De integratie van fiscale gegevens in het rijksbrede toezicht

Wolters Kluwer – 2019

De integratie van fiscale gegevens in het rijksbrede toezicht

Onderzoek naar een veilige haven voor de fiscale informatierijkdom

The Integration of Fiscal Data within the Context of Nationwide Supervision

A research for a safe harbour of the fiscal information wealth

'Concordia res parvae crescunt'

Rotterdam

Proefschrift

ter verkrijging van de graad van doctor aan de
Erasmus Universiteit Rotterdam
op gezag van de
rector magnificus

Prof.dr. R.C.M.E. Engels

en volgens besluit van het College voor Promoties.
De openbare verdediging zal plaatsvinden op

vrijdag 11 januari 2019 om 11.30 uur

Marcel Snippe
geboren te Kampen

Erasmus University Rotterdam

Promotiecommissie:

Promotoren: Prof.mr.dr. G.J.M.E. de Bont
Prof.mr.dr. R.N.J. Kamerling RA

Overige leden: Prof.dr. T.M. Berkhout MRE MRICS
Prof.mr.dr. M.W.C. Feteris
Prof.mr.dr. O.J.D.M.L. Jansen

VOORWOORD[1]

De term 'fiscale informatierijkdom' heb ik ontleend aan het rapport 'Informatieverstrekking door de fiscus.[2] Ontheffing van de fiscale geheimhoudingsplicht in het licht van privacywetgeving' van De Zeeuw.[3] In dat rapport geeft hij aan dat de Belastingdienst over een rijke bron van veelal vertrouwelijke gegevens beschikt die hij heeft verkregen in en voor de uitoefening van zijn taak. Hij merkt ook op dat die gegevensbron in toenemende mate belangstelling geniet van andere toezichthouders. Het beschikbaar stellen van de fiscale informatierijkdom aan andere toezichthouders kan echter op gespannen voet komen te staan met de specifieke bevoegdheden waarmee die informatie is verzameld en met het vertrouwelijke karakter ervan (doelbinding). Het spanningsveld tussen het verenigen van de belangen van andere toezichthouders, het eigen belang van de Belastingdienst en de belangen van burgers en bedrijven is het centrale thema van mijn onderzoek.

Discussies over dit onderwerp hebben vaak als thema de zoektocht naar een 'veilige omgeving' om deze informatie te kunnen verstrekken aan andere toezichthouders. In internationaal verband wordt het proces om te voldoen aan Europese privacy standaarden aangeduid als een 'safe harbour'; het zijn waarborgen waarbinnen privacygevoelige gegevens kunnen worden gedeeld met andere toezichthouders zonder daarbij averij op te lopen.[4]

Dit onderzoek geeft het kader aan waarbinnen de gegevens uit de fiscale informatierijkdom op een veilige wijze kunnen worden gedeeld. Vandaar de

1. Waar in dit onderzoek de mannelijke (voor)naamwoorden worden gebruikt in een context die met evenveel recht en reden het gebruik van vrouwelijk zou rechtvaardigen, kunt u die naar eigen inzicht lezen.
2. M. Philippa e.a. (2003-2009) Etymologisch Woordenboek van het Nederlands geeft aan het woord 'fiscus' als zn. met de betekenis 'staatskas, belastingdienst'. Naar de oorsprong van het woord wordt het volgende opgemerkt: 'Vnnl. fisque 'staatskas' [1503-19; Stall. I, 423], (…) Ontleend, de oudere vormen via Oudfrans fisque [1278; Rey] (Middel- en Nieuwfrans fisc), aan Latijn fiscus 'kas van de keizer' < 'geldmandje, staatskas' < 'korf'. (…)'. N. van der Sijs, 2010, http://www.etymologiebank.nl/trefwoord/fiscus, geraadpleegd: 9 april 2017.
3. J. de Zeeuw, Informatieverstrekking door de fiscus. Ontheffing van de fiscale geheimhoudingsplicht in het licht van privacywetgeving, Registratiekamer, december 1999, p. 40.
4. Vgl. Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad betreffende de werking van de veiligehavenregeling ('Safe Harbour') uit het oogpunt van EU-burgers en in de EU gevestigde ondernemingen, COM (2013) 847 final van 27 november 2013; zie ook Beschikking 2000/520/EG (inmiddels vervangen door verordening van 27 april 2016, EU 2016/679) overeenkomstig Richtlijn 95/46/EG van het Europees Parlement en de Raad. N.B. 'Safe Harbour' is de Engelse schrijfwijze. De Amerikanen schrijven 'Safe Harbor'.

subtitel 'een veilige haven voor de fiscale informatierijkdom'. Het doel daarvan is het versterken van de informatiepositie van de afzonderlijke toezichthouders. De wapenspreuk 'Eendracht maakt macht' geeft aan dat door samenwerking de macht als geheel wordt vergroot; *Concordia res parvae crescunt* (letterlijk: 'Door eendracht komen de kleine dingen tot bloei', wat verwijst naar de aanvankelijk relatief geringe territoriale omvang van de Republiek).[5]

Als synoniem van eendracht kan samenwerking of harmonisatie worden gebruikt; aan macht kan etymologisch de betekenis van 'het vermogen om iets te doen, invloed' worden toegekend.[6] Met andere woorden, met samenwerking of harmonisatie kan meer invloed worden uitgeoefend. Volgens dat uitgangspunt kunnen afzonderlijke toezichthouders gezamenlijk hun invloed vergroten.

Het (voort)bestaan van de veilige haven voor fiscale gegevens mag echter niet op het spel worden gezet; dat zou namelijk tot gevolg kunnen hebben dat burgers en bedrijven de fiscale haven gaan mijden hetgeen de invloed van de Belastingdienst vermindert. Voor het nakomen van de fiscale verplichtingen, kunnen de belangen van burgers en bedrijven niet worden genegeerd. Zou het anders niet kunnen leiden tot 'discordia maximae dilabuntur, oftewel, tweedracht maakt onmacht'? Kortom, dit is een onderzoek naar macht, bevoegdheden, belangenafweging, transparantie en rechtsbescherming, gericht op het vergroten van de invloed van rijksbreed samenwerkende toezichthouders.

Deze studie is onderdeel van het onderzoeksprogramma 'Modern Toezicht', dat de Rotterdam School of Management op 1 september 2013 is gestart. Het onderzoek is gericht op het effectiever samenwerken van toezichthoudende instellingen en inspecties. Dat is ook het thema van dit onderzoek: het kunnen integreren van fiscale gegevens binnen het rijksbrede toezicht. De kerntaak van de Belastingdienst is in de achterliggende eeuwen ongewijzigd gebleven. De maatschappelijke positie van deze dienst is echter aan allerlei invloeden onderhevig. Gedurende het onderzoek hebben zich ook allerlei ontwikkelingen voorgedaan en zijn er politieke stormen over de Belastingdienst als organisatie geraasd. Met een blik naar het verleden en met het oog op de toekomst is niet te verwachten dat de Belastingdienst in kalme wateren komt. Vanuit dat perspectief bezien krijgt het onderzoek naar een veilige haven voor de fiscale informatierijkdom een extra dimensie.

Het onderzoek bevat een aaneenschakeling van ontwikkelingen. Vanuit een historisch perspectief heb ik de maatschappelijke positie van de Belastingdienst gepositioneerd. Ik vergelijk de bevoegdheden van de Belastingdienst om zijn fiscale toezichtgegevens te vergaren met andere toezichthoudende organisaties in de huidige tijd. Het vergaren van toezichtgegevens en het delen daarvan is onderhevig aan vele ontwikkelingen op het gebied van onder andere gegevensbescherming en technologie. Het onderzoek is dan ook een momentopname. Het manuscript heb ik

5. 'Eendragt moet er heerschen tusschen de Steden en Dorpen in elke Provintie, en tusschen alle de zeven Provintien. Dan eerst kan ons geheele Vaderland recht bloeijen, en vermogend en aanzienlyk zyn'. J.H. Swildens Vaderlandsch A-B boek voor de Nederlandsche jeugd, 1781.
6. N. van der Sijs (samensteller), Etymologiebank 2010, op http://etymologiebank.nl/. Geraadpleegd: 26 juli 2017.

te midden van allerlei turbulente ontwikkelingen op dit terrein moeten afsluiten. Het geeft een beschrijving tot 1 december 2017 en met ontwikkelingen nadien heb ik slechts incidenteel rekening kunnen houden.

Wat de toekomstige ontwikkelingen voor invloed hebben op het integreren van fiscale gegevens binnen het rijksbrede toezicht – het algemene toezicht op rijksniveau – laat zich moeilijk voorspellen. Wel heb ik een blik vooruit willen werpen. Vanuit de conclusies en aanbevelingen heb ik de contouren geschetst voor het kunnen integreren van fiscale gegevens binnen de meest recente technologische ontwikkelingen.

IJsselmuiden, 20 oktober 2018

Marcel Snippe

INHOUDSOPGAVE

LIJST MET GEBRUIKTE AFKORTINGEN / XV

HOOFDSTUK 1
Inleiding / 1

1.1 Aanleiding tot het onderzoek / 1
1.2 Probleemstelling en onderzoeksvragen / 18
1.3 De verantwoording over de onderzoeksmethoden / 26
1.4 Opbouw van deze studie / 38

HOOFDSTUK 2
Algemeen kader voor het vergaren van toezichtinformatie / 41

2.1 Inleiding fiscale toezichtgegevens / 41
2.2 Begripsbepaling / 42
2.3 Fiscaal toezicht in het kader van de belastingheffing / 56
2.3.1 Fiscale compliance als doel / 57
2.3.2 Fiscale transparantie als middel en doel / 72
2.4 Juridische determinanten van fiscale informatiegaring / 80
2.4.1 Het modelleren van het proces van informatiegaring / 80
2.4.2 Processuele belangenafweging bij het uitoefenen van bevoegdheden / 91
2.4.2.1 De wettelijke taak van de toezichthouder / 91
2.4.2.2 De fundamentele rechten van de burgers en bedrijven / 94
2.4.2.3 De wet- en regelgeving voor het vergaren van toezichtgegevens / 98
2.4.2.4 Belangenafweging van de publieke versus private waarden / 104
2.4.3 Waarborgen voor rechtvaardige informatiegaring / 112
2.4.3.1 Doelgebonden vertrouwelijke behandeling van de verkregen toezichtgegevens / 113
2.4.3.2 Rechtsbescherming als waarborg voor een juiste belangenafweging / 125

2.4.4 Zorgvuldigheid als voorwaarde voor rechtvaardig gebruik van gegevens / 127
2.5 Beantwoording van de onderzoeksvraag / 136

HOOFDSTUK 3
Wettelijke taak van de Belastingdienst / 141

3.1 Inleiding / 141
3.2 Collectieve verantwoordelijkheid van belastingheffing (in historisch perspectief) / 142
3.3 Organisatorische en functionele ontwikkeling van de belastingadministratie / 151
3.4 De inspecteur als dienaar van volk en staat / 161
3.5 Beantwoording van de onderzoeksvraag / 178

HOOFDSTUK 4
Aard van het toezicht en het bevoegdhedenstelsel / 181

4.1 Inleiding / 181
4.2 Bestuursorganen en hun algemene toezichthoudende taken / 182
4.2.1 Toezichthouden in zijn diversiteit / 182
4.2.2 De (on)afhankelijk positie en taakuitoefening van de toezichthoudende instanties / 195
4.2.3 De rol van de Belastingdienst in de publieke taakuitoefening van toezicht en uitvoering / 198
4.3 De toezichthouder met zijn algemene bevoegdheden / 207
4.4 Bijzondere bevoegdheden boven op het (standaard) Awb-pakket / 224
4.5 Beantwoording van de onderzoeksvraag / 237

HOOFDSTUK 5
Algemene wettelijke toezichtsbevoegdheden / 241

5.1 Inleiding / 241
5.2 Verschijnings- en nakomingsplicht / 242
5.2.1 Inleiding / 242
5.2.2 Conceptuele analyse / 243
5.2.3 Functionele analyse / 247
5.2.4 Conclusies / 252
5.3 Verstrekken van gegevens en inlichtingen ‘te zijnen aanzien’ (art. 47 lid 1 letter a AWR versus 5:13, 5:16 en 5:17 lid 1 Awb) / 253
5.3.1 Inleiding / 253
5.3.2 Conceptuele analyse / 254
5.3.2.1 De beginselen van medewerking / 254
5.3.2.2 De reikwijdte van de inlichtingverplichting / 267
5.3.2.3 De kring van personen / 273

5.3.2.4 De gerechtvaardigde noodzaak / 277
5.3.2.5 De wijze van medewerking / 281
5.3.3 Functionele analyse / 282
5.3.3.1 De mogelijkheden voor het verkrijgen van (gegevens en) inlichtingen / 282
5.3.3.2 Het vereiste belang tot het verkrijgen van (gegevens en) inlichtingen met eventuele beperkingen in het nakomen / 286
5.3.3.3 De inlichtingenplichtige / 291
5.3.4 Conclusies / 299
5.4 Verstrekken van inzage in boeken, bescheiden en andere gegevensdragers (art. 47 lid 1 letter b AWR versus 5:13 Awb, 5:17 Awb en 5:20 Awb) / 301
5.4.1 Inleiding / 301
5.4.2 Conceptuele analyse / 302
5.4.2.1 De reikwijdte van de inzage / 302
5.4.2.2 Het belang van de inzage / 303
5.4.2.3 De aard van de medewerking / 309
5.4.2.4 Het maken van afschriften / 312
5.4.3 Functionele analyse / 313
5.4.3.1 De administratie / 314
5.4.3.2 De functionele beperkingen tot inzage in (delen van) de administratie / 317
5.4.3.3 De bewaarplicht / 327
5.4.3.4 Het (elektronische) briefverkeer / 330
5.4.3.5 Het beschikbaar stellen van ‘de administratie’ / 332
5.4.4 Conclusies / 338
5.5 Gegevensdragers van verantwoordingsplichtige bij derden (art. 48 AWR versus de artikelen 5:13, 5:17, 5:18 en 5:20 Awb) / 340
5.5.1 Inleiding / 340
5.5.2 Conceptuele analyse / 340
5.5.2.1 De kring van personen met een medewerkingsverplichting / 341
5.5.2.2 De procedure van het in kennisstellen bij raadpleging / 342
5.5.2.3 De reikwijdte van de medewerkingsverplichting / 343
5.5.3 Functionele analyse / 344
5.5.4 Conclusies / 346
5.6 Toegang tot gebouwen of grond (art. 50 AWR versus art. 5:15 Awb) / 347
5.6.1 Inleiding / 347
5.6.2 Conceptuele analyse / 348
5.6.2.1 De personen die toegang kunnen verkrijgen / 348
5.6.2.2 De locaties / 349
5.6.2.3 De dagen en tijdstippen / 352
5.6.2.4 Het verkrijgen van de toegang / 353

5.6.2.5 De reikwijdte van de medewerking na verleende toegang / 354
5.6.3 Functionele analyse / 355
5.6.3.1 Het betreden van plaatsen en zoekend rondkijken / 356
5.6.3.2 Enkele bijzondere locaties / 359
5.6.4 Conclusies / 362
5.7 Verstrekken van gegevens en inlichtingen ten behoeve van derden (art. 53 AWR versus art. 5:20 Awb) / 362
5.7.1 Inleiding / 362
5.7.2 Conceptuele analyse / 364
5.7.2.1 De kring van personen / 364
5.7.2.2 De toegang tot overheidsinstellingen / 368
5.7.2.3 De reikwijdte van de medewerking / 369
5.7.2.4 De toepassing van het verschoningsrecht / 371
5.7.3 Functionele analyse / 373
5.7.3.1 De kring van personen belicht / 374
5.7.3.2 De bijzondere rol en belangen van de derde / 379
5.7.3.3 Enkele bijzondere informanten / 383
5.7.3.4 De beperkte rol van de verschoningsgerechtigde(n) in het algemeen / 386
5.7.3.5 De rol van de belastingambtenaar als verschoningsgerechtigde in het bijzonder / 389
5.7.4 Conclusies / 392
5.8 Beantwoording van de onderzoeksvraag / 394

HOOFDSTUK 6
Belangenafweging bij het verstrekken van fiscale toezichtgegevens / 397

6.1 Inleiding / 397
6.2 Wettelijke geheimhoudingsplicht (art. 67 lid 1 AWR) / 399
6.2.1 Specifieke verbod op bekendmaking van fiscale gegevens / 399
6.2.2 Geen absoluut verbod / 403
6.2.3 Algemene geheimhoudingsplicht voor bestuursorganen / 406
6.2.4 Belangenafweging door de Belastingdienst als gegevensverstrekker / 409
6.2.5 Transparantie over de gegevensverstrekking / 412
6.2.6 Het verstrekken van gegevens in andere sferen ontkracht het zwijgrecht / 419
6.3 Wettelijk verplichte bekendmaking (art. 67 lid 2 letter a AWR) / 423
6.4 Bekendmaking bij ministeriële regeling (art. 67 lid 2 letter b AWR) / 429
6.5 Ontheffing van de geheimhoudingsplicht (art. 67 lid 3 AWR) / 438
6.6 Een schets van actuele ontwikkelingen / 440
6.6.1 Privacy-impact Assessment / 441
6.6.2 Algemene verordening gegevensbescherming (AVG) / 442

6.6.3 Kaderwet gegevensuitwisseling / 447
6.7 Beantwoording van de onderzoeksvraag / 450

HOOFDSTUK 7
Conclusies en aanbevelingen / 455

7.1 Inleiding / 455
7.2 Beantwoording van de onderzoeksvragen / 456
7.3 Beantwoording van de probleemstelling / 462
7.4 Aanbevelingen / 466
7.5 Contourenschets naar integratie van fiscale gegevens / 470
7.6 Slotopmerking / 475

HOOFDSTUK 8
Samenvatting / 477

HOOFDSTUK 9
Summary / 483

HOOFDSTUK 10
Bijlagen en tabellen / 489

Bijlage 1. Vergelijkingstabel toezichthouders, doel en toezichthoudende taak (I) / 490
Bijlage 2. Vervolg vergelijkingstabel toezichthouders, doel en toezichthoudende taak (II) / 491
Bijlage 3. Vergelijkingstabel Art. 43c Uitv. reg. AWR 1994 (I) / 493
Bijlage 4. Vervolg vergelijkingstabel Art. 43c Uitv. reg. AWR 1994 (II) / 495
Bijlage 5. Vergelijkingstabel toezichthouders volgens ZBO register (30 november 2016) / 496
Bijlage 6a. Vergelijking onderscheiden wettelijke toezichtsbevoegdheden / 498
Bijlage 6b. Vergelijking van de toezichtsbevoegdheden / 499
Bijlage 7a. Vergelijking van de specifieke toezichtsbevoegdheden / 500
Bijlage 7b. Vergelijking van de algemene toezichtsbevoegdheden AWR/Awb / 501
Bijlage 8. Overzicht van Nederlandse publieke en private toezichthouders: / 502
Bijlage 9. Alfabetische lijst met structurele ontheffingen (Art. 43 c Uitv. reg. AWR) / 504
Bijlage 10. Overzicht wettelijke gegevensverstrekking / 505
Bijlage 11. Overzicht gepubliceerde convenanten / 514
Bijlage 12a. Lijst met structurele ontheffingen met onderscheid naar aard samenwerking / 525
Bijlage 12b. Tabellen met structurele ontheffingen met onderscheid naar aard samenwerking / 540

Bijlage 13. Massale gegevensverstrekking op grond van wettelijke bepalingen / 546
Bijlage 14. Ontvangers met onderscheiden sferen op grond van art. 43c Uitv. reg. AWR / 549
Bijlage 15. Massale gegevensverstrekking op grond van Art. 43c Uitv. reg. AWR / 552

Wettelijk kader AWR en Awb (par. 5.2 – 5.7) / 553

Kamerstukken, jurisprudentie, rapporten en overige documenten / 559
Kamerstukken Eerste en Tweede Kamer / 559
Handelingen Eerste en Tweede Kamer / 562
Overige kamerstukken / 563
Europees Hof voor de Rechten van de Mens / 565
Hof van Justitie van de Europese Unie / 566
Het Gerecht van Eerste Aanleg van de Europese Unie / 567
Hoge Raad der Nederlanden / 567
Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State / 571
Centrale Raad van Beroep / 571
College van Beroep voor het bedrijfsleven / 572
Gerechtshoven / 573
Rechtbanken / 574
Overige jurisprudentie / 576
Resoluties, Besluiten en Verordeningen / 576
Staatspublicaties / 578
Aanwijzingen, besluiten en overige regelingen (officiële publicaties) / 579
Rapporten en onderzoeken / 581
Verslagen en brochures / 582
Commissies / 583
Convenanten en samenwerkingsovereenkomsten / 584
Internet verwijzingen (met raadpleegdatum voorzover relevant voor verwijzing) / 585
Overige / 586

Lijst van aangehaalde literatuur / 587

Dankwoord / 609

Curriculum vitae / 613

LIJST MET GEBRUIKTE AFKORTINGEN

Abbb	Algemene beginselen van behoorlijk bestuur
ACM	Autoriteit Consument en Markt
AFM	Autoriteit Financiële Markten
AFZ	Administratie van Fiscale Zaken
AIVD	Algemene Inspectie en Veiligheidsdienst
AMvB	Algemene Maatregel van Bestuur
AP	Autoriteit persoonsgegevens
Arbowet	Arbeidsomstandighedenwet
AVG	Algemene verordening gegevensbescherming
Awb	Algemene wet bestuursrecht
Awbi	Algemene wet op het binnentreden
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
Bft	Bureau financieel toezicht
BHM	Belastingdienst Holland Midden
BNB	Beslissingen Nederlandse Belastingrechtspraak
BW	Burgerlijk Wetboek
BZK	Binnenlandse Zaken
CAB	Controle Aanpak Belastingdienst
Cbp	College bescherming persoonsgegevens
CRvB	Centrale Raad van Beroep
CvBb	College van Beroep voor het bedrijfsleven
DNB	De Nederlandsche Bank NV
ECLI	European Case Law Identifier
EHRM	Europees Hof voor de Rechten van de Mens
EU	Europese Unie
EVRM	Europees Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens
EW	Electriciteitswet 1998
FIOD	Fiscale inlichtingen- en opsporingsdienst
GDW	Gerechtsdeurwaarderswet
GvEA EU	Gerecht van Eerste Aanleg van de Europese Unie
HR	Hoge Raad
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
ILenT	Inspectie Leefomgeving en Transport
IRS	Internal Revenu Service (Amerikaanse Belastingdienst)

IVBPR	Internationale Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten
KvK	Kamer van Koophandel
LJN	Landelijk jurisprudentienummer
MIVD	Militaire Inlichtingen en Veiligheidsdienst
MvT	memorie van toelichting
Mw	Mededingingswet
NBA	Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants
NJ	Nederlandse Jurisprudentie
NMa	Nederlandse Mededingingsautoriteit
NVWa	Nederlandse Voedsel- en Warenautoriteit
NZa	Nederlandse Zorgautoriteit
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OM	Openbaar Ministerie
PbEG	Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen
PbEU	Publicatieblad van de Europese Unie
PG	Parlementaire geschiedenis
PW	Pensioenwet
Rb	Rechtbank
RDW	Rijksdienst voor het wegverkeer
RvS	Raad van State
Sr	Wetboek van Strafrecht
Stb	Staatsblad
Stcrt	Staatscourant
Sv	Wetboek van Strafvordering
Trb.	Tractatenblad
VIV	Voorschrift Informatieverstrekking
VN	Verenigde Naties
Wab	Wet op het accountantsberoep
WABB	Wet Administratieve Bijstand in Belastingzaken
WaW	Warenwet
Wbft	Wet bekostiging financieel toezicht
Wbp	Wet bescherming persoonsgegevens
Wdpf	Wet verplichte deelneming in een bedrijfspensioenfonds 2000
Wfbb	Wet financiële betrekkingen buitenland 1994
Wft	Wet op het financieel toezicht
Wgb	Wet gewasbeschermingsmiddelen en biociden
Wge	Wet giraal effectenverkeer
Whc	Wet handhaving consumentenbescherming
WIB	Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen 1986
Wjsg	Wet justitiële en strafvorderlijke gegevens
Wmg	Wet marktordening gezondheidszorg
Wna	Wet op het notarisambt

Wob	Wet openbaarheid van bestuur
WODC	Wetenschappelijk Onderzoek- en Documentatiecentrum
Wpg	Wet politiegegevens
WRR	Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid
Wta	Wet toezicht accountantsorganisaties
Wte	Wet toezicht effectenverkeer 1995
Wtt	Wet toezicht trustkantoren
Wvb	Wet verplichte beroepspensioenregeling
Wwft	Wet ter voorkoming van witwassen en financiering van terrorisme
Zvw	Zorgverzekeringswet

HOOFDSTUK 1

Inleiding

1.1 Aanleiding tot het onderzoek

Een rijk vloeiende bron aan fiscale gegevens tijdens de drooglegging

'Only an accountant could catch Al Capone.' Dat was jarenlang de slogan van de Amerikaanse Belastingdienst (Internal Revenue Service, IRS) bij het werven van nieuwe medewerkers. De IRS richtte zich op de gepassioneerde professionals. Het legendarische succes van de IRS in het uitschakelen van de meest beruchte gangster van Chicago, Alphonse Capone (bijgenaamd 'Scarface'), spreekt nog immer tot de verbeelding.[1]

In de tijd van de drooglegging ('Prohibition') was Al Capone een van de bekendste criminelen die de 'drooglegging swetgeving' wist te omzeilen.[2] Met zijn 'consortium' produceerde en distribueerde hij op illegale wijze vele hectoliters alcoholische dranken. Jarenlang wist hij zich staande te houden en uit handen te blijven van Justitie. Het was uiteindelijk de jonge belastingambtenaar Elliott Ness die hem ten val bracht.[3] En hoewel de toewijding en passie van de jonge ambtenaar zeker van grote invloed moeten zijn geweest op het succes, het waren toch niet de belangrijkste succesfactoren. Het was de combinatie van zijn creativiteit en de fiscale bevoegdheden die zijn aanpak effectief maakte.

Met zijn fiscale team richtte Ness zich op de belastingontduiking en berekende de fiscaal niet-verantwoorde (illegale) inkomsten van Al Capone. Het team bouwde

---

1 Over de aanleiding van het proefschrift heeft reeds een publicatie plaats gevonden in het Weekblad voor fiscaal recht, onder de titel Belangenafweging bij het delen van informatie door de Belastingdienst, R.N.J. Kamerling en M. Snippe, WFR 2016/7150, p. 131-133.

2 In de jaren twintig van de vorige eeuw probeerde de Verenigde Staten van Amerika met de drooglegging (The Prohibition) de productie en verkoop van alcohol geheel te verbieden en daarmee het alcoholgebruik en het alcoholisme in de Verenigde Staten uit te bannen (Amendment XVIII of the United States Constitution, Section 1. 'After one year from the ratification of this article the manufacture, sale, or transportation of intoxicating liquors within, the importation thereof into, or the exportation thereof from the United States and all the territory subject to the jurisdiction thereof for beverage purposes is hereby prohibited.'). De productie en handel van alcohol verplaatste zich naar het criminele circuit. Een van de bekendste criminelen was Al Capone.

3 'Be an accountant with conviction'. In de strijd tegen Al Capone werd 'zijn' team op allerlei wijzen onder druk gezet. Een mislukte poging tot omkoop werd via de media naar buiten gebracht. In de media kreeg het team de bijnaam 'The Untouchables'. Ondanks aanslagen op zijn leven en slachtoffers in zijn persoonlijke omgeving, bleef Elliot Ness gedreven zijn taak voltooien. P.W. Heimel, Eliot Ness: The Real Story, 1996.

vanuit zijn 'sociale omgeving' een uitgavenpatroon op van zijn privébestedingen.[4] De gegevens verkregen zij met name van derden zoals juweliers, vastgoedhandelaren, autoverkopers en hotels. Met de uitgaven voor zijn (extravagante) levensstijl als basis berekende het fiscale team de (zakelijke) inkomsten. En die strategie werkte. Al Capone werd uiteindelijk veroordeeld tot elf jaar gevangenisstraf; niet voor zijn criminele activiteiten van illegale handel in alcoholische dranken en daarmee gepaard gaande geweldsdelicten, maar voor belastingontduiking.[5] 'Fiscaal relevante gegevens' brachten hem derhalve achter de tralies. Wat Justitie alleen niet kon bereiken, wist de Belastingdienst tot een succesvol einde te brengen. Creativiteit in het toezicht op het naleven van de wet- en regelgeving in combinatie met een rijke fiscale bron aan informatie, bleken effectief te zijn.[6] Fiscale informatie vervulde een cruciale rol in het Justitiële onderzoek. De macht van (fiscale) kennis kwam pregnant naar voren.

Kennis is macht

Informatie is kennis en we weten al lang dat kennis macht betekent.[7] Francis Bacon schreef in 1597 Scienta Potentestas Est (kennis zelf is macht).[8] Het gaat hierbij om het vermogen met kennis invloed uit te oefenen op het denken en handelen van anderen: dat is immers macht.[9] Dit is heden ten dage niet anders. Ook nu vraagt het toezicht de nodigde creativiteit van de medewerkers van een belastingdienst. Belangrijk zijn dan ook de bevoegdheden voor het verkrijgen van informatie: 'informatie is het sleutelwoord voor het heffen van belastingen'.[10] Het beschikken over informatie is voor de Belastingdienst noodzakelijk voor een juiste en volledige belastingheffing, aldus de staatssecretaris.[11] Die informatiebehoefte en de bevoegdheden om die te kunnen verzamelen, hebben de Belastingdienst in het digitale tijdperk doen uitgroeien tot een 'grote informatiefabriek'.[12]

---

4 Dat varieerde van de aankoop van handgemaakte zijden overhemden, diners bij restaurants, cadeaus voor vrienden tot de aankoop van zijn vakantiewoning in Florida.

5 District Court of the United States for the Northern district of Illinois, United States vs. Alphonse Capone, nrs. 22852 en 23232, 7 oktober 1931.

6 Ook heden ten dage ziet de IRS het vergaren van gegevens als middel voor het effectief uitvoeren van haar taak. De IRS heeft in hear strategische plan 2014 – 2017 opgenomen: 'In administering the Tax Code, we are the stewards of large amounts of data from a wide variety of sources. This data presents an opportunity for us to provide better service, increase voluntary compliance and reduce noncompliance', p. 21.

7 G.J.M.E. de Bont en J. Sitsen, (Fiscale) informatieverplichtingen, 2013, voorwoord.

8 Francis Bacon, Meditationes Sacreae (1597), Vertaald als 'Knowledge is His power'. In: Works of Bacon, Vol XIV, Boston; Brown and Taggard, 1861 p. 94-95.

9 N. Machiavelli, II principe en andere geschriften, vertaald door P. van Heck, 2006, p. 170 e.v.

10 R.N.J. Kamerling, Handboek belastingcontrole (losbladige editie), p. 2.

11 Kamerstukken II 2014/15, 32 761, nr. 71, p. 2-3, Brief van de minister van Veiligheid en Justitie en staatssecretaris van Financiën met betrekking tot Verwerking en bescherming van persoonsgegevens.

12 'De Belastingdienst is de grootste informatiefabriek van Nederland. (…).' Maurits Martijn, De Correspondent, 30 september 2014. De term 'informatiefabriek' kom ik ook tegen in stukken van het ministerie van Financiën, Kamerstukken II 2010/11, 32 500 IXB, nr. 21, p. 1.

De Belastingdienst beschikt met die enorme hoeveelheden data derhalve over een enorm machtspotentieel.[13] De informatiepositie van de Belastingdienst is een van de voornaamste kritische succesfactoren in het uitoefenen van zijn taak. De mogelijkheid tot het verkrijgen van een veelheid aan fiscaal relevante informatie, en dan met name over het inkomen met daarbij de mogelijkheid die te toetsen aan derdeninformatie, wordt wel als een van de belangrijkste redenen genoemd in de internationale verschillen in de fiscale nalevingsbereidheid.[14] En de Nederlandse belastingdienst vergaart – niet geheel onbetwist overigens – heel veel informatie van burgers en bedrijven voor zowel de eigen belastingplicht als die van anderen (derden).[15] Deze en andere gegevens spelen een steeds grotere rol bij het fiscale toezicht onder meer door het opstellen van risicoprofielen en algoritmen.[16] Het vergaren van informatie vervult daarmee een centrale rol in het proces van heffen en innen van belastingen.[17]

Kennis delen geeft kracht[18]

Maar ook daarbuiten kan de informatie grote waarde hebben. Andere bestuursorganen vergaren ook allerlei informatie over het doen en laten van de burgers en bedrijven. De samenleving verlangt van de overheid dat zij zaken als onderwijs,

---

13 R. Steenman, Fiscus wat weet u van mij?, WFR 2012/265.

14 J. Slemrod, Cheating ourselves: the economics of tax evasion, Journal of Economic Perspectives, 21, 2007, p. 25-48.

15 Column M.H.W.N Lammers, Debet-creditcard 2.0 naar aanleiding van het opvragen van gegevens bij American Express door de Belastingdienst onder verwijzing naar onrechtmatige inmenging in het persoonlijke domein, www.bijzonderstraft.nl, 9 april 2017. Wetenschappelijk onderzoek in de Verenigde Staten laat zien dat het verkrijgen dergelijke informatie een positieve invloed heeft op de compliance. Zie bijvoorbeeld het onderzoek J. Alm, Taxpayer Responses to Third-Party Income Reporting: Preliminary Evidence from a Natural Experiment in the Taxicab Industry' (with Bibek Adhikari, Brett Collins, Michael Sebastiani, and Eleanor Wilking), The IRS Research Bulletin, Proceedings of the 2016 IRS Research Conference on Tax Administration, 2016, p. 3-8 en eerder onderzoek door J.B. Slemrod, B. Collins, J.L. Hoopes, D.H. Reck, en M. Sebastiani. Does Credit-Card Information Reporting Improve Small-Business Tax Compliance?, 2015. http://ssrn.com/abstract=2515630.

16 Wanneer de naam van een fabriek zou worden afgeleid van het product, zou de terminologie van 'aanslagfabriek' beter passen; het begrip 'informatiefabriek' geeft echter een goed beeld van het proces en om die reden laat ik deze term ook in het onderzoek terugkomen. Alleen door het verkrijgen van voldoende informatie voor het proces van heffen en innen van belastingen, kan het proces effectief en efficiënt verlopen.

17 Vgl. Openbare versie van (vertrouwelijke) rapport Data Stream Investigation, Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer, n.a.v. Aanhangsel Handelingen, Kamerstukken 2017/18, nr. 288 en Aanhangsel Handelingen, Kamerstukken II 2017/18, nr. 290. NRC rapporteert hierover 25 oktober 2017: 'Het rapport biedt een uniek inkijkje in de dataverzameling door de fiscus. Het gaat om zeker 50 verschillende soorten gegevens, van minstens 180 bronnen, waaronder veel andere overheden, maar dus ook veel private partijen. Het rapport stamt al uit december 2015, en de Belastingdienst wil geen commentaar geven op de vraag of er inmiddels (veel) bronnen zijn bijgekomen.' https://www.nrc.nl/nieuws/2017/10/25/autolease-ns-kinderopvang-de-fiscus-kijkt-bij-allemaal-mee-13663255-a1578599, geraadpleegd: 27 november 2017.

18 Een verwijzing naar het verkennende rapport met de veelzeggende titel 'Kennis delen geeft kracht. Naar een betere en zorgvuldigere gegevensuitwisseling in samenwerkingsverbanden' Kamerstukken II 2014/15, 32 761, nr. 79 (bijlage bij kamerbrief).

veiligheid, gezondheidszorg en vele andere belangrijke zaken goed regelt. 'Wij verwachten', om met de woorden van de minister voor Bestuurlijke Vernieuwing en Koninkrijksrelaties te spreken, 'van de overheid dat zij daarvoor niet alleen regels stelt, maar ook toezicht daarop houdt'.[19] En dat laatste gaat gepaard met het vergaren van allerlei gegevens en inlichtingen door een grote diversiteit aan toezichthouders.[20] De informatiebehoeften binnen de toezicht op rijksniveau – ik noem dit: rijksbrede toezicht – kunnen dan ook overeenkomen met die van de Belastingdienst.[21]

Het is een feit dat de Belastingdienst beschikt over gegevens die in beginsel niet door andere instanties kunnen worden verzameld.[22] Het kan daarbij gaan om gegevens die zelfs Justitie niet kan verkrijgen.[23] Met de woorden van onderzoeksjournalist Bart de Koning: 'In het belastingrecht mag de fiscus veel meer gegevens opvragen dan opsporingsdiensten in het strafrecht. En van die ruimte maakt de Belastingdienst dankbaar gebruik.'[24] Ook kan het zo zijn dat Justitie bepaalde gegevens reeds heeft moeten vernietigen.[25] Wil Justitie toch (weer) over deze gegevens beschikken, dan is de hulp van de Belastingdienst soms onmisbaar. Ook andere overheidsinstanties kunnen via de Belastingdienst over gegevens beschikken die zij volgens de privacywetgeving al hebben vernietigd of gegevens die ze zelf niet kunnen vergaren.[26] De kracht van hun toezicht kan met die informatie – toezicht

19 Kamerstukken II 2005/06, 27 831, nr. 15, p. 1.

20 Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, Rapport Minder last, meer effect: zes principes van goed toezicht., 2005, p. 10 e.v. Ter inzage gelegd Centraal Informatiepunt Tweede Kamer, bij Kamerstukken II 2005/06, 27 831, nr. 15.

21 Het onderzoek Zie par. 4.2 voor uitgebreidere behandeling van Bestuursorganen en hun algemene toezichthoudende taken.

22 Kamerstukken II 2014/15, 32 761, nr. 71, p. 2-3, Brief van de minister van Veiligheid en Justitie en de staatssecretaris van Financiën.

23 Voor een overzicht van persoonsgegevens die de Belastingdienst verwerkt, zie Verwerking van persoonsgegevens door de Belastingdienst en de FIOD, dd. 30 augustus 2013. https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/meldingen_belastingdienst_2008_al5303z4fd.pdf, geraadpleegd: 12 mei 2017). Dit document bevat verschillende meldingen van verwerkingen van de Belastingdienst. Het wordt, volgens het ministerie van Financiën, 'regelmatig vernieuwd.' (https://www.rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-financien/inhoud/organisatie/meldingenregister-financien, geraadpleegd: 12 mei 2017); laatste publicatie 10 maart 2014. Bij inwerkingtreden van de AVG heeft de Belastingdienst de verwerking van persoonsgegevens nader gedetailleerd opgenomen in: Overzicht van verwerking van persoonsgegevens door de Belastingdienst, 24 mei 2018, https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/verw_persoonsgegevens_belastingdienst_al5303z5fd.pdf, geraadpleegd 25 mei 2018.

24 Experts nomineerden de Belastingdienst in 2017 (wederom) voor de Big Brother Award, https://www.bof.nl/2017/11/27/experts-nomineren-de-belastingdienst-voor-big-brother-award/, geraadpleegd: 27 november 2017.

25 HvJ EU, 8 april 2014, C-293/12 en C-594/12 (Digital Rights Ireland) inzake Richtlijn 2006/24/EG van het Europess Parlement en de Raad van 15 maart 2006 (inzake de bewaring van gegevens die zijn gegenereerd of verwerkt in verband met het aanbieden van openbaar beschikbare elektronische communicatiediensten of van openbare communicatienetwerken en tot wijziging van Richtlijn 2002/58/EG (de Dataretentierichtlijn)) en artt. 7, 8 en 11 EU-Handvest.

26 Een voorbeeld is het beschikbaar stellen van de ANPR (Automatic Number Plate Recognition) gegevens door de Belastingdienst aan de AIVD, politie en Justitie (Kamerstukken II 2014/15, 32 761, nr. 71).

veronderstelt overigens een scheve machtsverhouding tussen de overheid en de burgers en bedrijven[27] – toenemen. Nationale belangen kunnen daarbij spelen: de maatschappelijke veiligheid van burgers en bedrijven.[28] Kortom, de Belastingdienst verzamelt en bewaart veel gegevens en is daarmee een aantrekkelijke partij voor het uitwisselen ervan.[29] Maar dat kan niet grenzeloos. De overheid heeft immers ook te waken over individuele veiligheid (in de zin van het respecteren van alle fundamentele rechten van burgers) en de uitwassen van het overheidshandelen bij het nastreven van bijvoorbeeld de maatschappelijke veiligheid.[30] Een eendrachtelijk optreden in het toezicht op brede maatschappelijke belangen kan dan ook niet los worden gezien van de – mogelijk conflicterende – *individuele* belangen van burgers, bedrijven en afzonderlijke toezichthouders.[31] Tussen de bestuursorganen bestaan van oudsher grenzen; ook in de samenwerking. Van ongelimiteerde gegevensuitwisseling is dan ook (nog) geen sprake. Bestuursorganen respecteren wederzijds elkaars domein.

Een verschil in perceptie vanuit belangen

Desalniettemin lijken de grenzen binnen het rijkstoezicht steeds meer te vervagen.[32] Vanuit verschillende perspectieven wordt het houden van toezicht door de rijksoverheid steeds meer gezien als een collectieve verantwoordelijkheid die om samenwerking vraagt. De Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid noemt hier onder andere de behoefte van burgers en bedrijven; zij willen zo min mogelijk lastiggevallen worden met allerlei specifieke regels en afzonderlijke toezichthouders.[33] Toezicht wordt volgens de Raad nogal eens gezien als een rem op

---

27 D. Ruimschotel, Goed Toezicht: Principes van professionaliteit, democratie en good governance, 2014, p. 8.

28 Het begrip veiligheid is bijzonder breed en veelomvattend (zie o.a. J.H. Gerards, Rechtspraaklezing 2015, Veiligheid, grondrechten en de rechter, 2015, p. 2). De beleving van veiligheid en het geven van inhoud aan het begrip kan verschillen. Het gaat bij veiligheid om afspraken die nageleefd moeten worden: als overkoepelende term voor deze studie wil ik veiligheid beschouwen als alles wat ontwrichtend kan zijn voor de samenleving; zie ook voor definities nationale en persoonlijke veiligheid, E.R. Muller, I. Helsloot en R.J. van Wegberg, Vormen van veiligheid. In: E.R. Muller (red.), Veiligheid. Veiligheid en veiligheidsbeleid in Nederland, tweede druk, Deventer: Kluwer 2012, p. 61-94. In relatie tot toezicht sluit ik aan bij de mening van F. Mertens, Toezicht en veiligheid in een deregulerend tijdperk, Tijdschrift voor toegepaste Arbowetenschap, 2008, nr. 2, p. 1: 'Veiligheid is een groot woord zonder specifieke inhoud.'

29 Wetenschappelijk Onderzoek- en Documentatiecentrum (WODC), Universiteit van Amsterdam, Faculteit der Rechtsgeleerdheid, Gegevensuitwisseling door Toezichthouders, 2012, p. 49.

30 M. Hirsch Ballin, Big Data in de strijd tegen terrorisme, Christen Democratische Verkenningen, Herfst: 2014, p. 97-107.

31 In deze studie schrijf ik woorden met een speciale status *cursief*; zij vragen om extra aandacht in de zin of het zinsverband. Dit doe ik ook bij buitenlandse woorden en uitdrukkingen zoals *Concordia res parvae crescunt* (zie voorwoord).

32 Kamerstukken II 2007/08, 31 201, nr. 25, Programma Vernieuwing toezicht en Kamerstukken II 2007/08, 31 201, nr. 3, onder punt 80-86 (Inspecties), Nota Vernieuwing Rijksdienst, aangeboden bij Kamerbrief van 24 september 2007; zie ook de documentatie op de websites www.inspectieloket.nl en www.vernieuwingrijksdienst.nl.

33 Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, WRR-rapportnr. 89, Toezien op publieke belangen, p. 22.

maatschappelijke innovatie en individuele ontplooiing en als oorzaak van ongewenste administratieve en financiële lasten.

Een exponent hiervan is de zogeheten 'één-loket-gedachte', die inhoudt dat een burger niet meerdere keren wordt geconfronteerd met eenzelfde gegevensuitvraag indien dit niet noodzakelijk is.[34] Deze ontwikkeling vind ik onder andere terug in het Programma Andere Overheid.[35] Samenwerking tussen bestuursorganen in het belang van de burgers en bedrijven.

De ministers van Veiligheid en Justitie en van Financiën staan ook positief tegenover deze ontwikkeling. Ik citeer: 'De handhaving van wet- en regelgeving is een verantwoordelijkheid van de overheid, waar verscheidene organisaties deel van uitmaken. Samenwerking tussen die organisaties is van groot belang voor een integrale toepassing en handhaving van overheidsregelingen. Om die samenwerking effectief en efficiënt te laten verlopen bieden wet- en regelgeving ruimte voor het verzamelen en uitwisselen van gegevens.'[36]

Vanuit beide invalshoeken moeten gegevens die de verschillende toezichtinstanties vergaren in het kader van hun taak, zo mogelijk, gedeeld worden met andere toezichthouders.[37] In onderzoeken worden zelfs initiatieven aangereikt om rijkstoezichthouders zoveel mogelijk te laten samenwerken op basis van een *geïntegreerd* toezichtsprogramma.[38] Een verschuiving van wederzijdse erkenning naar een integratie van het toezicht lijkt een logische ontwikkeling.[39] Het beschikken over (gezamenlijke) toezichtgegevens kan als basis dienen voor zo'n geïntegreerde taakuitoefening.

---

34 Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, p. 18.

35 Toezichtvisie Kamerstukken II 2005/06, 27 831, nr. 15 (bijlage), Minder last, meer effect, zes principes van goed toezicht (later voortgezet onder de naam Programma Eenduidig Toezicht).

36 Kamerstukken II 2014/15, 32 761, nr. 71, p. 1. Brief van de minister van Veiligheid en Justitie en staatssecretaris van Financiën aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, Den Haag, 3 oktober 2014.

37 Ook binnen Europa krijgt de samenwerking met andere nationale toezichthouders en de aansturing door Europese agentschappen steeds meer een verplichtend karakter. Commissie Hoekstra, Angel en Antenne. Het functioneren van de Inspectie voor de Gezondheidszorg in de casus van de neuroloog van het Medisch Spectrum Twente, Den Haag (2010) en Koen Verhoest, Sandra van Thiel, Geert Bouckaert en Per Laegreid (red.) Government Agencies. Practices and lessons from 30 countries, Basingstoke: Palgrave Macmillan, 2012.

38 In rapporten over toezicht wordt 'toezichthouder' ook veelal aangeduid met 'inspectie' en 'inspectieprogramma'. In mijn onderzoek hanteer ik de term toezichthouder als synoniem voor inspectie voorzover het gaat om algemene kwalificaties. Voor wat de bevoegdheden betreft is slechts sprake van een 'toezichthouder' voorzover hij werkzaamheden verricht in het kader van het nalevingstoezicht. Groot woordenboek van de Nederlandse taal, Dikke Van Dale online (geraadpleegd: 10 februari 2017) verstaat onder inspectie: een met toezicht, controle en keuring belast orgaan.

39 De overheid kent in dit kader drie begrippen: integratie, harmonisatie en wederzijdse erkenning. Zij zijn echter niet eenduidig geformuleerd noch gedefinieerd. Integratie is te zien bij de vergaande samenwerking in de Autoriteit Consument en Markt met 'samensmelting' van meerdere toezichthouders in het Uitvoeringsprogramma Compacte Rijksdienst (Kamerstukken II 2010/11, 31 490, nr. 54). Harmonisatie ziet veelal op het verkrijgen van 'gemeenschappelijke regelingen'; Een voorbeeld is de totstandkoming van de Awb (zie bijvoorbeeld Kamerstukken II 1990/91, 21 221). De minst vergaande vorm van samenwerking is de wederzijdse erkenning. De verschillen blijven in stand en door afspraken worden belemmeringen tot samenwerking weggenomen (zie bijvoorbeeld Convenant inzake de samenwerking bij het tegengaan van ontoelaatbaar gedrag van accountants tussen de Belastingdienst en het Bureau Financieel Toezicht, Stcrt. 2012, 12056.).

In de discussie over het delen van gegevens met andere toezichthouders, klinken echter ook andere geluiden over deze brede(re) maatschappelijke verantwoordelijkheid wanneer het gaat over de gegevensverstrekking door Belastingdienst.[40] Niet iedereen is gecharmeerd van de Belastingdienst als partner voor het uitwisselen van gegevens.[41] Er is een duidelijk verschil in perceptie.

Juristen luiden zelfs de noodklok: er zou sprake zijn van het schenden van de privacy en het verkrijgen van aanvullende bevoegdheden.[42] Een verschil van opvatting over privacy kan daarbij van invloed zijn.[43] Wat de Belastingdienst juist kenschetst als 'omwille van de privacy' kan door anderen juist worden beschouwd als grove schending daarvan.[44] Niet elk optreden van de Belastingdienst wordt immers als maatschappelijk aanvaardbaar ('noodzakelijk') beschouwd.[45] De focus mag dan ook niet alleen gericht zijn op het kunnen houden (inter)nationale toezicht.[46]

---

40 Maurits Martijn, De Correspondent, 30 september 2014.

41 Privacy First, Massaal gebruik van ANPR-data door Belastingdienst stuit op weerstand, 29 oktober 2015, NRC.NL; 'Politie schendt wet door opslag alle kentekens', 6 augustus 2013, S. van Alfen, Fiscus bespioneert leaserijders, De Telegraaf, 11 februari 2011; Fleetlogic Nieuws, Controlethema Belastingdienst: Privégebruik van de leaseauto, 22 maart 2011; P. Ruijs, Big Brother, Redactioneel in Belastingzaken, 2012 (7), p. 3.

42 '(…) Het is niet overdreven om te stellen dat hij [de Belastingdienst] bijna alles weet over iedere Nederlandse belastingbetaler. En hij mag die informatie ook nog vijf tot zeven jaar bewaren. Topjuristen luiden de noodklok.' Maurits Martijn, De Correspondent, 30 september 2014. Naar aanleiding van deze publicatie vroeg de Tweede Kamer de minister van Binnenlandse Zaken en de minister van Veiligheid en Justitie een toelichting over het verkrijgen van gegevens door OM, AIVD en MIVD van de Belastingdienst. De ministeries hebben schriftelijk geantwoord aan de Voorzitter van de Tweede Kamer op 3 oktober 2014 (Kamerstukken II 2014/15, 32 761, nr. 71).

43 Zie o.a. de discussie over het verplicht verschaffen van parkeergegevens door SMS Parking aan de Belastingdienst, Hof 's-Hertogenbosch 19 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2803.

44 In 2013 ontving de Belastingdienst de zogenaamde 'Big Brother award'. Deze 'prijzen' worden jaarlijks uitgereikt door de digitale burgerrechtenbeweging Bits of Freedom aan personen en organisaties die de privacy het meest zouden hebben geschonden. De minister van Veiligheid en Justitie in de persoon van I.W. Opstelten werd door het publiek als winnaar gekozen en de Belastingdienst door privacy deskundigen (http://www.nrc.nl/nieuws/2013/08/29/opstelten-en-belastingdienst-winnen-big-brother-awards/). Aanleiding was met name 'het gebruik van de camerabeelden van de landelijke eenheid van de Politie en het opvragen van informatie bij parkeerinstanties.' Het ging in het bijzonder om het grootschalig opvragen van algemene gegevens zonder onderscheid voor wat betreft de mogelijke fiscale relevantie. 'De Belastingdienst is zo een centrale cloud-dienst die jarenlang persoonlijke gegevens opslaat die andere instanties niet zelf mogen bewaren. De vraag rijst of dit niet een grote 'data witwas operatie' betreft: wat let de politie om naderhand te gaan grasduinen in deze gegevens?' De staatssecretaris motiveert de handelwijze van de Belastingdienst voor een algehele gegevensuitvraag (in plaats van een gerichte uitvraag) als volgt: 'omwille van de privacy van betrokkenen. Als de Belastingdienst gericht kentekens zou uitvragen geeft de Belastingdienst aan anderen prijs dat deze kentekens fiscaal relevant zijn.' Aanhangsel Handeling II 2013/14, nr. 211, p. 1 e.v., Brief van de minister Veiligheid en Justitie aan de voorzitter der Tweede Kamer, 9 oktober 2013, kenmerk 2013Z16372.

45 HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:288, met conclusie ECLI:NL:PHR:2016:853 en ECLI:NL:PHR:2016:885.

46 In internationaal perspectief Ph. Baker, International Conference on Taxpayer Rights 2018 'Je kunt niet data van alle belastingbetalers in meer dan honderd landen uitwisselen omdat er een paar zijn die belasting ontduiken', Financieele Dagblad 7 mei 2018.

Dat laatste lijkt echter de boventoon te voeren in de integratieontwikkeling. Het kabinet stelt bijvoorbeeld dat de fraudeaanpak met een 'brede en integrale benadering' effectiever wordt. Hij ziet hier juist een rol weggelegd voor de Belastingdienst.[47] En dan krijgt samenwerking een ander perspectief. Het delen van gegevens biedt kansen voor de toezichthouders voor het bereiken van zowel een efficiënter ('klantvriendelijker') als *effectiever* toezicht. De Belastingdienst fungeert als het ware als 'informant' binnen het rijksbrede toezicht: de individuele 'veiligheid' (ook wel aangeduid als human security of personal security) wijkt dan ten dienste van het nationale belang.[48] Associaties met het panopticum (dat woord betekent: 'alziend'), waarbij de overheid vanuit verschillende posities 'zijn' burgers controleert, dringen zich op.[49] Wat is het individuele belang dan nog waard? Dit vraagt om een afweging van maatschappelijke en individuele belangen.[50] De vraag rijst dan ook of een dergelijke 'informantenrol' bij de Belastingdienst past.

't Neemt toe, maar men weet niet hoe

Deze rol van de Belastingdienst is overigens niet nieuw. Dat laat onder andere de uitgebreide – van oorsprong uit 1982 daterende – lijst met 'fiscale informatiestromen' zien waarvoor de fiscale geheimhoudingsplicht niet van toepassing is.[51] Aan de instanties die op de lijst staan, kan de Belastingdienst al allerlei gegevens verstrekken (art. 67 lid 2 letter b AWR juncto art. 43c Uitv. reg. AWR). En dat gebeurt op grote

47 Aanhangsel Handelingen II 2014/15, 32 761, nr. 79, Brief Directoraat-Generaal Rechtspleging en Rechtshandhaving, 19 december 2014, Verkenning kaderwet gegevensuitwisseling, Ministerie van Veiligheid en Justitie, minister I.W. Opstelten aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, kenmerk 599653, p. 1.

48 Hierbij sluit ik aan bij het brede begrip van veiligheid, of met de woorden van H. Leenaers, 'Het is de bescherming tegen al het gevaar van buiten. Gevaren van binnen zijn dingen als een beroerte, hartfalen en kanker, daar heb je geneeskunde voor. Veiligheidskunde gaat over al het andere.' www.nos.nl naar aanleiding van presentatie Bosatlas voor de veiligheid, 30 dec. 2017.

49 Zie bijvoorbeeld Ibestuur online, 9 oktober 2017 (https://ibestuur.nl/weblog/digitaal-panopticum+), Copydogs 21 januari 2013 (http://www.copydogs.nl/panopticum-must-see-docu-over-jouw-privacy/) en Reformatorisch Dagblad 23 januari 2017 (https://www.rd.nl/boeken/persoonsgegevens-en-de-surveillancesamenleving-1.1369212). Over het panopticum, zie J. Bentham (1748-1832), 'Panopticon, or the Inspection-House' (1787). In: The Panopticon Writings. Ed. Miran Bozovic (London: Verso, 1995). p. 29-95; zie ook M.J. Vetzo, J.H. Gerards en R. Nehmelman, Algoritmes en grondrechten, Montaigne Centrum voor Rechtsstaat en Rechtspleging, Universiteit Utrecht, 2018, p. 129.

50 Volgens M. Hirsch Ballin, 'Big Data in de strijd tegen terrorisme', Christen Democratische Verkenningen, Herfst: p. 97-107 sluit de individuele veiligheid (of human security) aan bij zowel de bescherming van de persoonlijk rechten van burgers maar ook tegen de uitwassen van het beleid van een overheid die maatschappelijke veiligheid nastreeft. R. Clarke, e.a. maken eveneens onderscheid in twee veiligheidsbelangen om te beschermen: 'national security and personal privacy', R. Clark, M. Morell, G. Stone, C. Sunstein en P. Swire (2013) Liberty and security in a changing world. Report and Recommendations of The President's Review Group on Intelligence and Communications Technologies 12 december 2013, beschikbaar op: www.whitehouse.gov/sites/default/files/docs/2013-12-12_rg_final_report.pdf.). Het idee van een afweging tussen beide vormen van veiligheid is volgens hen [MS. Clark e.a] misleidend en potentieel schadelijk: in een vrije samenleving zijn sommige principes niet onderhandelbaar. WRR-rapport 95, 2016, p. 26.

51 De instructie informatieverstrekking (IIV), vastgesteld op 16 december 1982, nr. 582-26319 en de instructie informatieverstrekking Douane (IIVD), vastgesteld op 3 april 1989, nr. AFZ89-993. Met latere uitbreiding wijzigingen in uitgebreidere vorm nu opgenomen in art. 43c Uitv. reg. AWR.

schaal. De Belastingdienst verstrekt bijvoorbeeld met vele koppelingen allerlei gegevens aan andere bestuursorganen.[52] Ter illustratie, met behulp van 122 datakoppelingen geeft de Belastingdienst in 2014 aan een veelheid van bestuursorganen toegang tot bijna 100 verschillende gegevensbestanden.[53] De Belastingdienst lijkt daarmee een van de grootste dataleveranciers te zijn binnen de rijksoverheid.[54] Wat de actuele stand is, is niet bekend; de Belastingdienst doet daar geen mededelingen over. Het is overigens niet bekend of de Belastingdienst dit zelf in beeld heeft. Dat laatste zou verontrustend zijn.[55] Maar wat misschien nog wel verontrustender is: de wettelijke grondslag van die gegevensverstrekking is niet in alle gevallen bekend.[56] En dat terwijl het delen van gegevens alleen maar toeneemt.

En 'de dynamiek rond het koppelen van databestanden is van dien aard dat een overzicht er over bijvoorbeeld een jaar weer anders zou kunnen uitzien.', aldus de minister van Veiligheid en Justitie.[57] De WRR kwalificeert de Belastingdienst zelfs als 'koploper en spil in samenwerkingsverbanden voor data-analyses'.[58] En de Belastingdienst wil het gebruik van grote databestanden de komende jaren ook nog eens verder intensiveren en op termijn een datagestuurde dienst worden.[59] Wat de Belastingdienst nu aan gegevens verstrekt met allerlei soorten van datakoppelingen, is niet openbaar.[60] Wel is bekend dat het aantal is uitgebreid met nieuwe afnemers en nieuwe behoeften bij bestaande afnemers.[61] Dit in tegenstelling tot de toezegging

52 Kamerstukken II 2014/15, 26 653, nr. 355.

53 Kamerstukken II 2014/15, 26 653, nr. 355.

54 Zie bijlagen 13 en 15 voor Massale gegevensverstrekking op grond van respectievelijk wettelijke bepalingen en art. 43c Uitv. reg. AWR.

55 De Europese Richtlijnen ter bescherming van individuen bij big data-verwerkingen stelt immers dat persoonsgegevens niet verder mogen worden verwerkt in strijd met de doelbinding als de betrokkene dit onverwachts, ongepast of bezwaarlijk zou achten, Consultative Committee of the Convention for the Protection of Individuals with regard to Automatic Processing of Personal Data, Guidelines on the Protection of Individuals with regard to the Processing of Personal Data in a World of Big Data, Straatsburg 23 januari 2017, p. 4. Daarvoor is het noodzakelijk dat dergelijke gegevensverwerking traceerbaar zijn.

56 Naast het genoemde voordeel van meer beschikbare informatie, zijn er ook risico's. Van Hout noemt in het kader van Big Data – en het delen van gegevens daaromtrent – op: 'De keerzijde is dat het steeds moeilijker wordt om de betrouwbaarheid van de gegevens te controleren en dat het risico op foutieve aannames stijgt.' M.B.A. van Hout, Rechtsbescherming in het tijdperk van Big Data, WFR 2017/165, p. 5

57 Kamerstukken II 2014/15, 26 643, nr. 355, p. 4.

58 Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, WRR-rapport nr. 95, Big Data in een vrije en veilige samenleving, 2016, p. 52.

59 Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, WRR-rapport nr. 95, Big Data in een vrije en veilige samenleving, 2016, p. 54.

60 J.A. Knottnerus en F.W.A. Brom, Big data in een vrije en veilige samenleving, Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, 2016, p. 128.

61 Soms komen 'onrechtmatige' koppelingen het nieuws. Zo kwam de Belastingdienst in opspraak door het verstrekken van inkomensgegevens aan verhuurders in de vrije sector, zie Nationale ombudsman, 28 oktober 2013, nr. 2013/152 (V-N 2013/59.5). De Nationale ombudsman oordeelt dat de Belastingdienst inkomensgegevens van vrijesectorhuurders niet aan de verhuurders mag verstrekken. Zie ook Kamervragen naar aanleiding van bericht 'Rijke huurder krijgt geld terug' (https://www.telegraaf.nl/financieel/2105671/rijke-huurder-krijgt-geld-terug), Kamerstukken II 2017/18, 2018Z10269, en reactie 20 augustus 2018, kenmerk 2018-0000370380.

van de staatssecretaris begin 2000 deze lijst met gegevensverstrekkingen te beperken.[62] Waar deze ontwikkeling naar toe gaat, valt niet te voorspellen.[63]

Naast deze omvangrijke, structurele en veelal volledig geautomatiseerde gegevensverstrekking zijn er nog allerlei andere vormen van 'losse' gegevensverstrekking, veelal over individuele burgers of bedrijven. Dat kan zijn vanuit een algemeen geformuleerde wettelijke verplichting (art. 67 lid 2 letter a AWR) of een specifieke ontheffing van de minister van Financiën (art. 67 lid 2 letter c AWR).[64] Over de omvang daarvan is het eveneens gissen, want die informatie houdt Belastingdienst binnenskamers.[65]

De omvang van de gegevensverstrekking is dan ook niet openbaar. Of weet de Belastingdienst de omvang ervan misschien zelf ook niet? En welke omvang zal dit op termijn krijgen? Wat eens in het verleden als druppeltje uit een kleine opening van de strikte geheimhouding van de Belastingdienst vloeide, dreigt aan te wassen tot een waterval aan gegevensverstrekking. Een bezinning daarover lijkt noodzakelijk, opdat voorkomen wordt – met de dichterlijke slotwoorden van Cats – 'Daer komt een groote wond oock van een kleyn begin.'[66]

Een prangende vraag

Bij de toenemende behoefte tot het delen van fiscale gegevens past dan ook een indringende vraag: Valt de rol van de Belastingdienst bij het versterken van de informatiepositie van andere toezichthouders wel te verenigen met zijn wettelijke taak? Mag de Belastingdienst hiervoor zijn toezichthoudende bevoegdheden eigenlijk wel gebruiken? Maar ook: Komt dit gebruik van bevoegdheden de belastingmoraal wel ten goede? En wat is de invloed hiervan op de effectiviteit van het toezicht van de Belastingdienst? Wat betekent een dergelijke 'big brother rol' voor het beeld dat de maatschappij heeft van de overheid in zijn algemeenheid en de Belastingdienst in het bijzonder?[67] Een spectrum aan vragen die zich concentreren

62 Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, p. 28.

63 Het koppelen gaat binnenkort een nieuwe fase in: voor het bestrijden van de BTW-fraude wil de staatssecretaris nationale belastinggegevens in de EU elektronisch 'aan elkaar koppelen. Accountancy Vanmorgen 20 april 2018.

64 Zie par. 6.3, 6.4 en 6.5.

65 Bij gegevensuitwisseling is veelal sprake van het 'over en weer' verstrekken van gegevens; dit kan bilateraal (tussen twee partijen) en multilateraal (door en aan meer dan twee partijen). In termen van de Wbp valt het onder het verstrekken van gegevens van de ene partij aan een andere partij ook het begrip gegevensuitwisseling, de zogenaamde unilaterale verstrekking. Als ik in deze studie spreek over gegevensverstrekking dan bedoel ik de unilaterale gegevensverstrekking (eenzijdig vanuit de Belastingdienst *aan* een ander bestuursorgaan), tenzij anders vermeld. Rapport van de Werkgroep Verkenning kaderwet gegevensuitwisseling, Kennis delen geeft kracht, naar een betere èn zorgvuldigere gegevensuitwisseling in samenwerkingsverbanden, Verkenning p. 8, 16-17, 33-34, 43; Kamerstukken II 2014/15, 32 761, nr. 79 (Kabinetsreactie op Verkenning kaderwet gegevensuitwisseling), p. 20.

66 Naar gelijknamig gedicht Jacob Cats, zie Alle werken van Jocob Cats, deel I, Sinne en minnebeelden, Sensim amor sensus occupat, Amsterdam: Gebroeders Diederichs,1862, p. 44.

67 Voor de definitie van overheid sluit ik in het kader van dit onderzoek aan bij D. Ruimschotel, Goed Toezicht: Principes van professionaliteit, democratie en good governance, 2014, p. 212: 'de instantie waar het openbaar gezag berust'.

rondom het vraagstuk van het rechtvaardig kunnen delen van doelgebonden fiscale gegevens door de Belastingdienst.

Een oude discussie naar de doelbinding herleeft vanuit een nieuw perspectief

De begrenzing voor de fiscale gegevensverstrekking door de Belastingdienst – en de discussie daarover – is niet nieuw (zie par. 2.4.3.1).[68] De wettelijke geheimhoudingsplicht over fiscale aangelegenheden dateert immers al uit de tijd van Napoleon.[69] De vraag om fiscale gegevens ook buiten de Belastingdienst te kunnen gebruiken, doet zich eind negentiende eeuw al voor.[70] Dat resulteert aanvankelijk in een strikt geformuleerde geheimhoudingsplicht. De fiscale gegevens dienen vanwege hun aard vertrouwelijk te worden behandeld: zij blijven gebonden aan het doel waarvoor ze zijn verkregen: het uitoefenen van de belastingwet.[71] In het begin van de volgende eeuw wordt het mogelijk bepaalde gegevens te delen met andere bestuursorganen.[72] In de loop van de twintigste eeuw krijgt de minister van Financiën gaandeweg steeds meer de bevoegdheid tot het (zelfstandig kunnen) verlenen van een ontheffing op de wettelijke geheimhoudingsplicht.[73]

Onder invloed van nationale en internationale privacywetgeving leidt dat eind vorige eeuw weer tot nieuwe discussies. De Registratiekamer – als voorloper op de Autoriteit Persoonsgegevens – oordeelt over de fiscale ontheffingsbevoegdheid. De 'privacy waakhond' acht het delen van fiscale gegevens aanvaardbaar, maar doet tegelijkertijd de oproep voor het scheppen van een passende regeling. 'De behoefte aan gegevensuitwisseling binnen de overheid neemt nog steeds toe. Hoe groter de belangen die daarbij in het spel zijn, hoe meer zij een wettelijk gefundeerde regeling rechtvaardigen van de in dat kader noodzakelijke verstrekkingen door de Belastingdienst; een regeling die beantwoordt aan de nationale en internationale normen van privacybescherming.'[74] Het toenmalige beleid – opgenomen in het Voorschrift Informatieverstrekking 1993 – voldoet daar niet aan en wordt – bijna tien jaar later –

68 Enkele onderwerpen krijgen op meerdere plaatsen hun aandacht. Afhankelijk van de context kan de behandeling variëren in breedte en diepte. Ik ben mij ervan bewust dat dit doublures teweegbrengt. De reden om hier toch voor te kiezen is gelegen in het bieden van de mogelijkheid als lezer de afzonderlijke onderdelen te bestuderen zonder gehinderd te worden door allerlei verwijzingen door de studie heen.

69 De eerste geheimhoudingsbepalingen zijn terug te vinden in art. LVIII lid 1 Wet van 22 Frimaire, an VII, par. 1.3.1.

70 Ontwerp Wet op het regt van successie en van overgang, 24 sept. 1857. Bijblad van de Nederlandsche Staatscourant, 1856-1857 – CXIV, nr. 2, p. 1129 (art. 32 lid 1).

71 Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 3.

72 Kamerstukken II 1915/16, 205, nr. 3, par. 28, p. 12.

73 Dit is eind twintigste eeuw uitgewerkt in de instructie informatieverstrekking (IIV), vastgesteld op 16 december 1982, nr. 582-26319 en de instructie informatieverstrekking Douane (IIVD), vastgesteld op 3 april 1989, nr. AFZ89-993. Later gewijzigd in het Voorschrift Informatieverstrekking (VIV).

74 J. de Zeeuw, Informatieverstrekking door de fiscus. Ontheffing van de fiscale geheimhoudingsplicht in het licht van privacywetgeving, Registratiekamer, december 1999, p. 40.

ingetrokken.[75] Het maakt plaats voor een wettelijke begrenzing van de fiscale geheimhoudingsplicht (artt. 67 lid 2 en 67 lid 3 AWR).[76] Met het wettelijk beperken van de geheimhoudingsplicht is echter nog niet gezegd dat Belastingdienst de gegevens – verkregen voor de uitvoering van de belastingwet – als bestuursorgaan kan delen met andere bestuursorganen. De doelbinding kan namelijk niet zondermeer worden losgelaten.

Het EU-grondrecht geeft namelijk het recht op eerbiediging van het privé leven (art. 7 EU-Handvest). Het is een recht dat ook geldt tegenover de overheid. Grondwettelijk kan het recht op eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer slechts beperkt worden bij of krachtens wet (art. 10 Gw).[77] Voor het openbaar gezag – en dus ook de Belastingdienst – is inmenging slechts toestaan wanneer dat bij wet is voorzien en noodzakelijk is (art. 8 EVRM). Het delen van gegevens – als vorm van gegevensverwerking – gaat immers gepaard met het inmengen op het recht van het privé leven.[78] Dit vindt onder andere zijn concrete uitwerking in de bescherming van persoonsgegevens die zich (mede) ontwikkeld heeft uit het recht op respect voor het privé leven.[79] Voor het verstrekken van persoonsgegevens geldt het verbijzonderde kader vanuit de huidige Wbp en de Algemene verordening gegevensbescherming van de Europese Unie.[80] De doelbinding geldt daarbij als algemeen beginsel (art. 7 Wbp en art. 5 AVG).[81] Het verwerken van die gegevens dient verenigbaar te zijn met dat doel (art. 9 lid 2 Wbp en 6 AVG).[82] Dit geldt ook wanneer een toezichthouder gegevens doorverstrekt aan anderen in het kader van een samenwerking (art. 6 lid 3 AVG). Het uitgangspunt daarbij is dat het verenigbaar blijft met het doel.

---

75 Zie onder meer art. 2.1.1 Voorschrift informatievoorziening 1993, AFZ 92/9318, ingetrokken bij besluit 18 januari 2008, nr. CPP2007/3066M, Stcrt. 2008, 21 en art. 43c Uitv. reg. AWR met daarin een lijst van andere toezichthouders die gegevens vanuit de Belastingdienst ontvangen; zie ook 20e halfjaarlijkse beheersverslag Belastingdienst, 29 november 2017, p. 30-32. De Belastingdienst maakt melding van 58 convenantpartners.

76 Stb. 1959, 301 met wijziging in Stb. 2007, 376.

77 Dit artikel vormt als het ware een 'restpost' voor de bescherming van de persoonlijke levenssfeer die onderdelen van het privé leven die niet uitdrukkelijk worden gedekt door de artikelen 11–13 Gw. K. de Vries, Het recht op privéleven en aanverwante rechten. In: J.H. Gerards e.a. (red.), Grondrechten. De nationale, Europese en internationale dimensie, Nijmegen: Ars Aequi Libri 2013; zie ook Kamerstukken II 1975/76, 13782, nr. 3, p. 41.

78 J. de Zeeuw, Informatieverstrekking door de fiscus. Ontheffing van de fiscale geheimhoudingsplicht in het licht van privacywetgeving, Registratiekamer, december 1999, p. 19-20.

79 De Moor-van Vugt e.a., Gegevensuitwisseling door Toezichthouders, Onderzoek uitgevoerd in opdracht van het WODC, Universiteit van Amsterdam, Faculteit der Rechtsgeleerdheid p. 29.

80 PB L 2016 119/1 van 4 mei 2016, Verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (Algemene verordening gegevensbescherming).

81 Zie voor een nadere uitleg Kamerstukken II 2017/18, 34851, nr. 3, p. 38-39. In hoofdlijnen komen de beginselen van artikel 5 AVG overeen met de beginselen van artikel 6 van eerdere privacyrichtlijn 95/46/EG (als grondslag voor de Wbp).

82 Volgens het college bescherming persoonsgegevens 'één van de belangrijkste principes van gegevensbescherming', Reactie op voorstel Europese commissie voor herziening EU-wetgeving bescherming persoonsgegevens com(2012)10 en com(2012)11, 2 maart 2012.

Het doorbreken van die verenigbaarheid kan slechts in uitzonderlijke situaties. Allereerst valt te denken valt aan het voorkomen, opsporen en vervolgen van strafbare feiten. Het rechtmatig (door)verstrekken van gegevens kan bijvoorbeeld noodzakelijk zijn vanuit een risicoanalyse waaruit een concreet vermoeden van fraude voortvloeit (art. 43 letter b Wbp).[83] Een soortgelijke beperking is ook opgenomen in de AVG (art. 23 lid 1 letter d AVG juncto art. 6 lid 4 AVG). Met het delen van die gegevens verandert niet alleen het doel maar tevens de handhavingssfeer: van toezicht naar opsporing (par. 2.2).

Maar ook minder extreme situaties kunnen zich voordoen waarbij niet de handhavingssfeer wijzigt maar wel het doel. Daarvan kan sprake zijn wanneer een toezichthouder zijn gegevens doorverstrekt voor niet vooraf gespecificeerde doelen. Daarvoor moet volgens de Wbp echter wel sprake zijn van gewichtige economische en financiële belangen van de staat en andere openbare lichamen (art. 43 letter e Wbp). De AVG stelt als voorwaarde dat die beperking de wezenlijke inhoud van de grondrechten en fundamentele vrijheden onverlet laat en in een democratische samenleving een noodzakelijke en evenredige maatregel is ter waarborging van andere belangrijke doelstellingen van algemeen belang (art. 23 lid 1 letter e AVG).

Het gewijzigde doel moet dan ook in overeenstemming zijn met de wezenlijke inhoud van de grondrechten en fundamentele vrijheden: de eerbiediging van het privé leven (art. 7 EU-Handvest, 8 EVRM en 10 Gw). Het legitiem kunnen delen van gegevens, als vorm van inmengen in het persoonlijke domein, is ook dan slechts toegestaan voorzover voor zover 'bij wet is voorzien en in een democratische samenleving noodzakelijk is' (art. 8 EVRM). Onder de Wbp dient de uitzondering restrictief te worden geïnterpreteerd. Afwijkingen van de doelbinding vraagt om een concrete belangenafweging en dient beperkt te blijven tot incidentele overdracht van gegevens.[84] Dit geldt ook voor de AVG.[85] Het vraagt om een individuele belangenafweging.[86] De AVG noemt de belangen die minimaal moeten worden meegewogen (art. 23 lid 2 AVG).[87] Het gewijzigde doel moet in elk geval gerechtvaardigd zijn.

---

83 CBP 29 mei 2007, z2006-00476.

84 De minister van Binnenlandse Zaken leidt uit de zeer casuïstische jurisprudentie over artikel 43 Wbp af dat deze toepassing slechts is weggelegd voor uitzonderlijke gevallen en niet gebruikt kan worden als grondslag voor de permanente of anderszins structurele overdracht van gegevens, Kamerstukken II 2008/09, 29 911, nr. 23.

85 Kamerstukken II 2017/18, 34851, nr. 3, p. 47 e.v.

86 In overeenstemming met de algemene beginselen van de rechtsstaat moet in elk geval de beperkende maatregel waarborgen bevatten tegen willekeur en misbruik. EHRM 26 september 1995, nr. 17851/91 (Vogt vs. Duitsland) par. 48. Daarnaast bijvoorbeeld EHRM 25 maart 1983, nr. 5947/72, (Silver en anderen vs. Verenigd Koninkrijk) par. 88.

87 Voor een uitleg van het stelsel Kamerstukken II 2017/18, 34 851, nr. 3, p. 37-39. Zie o.a. 'Het is aan de nationale wetgever en niet aan de verwerkingsverantwoordelijke om te bepalen of deze belangen aan de orde zijn, en zo ja of zij in het concrete geval een voldoende rechtvaardiging vormen voor verdere verwerking voor een niet-verenigbaar doel. De rechter kan in een individuele zaak waarin de grondslag voor de verdere verwerking wordt betwist, de desbetreffende nationaalrechtelijke bepaling toetsen aan artikel 6 van de verordening.', p. 48. Daarbij gaat het tevens om algemene beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit, zie Kamerstukken II 2017/18, 34851, nr. 3, p. 48-49; zie ook CRvB 5 februari 2018, ECLI:NL:CRVB:2018:269, r.o. 5.6.1-5.6.8.

De mogelijkheid tot het delen van gegevens vindt – binnen de juridische kaders – met name plaats vanuit de beoordeling van de gerechtvaardigde doelen. Zowel het delen van gegevens door de Belastingdienst als het vergaren van die gegevens door het andere bestuursorgaan bij de Belastingdienst, vindt zijn grondwettelijke beperkingen in het doel voor het inmengen in het persoonlijke domein (art. 7 EU-Handvest, art. 8 EVRM en art. 10 Gw). En dat beperkt zich uitdrukkelijk niet tot alleen persoonsgegevens.[88] Die doelbinding vormt het fundament voor de delen van gegevens. En voor fiscaal vertrouwelijke gegevens geldt aanvullend de wettelijke geheimhoudingsplicht (67 AWR).

De Belastingdienst moet rekening houden met het vertrouwelijk karakter van alle gegevens: die kunnen immers privacygevoelig zijn of bedrijfsgeheimen bevatten.[89] Dat is ook de mening van de minister van Justitie die zowel de gegevens die betrekking hebben op de persoonlijke levenssfeer als de bedrijfs- en fabricagegegevens tot vertrouwelijke gegevens rekent.[90] De minister van Financiën kwalificeert deze gegevens in elk geval als 'vertrouwelijk' wanneer zij van invloed kunnen zijn op de concurrentiepositie of een disproportionele inbreuk maken op de persoonlijke

88 Onder het begrip persoonsgegeven valt elk gegeven van een geïdentificeerde of identificeerbare (natuurlijk) persoon. Definities zijn opgenomen in de regelgeving over de bescherming van persoonsgegevens, zoals de Wbp en de AVG. In het kader van deze studie beperk ik mij tot de huidige situatie gebaseerd op de Wbp. Dit heeft meerdere redenen. Ten eerste heeft de implementatie van de Verordening (EU) 2016/679 bij de Belastingdienst, ten tijde van het onderzoek, nog niet plaatsgevonden. De staatssecretaris van Financiën heeft hierover aangegeven dat het nog enkele jaren zal duren voordat de Belastingdienst de organisatie daarop heeft ingericht en de wet- en regelgeving volledig heeft aangepast (zie o.a. Kamerstukken 2017/18, 31 066, nr. 389, bijlage, 20e Halfjaar rapportage Belastingdienst, dd 29 november 2017, p. 8). Daarbij komt dat de wettelijke regels ter uitvoering van de Verordening (EU) 2016/679 eind 2017 nog niet zijn vastgesteld (de Uitvoeringswet Algemene verordening gegevensbescherming dateert van 16 mei 2018, Stb. 2018, 144). Als laatste reden noem ik de omstandigheid dat de AVG in beginsel niet afwijkt van de Wbp voor wat betreft het rechtmatig doorverstrekken van gegevens aan andere bestuursorganen (par. 6.6.2). Het oplossen van de probleemstelling is gebaseerd op de algemene beginselen voor de gegevensbeschermingsrecht – en voor zowel de Wbp als AVG als gezamenlijke fundament fungeert – artikel 8 EVRM. De invloed van de AVG op het beantwoorden van de probleemstelling is daardoor gering en beperk ik mij in de studie tot een algemene beschouwing van de AVG (par. 6.6.2) en het benoemen van specifieke verschillen ten opzichte van de Wbp voorzover die van invloed zijn op de probleemstelling.

89 Voor het kwalificeren van een gegeven als bedrijfsgeheim sluit ik aan bij de elementen zoals die zijn opgenomen in de definitie van bedrijfsgeheimen van de Proposal for a directive of the European parliament and of the council on the protection of undisclosed know-how and business information (trade secrets) against their unlawful acquisition, use and disclosure, Brussels, 28.11.2013 COM(2013) 813 final, 2013/0402 (COD), art. 2: '(i) the information must be confidential; (ii) it should have commercial value because of its confidentiality; and (iii) the trade secret holder should have made reasonable efforts to keep it confidential.' Geïmplementeerd in Wet van 17 oktober 2018, houdende regels ter uitvoering van Richtlijn 2016/943/EU van het Europees Parlement en de Raad van 8 juni 2016 betreffende de bescherming van niet-openbaar gemaakte knowhow en bedrijfsinformatie (bedrijfsgeheimen) tegen het onrechtmatig verkrijgen, gebruiken en openbaar maken daarvan (PbEU 2016, L157) (Wet bescherming bedrijfsgeheimen), Stb. 2018, 369.

90 Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, p. 57.

levenssfeer van betrokkene.[91] Maar hij trekt geen concrete grens. En dat terwijl met de ontwikkelingen op ICT-gebied, het hergebruik van data en de geautomatiseerde gegevensontwikkelingen – de zogenaamde Big Data-toepassingen – het risico op het gebruik van gegevens anders dan voor het doel waarvoor de data zijn verzameld, alleen maar toeneemt.[92] Immers, het verdere gebruik ('secundair gebruik') van gegevens bij dergelijke toepassingen levert een grote meerwaarde op.[93] Dat zijn nu juist de 'kroonjuwelen' van Big Data.[94] De Wbp sluit het delen van 'gezamenlijke gegevens' vanuit bijvoorbeeld een verwantschap (art. 9 lid 2 Wbp) niet uit.[95] Termen die de AWR noch de AVG kent. De binding vanuit de AWR geldt in beginsel voor 'hetgeen hem uit of in verband met enige werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet over de persoon of zaken van een ander blijkt of wordt meegedeeld' (art. 67 lid 1 AWR). Voor de strekking daarvan lijkt de reikwijdte van de wettelijke taakuitoefening bepalend te zijn.[96] De grens waarbinnen het delen van fiscale gegevens valt te verenigen met het doel, is op voorhand niet te bepalen.[97] Een passend wettelijk kader moet daar derhalve in voorzien.[98] Een kader dat recht doet aan de fundamentele waarden van de samenleving. Dat strekt verder dan alleen het opheffen van de juridische barrière voor de fiscale geheimhoudingsplicht. Het

91 Kamerstukken II 2003/04, 29 708, nr. 3 (voetnoot 3 bij het antwoord van minister De Jager van juni 2011, Kamerstukken II 2010/11, 32 255, nr. 10). Als voorbeeld in het kader van het financiële toezicht (Wft) noemt de minister 'Gegevens die in elk geval onder het begrip «vertrouwelijke gegevens» vallen, zijn onder andere gegevens van financiële ondernemingen over de bedrijfsvoering, de liquiditeitspositie, de (maand)rapportages, gegevens over (potentiële) bestuurders daargelaten eventuele sancties die aan de natuurlijke persoon zijn opgelegd op basis van deze wet, (solvabiliteits-)marges, gegevens over debiteuren, crediteuren of cliënten, gegevens van de afdeling R&D, plannen voor fusies of overnames en marketing/ verkoopstrategieën.'

92 Daarnaast zijn er ook andere risico's te onderkennen bij de bescherming van de gegevens. Ik noem ter illustratie de toenemende kwetsbaarheid van datalekken bij het (frequenter) delen daarvan, zie o.a. Brief van de staatssecretaris van 14 februari 2017, nr. 2017-0000026699, V-N 2017/12.6; zie ook J.A. Knottnerus en F.W.A. Brom, Big data in een vrije en veilige samenleving, Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, Amsterdam: Amsterdam University Press 2016, p. 42. De voortschrijdende technologische ontwikkelingen maken allerlei nieuwe vormen van gegevensuitwisseling mogelijk: het stellen van duidelijke en nauwkeurig geformuleerde regels wordt dan ook steeds belangrijker; zie ook EHRM 4 december 2008, nr. 30562/04 en 30566/04 par. 103 (S. en Marper vs. Verenigd Koninkrijk).

93 Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, WRR-rapport nr. 95, Big Data in een vrije en veilige samenleving, 2016 p. 10.

94 O. Tene & J. Polonetsky. Big Data for All: Privacy and User Control in the Age of Analytics, 11 Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property 239, 2013, p. 22. Beschikbaar via SSRN: http://ssrn.com/abstract=2149364.

95 Op deze plaats noem ik de gemeentelijke basisadministratie als voorbeeld van verwantschap voor wat betreft het uiteenlopende gebruik van (tot personen herleidbare) adresgegevens. Andere criteria zoals de aard van de gegevens spelen daarbij tevens een rol (zie o.a. Kamerstukken II 1997/98, 25 982, nr. 3, p. 92).

96 Kamerstukken II 2017/18, 34 851, nr. 3, p. 48.

97 Het tevens om algemene beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit, zie Kamerstukken II 2017/18, 34851, nr. 3, p. 48-49; zie ook CRvB 5 februari 2018, ECLI:NL:CRVB:2018:269, r.o. 5.6.1-5.6.8.

98 Brief Directoraat-Generaal Rechtspleging en Rechtshandhaving, 19 december 2014, Verkenning kaderwet gegevensuitwisseling, Ministerie van Veiligheid en Justitie, minister I.W. Opstelten aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, kenmerk 599653, p. 1.

verstrekken van gegevens door een overheidsorgaan kan (ook wanner het recht op privacy niet in het geding is) rechtens te beschermen belangen raken.[99] Het vertrouwen dat de Belastingdienst hierin geniet van burgers en bedrijven kan van invloed zijn op het naleven van de fiscale verplichtingen.[100] Een rechtvaardiging in het handelen van de Belastingdienst is noodzakelijk. Het doorbreken van de fiscale doelbinding gaat daarmee verder dan alleen de rechtmatigheid. Dat geeft een nieuw perspectief aan de discussie over het delen van fiscale gegevens.

Rechtvaardigheid in het doorbreken van de doelbinding

Het delen van gegevens moet dan ook volgens het fundamentele waarden van de samenleving (EU-Handvest, EVRM en Gw) plaatsvinden.[101] Het gaat immers om een – mogelijk met dwang gepaard gaande – inbreuk op het persoonlijke leven. Dat gaat verder dan het rechtsbegrip zoals Kelsen dat uitdrukt met de frase 'recht is dat wat geldt'; het middel om autoriteit en bevoegdheid te funderen.[102] Het ziet veel meer op het creëren van de situatie waarin degenen tot wie het recht zich richt door een vorm van dwang of krachtsvertoon tot naleving van dat recht worden *bewogen*.[103] Naast dwang gaat het niet minder om geïnternaliseerde opvattingen van het rechtssubject over wat hoort ten aanzien van het doel waarvoor de inmenging in het persoonlijke domein plaats vindt of heeft gevonden. Met het delen van gegevens is dan ook de *rechtvaardigheid* in het geding.

Het woord rechtvaardigheid komt niet voor in de indices van verschillende rechtswetenschappelijke handboeken.[104] Het blijkt meer zijn toepassing te vinden in de rechtsfilosofie. Bij de inhoud van het begrip 'rechtvaardigheid' wordt in de sociologie veelal aangesloten bij de definitie voor *gerechtigheid*. De Instituten van Justinianus (uit het jaar 533) openen met de woorden: 'de onwankelbare en bestendige wil die ieder zijn *recht* [gecursiveerd door MS] doet toekomen'.[105] De begrippen

99 J. de Zeeuw, Informatieverstrekking door de fiscus. Ontheffing van de fiscale geheimhoudingsplicht in het licht van privacywetgeving, Registratiekamer, december 1999, p. 19.

100 J. de Zeeuw, Informatieverstrekking door de fiscus. Ontheffing van de fiscale geheimhoudingsplicht in het licht van privacywetgeving, Registratiekamer, december 1999, p. 39-40.

101 In de historische woorden van Augustinus 'Remota iustitia, quid sunt regna nisi magna latrocinia?' komt naar voren dat bij het ontbreken van recht geen sprake is van een staat, maar van een wanordelijke bende 'rovers', D.J. Elzinga en R. de Lange, R. van der Pot, Handboek van het Nederlandse staatsrecht. 2006, p. 5.

102 D.J. Elzinga en R. de Lange, R. van der Pot, Handboek van het Nederlandse staatsrecht. Deventer: Kluwer. 2006,pp. 53-54

103 J. Derrida, Kracht van wet. Het mystieke fundament van het gezag, (R. Sneller, vert.), 2013, p. 47. Zie ook J. Derrida, Force de loi: Le 'fondement mystique de l'autorité'. Cardozo Law Review, 11, 920-1046, 1990.

104 De staatsrechtelijke handboeken van D.J. Elzinga en R. de Lange, R. van der Pot, Handboek van het Nederlandse staatsrecht. Deventer: Kluwer. 2006, en F. Venter, Global features of constitutional law. Nijmegen: WLP, 2010. Maar ook de algemene handboeken van A. Cassese, International law. New York: Oxford University Press Inc. 2005 maakt geen melding van 'rechtvaardigheid' ('justice').

105 Vertaald: 'es constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuens', Flavius Petrus Sabbatius Iustinianus, Institutia, Corpus Iuris Civilis. Zie onder meer J.H.A. Lokin en W.J. Zwalve, Hoofdstukken uit de Europese codificatiegeschiedenis, 2006, p. 87 en J.E. Spruit, R. Feenstra, K.E.M. Bongenaar (red.), Corpus Iuris Civilis. Tekst en Vertaling, deel I. In: Instituten, 2008, p. 11.

gerechtigheid en rechtvaardigheid zijn elkaars synoniem.[106] Bij *rechtvaardigheid* gaat het dan ook om de belangenafweging waarbij een ieder krijgt wat hem toekomt: oftewel, een ieder het zijne. En dat moet overeenkomstig het recht zijn.[107] Maar de geïnternaliseerde opvatting van het subject, oftewel de innerlijke beweegreden, is daarbij niet onbelangrijk voor de uitoefening van het recht. Hoewel dwang – met als uiterste de inzet van de klassieke 'sterke arm' – niet wordt uitgesloten.[108]

Bij rechtvaardigheid komt de geëigende opvatting van het rechtssubject overeen met het geldende recht. Deze overeenstemming is met name van belang wanneer het naleven van wetten grotendeels afhankelijk is van de innerlijke bereidheidwilligheid van subjecten; de compliance van burgers en bedrijven.[109] Voor het naleven – of vanuit de overheid bezien: het kunnen uitvoeren – van de belastingwetgeving is de intrinsieke motivatie één van de kernelementen (par. 2.3.1). En het vergaren van fiscale gegevens vormt een wezenlijk onderdeel van het proces van belastingheffing. Het is zelfs een conditio sine qua non (par. 2.3.2).[110,111] Het is echter niet mogelijk om rechtvaardigheid vooraf te definiëren: daarvoor is sprake van een te grote constellatie van belangen en factoren.[112] Om tot het rechtvaardig vergaren en delen van gegevens te kunnen komen, is maatwerk noodzakelijk. Het gaat gepaard met het wegen van de maatschappelijke en individuele belangen.[113]

In het kader van toezichtsbevoegdheden en het delen van gegevens gaat het om de belangenafweging bij het verstrekken van toezichtgegevens door de Belastingdienst aan een rijkstoezichthouder die dan effectiever zijn taak kan uitvoeren.[114]

---

106 Charivarius' Een ander woord, Nederlandse synoniemen en zinverwante woorden. Van Goor, Den Haag, 1945.

107 'Als recht[vaardigheid] verdwijnt, wat zijn staten dan anders dan roversbenden in het groot?' (AureliusAugustinus, bisschop van Hippo, De civitate Dei (letterlijk: Over de stad Gods); zie AureliusAugustinus, De stad van God, vertaald en ingeleid door G. Wijdeveld, uitgeverij Ambo, Amsterdam 1983.

108 J. Derrida, Kracht van wet. Het 'mystieke fundament van het gezag, (R. Sneller, vert.). Antwerpen/Apeldoorn: Garant, 2013), p. 48.

109 Als voorbeeld noem ik de wijziging van het Besluit uitvoering rookvrije werkplek, horeca en andere ruimten bij Besluit van 14 juni 2011 (Stb. 2011, 337); zie ook HR 10 oktober 2014, ECLI:NL:HR:2014:2928.

110 De accountantsregelgeving spreekt veelal over het verkrijgen van 'voldoende en geschikte controle informatie'; zie bijvoorbeeld Controle Standaard 500.4. De Nederlandse belastingdienst spreekt in het kader van boekenonderzoeken over 'toereikende controle-informatie'. Belastingdienst, Handboek Controle, November 2016, p. 35.

111 R.N.J. Kamerling, Handboek belastingcontrole (losbladige editie), p. 2.

112 J. Derrida, Kracht van wet. Het 'mystieke fundament van het gezag, (R. Sneller, vert.). Antwerpen/Apeldoorn: Garant, 2013), p. 53-54 en p. 73.

113 In het civiele recht lijkt deze verhouding te zijn gecodificeerd in de eis van 'redelijkheid en billijkheid'.

114 Onder de Wbp dient de verwerking van persoonsgegevens in overeenstemming met de wet en behoorlijk en zorgvuldig te zijn. Dit is het rechtmatigheidsbeginsel (art. 6 Wbp). Het beginsel van de doelbinding bepaalt dat de (persoons)gegevens slechts verzameld mogen worden voor welbepaalde, uitdrukkelijk omschreven en *gerechtvaardigde* doeleinden (art. 7 Wbp). In de AVG is bepaald dat het verwerking van persoonsgegevens rechtmatig, behoorlijk en transparant moet zijn (art. 5 lid 1 letter a AVG): de (persoons)gegevens mogen alleen voor welbepaalde, uitdrukkelijk omschreven en *gerechtvaardigde* doeleinden worden verzameld en mogen vervolgens niet verder op een met die doeleinden onverenigbare wijze worden verwerkt ('doelbinding' art. 5 lid 1 letter b AVG). Voor het verstrekken van gegevens aan andere organen – een vorm van verwerking van persoonsgegevens – is als grondslag opgenomen de aanwezigheid van een *gerechtvaardigd* doel (art. 6 lid 1 AVG). Bij gezamenlijke gegevens is sprake van gerechtvaardigde doeleinden voor beide bestuursorganen.

Is die in balans met rechten van de betreffende burger of bedrijf (belastingplichtige, inhoudingsplichtige, administratieplichtige, derde of elke andere gegevensverstrekker)? Dat gaat verder dan alleen het rechtmatig verstrekken van gegevens aan een ander bestuursorgaan.[115] Het gaat dieper. Het gaat om de 'relatie' van de burgers en bedrijven met de afzonderlijke bestuursorganen.

Het integreren van gegevens vanuit de rechtvaardigheid – en het daarbij betrekken van de belangen van de specifieke burgers en bedrijven – is een nieuw perspectief. De eerder gevoerde discussies blijven beperkt tot rechtmatigheid en de interbestuurlijke relatie: bij rechtvaardigheid speelt ook de relatie met de burgers en bedrijven een rol.[116] En dat is naar mijn mening van belang voor een rechtvaardige wijziging van fiscaal gebonden gegevens. Voor het oplossen van het vraagstuk voor wat betreft het integreren van fiscale gegevens in het rijksbrede toezicht neemt de rechtvaardigheid dan ook een centrale plaats in.

1.2 Probleemstelling en onderzoeksvragen

Korte probleemanalyse

Het kunnen delen van fiscale toezichtgegevens is een maatschappelijk vraagstuk dat in omvang groeit: de ontwikkeling tot brede integratie van de toezichtgegevens voor een efficiënt én effectief rijkstoezicht. Het verkennende rapport met de veelzeggende titel 'Kennis delen geeft kracht. Naar een betere èn zorgvuldigere gegevensuitwisseling in samenwerkingsverbanden' is een exponent van deze tendens.[117] De eerdere roep om knelpunten weg te nemen voor deze vorm van samenwerking

115 Een handeling noem ik rechtmatig als die in overeenstemming is met de rechtsregels (juridisch begrip). Een handeling noem ik rechtvaardig als die tevens in overeenstemming is met de opvattingen van evenredigheid. Door de belangenafweging van rechtsregels (onder andere met toepassing van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur) ontstaat een juridische rechtvaardiging. Die kan verschillen van de perceptie van burgers en bedrijven. Bij rechtvaardigheid gaat het derhalve tevens om de rechtvaardigheidsbeleving. Met betrekking tot rechtvaardigheid kan dan ook onderscheid worden gemaakt tussen de juridische (objectieve, normatieve) en de sociaalwetenschappelijke (subjectieve, praktijk) benadering. In het kader van deze studie vormt de juridische rechtvaardigheid een onderdeel van de rechtmatigheid. Vanwege de invloed die rechtvaardigheid kan hebben op de beleving en de handelwijze van burgers en bedrijven jegens de overheid, hanteer ik de begrippen echter afzonderlijk en spreek over rechtvaardigheid wanneer de individuele belangenafweging onderdeel uitmaakt van de rechtmatigheid (zie par. 1.1 slotalinea).

116 In het kader van deze studie hanteer ik het begrip rechtvaardigheid wanneer het gaat om het vergaren en delen van toezichtgegevens van zowel persoonsgegevens als andere gegevens (de zogenaamde objectgegevens). Aangezien bij het vraagstuk naar het kunnen integreren van gegevens de aanwending van die gegevens binnen het (Rijks)brede toezicht centraal staat ('gerechtvaardigd verwerkingsdoel' zie o.a. Handleiding Algemene verordening gegevensbescherming en Uitvoeringswet Algemene verordening gegevensbescherming, par. 4.3. p. 36 e.v.) sluit de terminologie van recht*vaardigheid* beter aan dan het juridisch begrip recht*matigheid*.

117 Werkgroep Verkenning kaderwet gegevensuitwisseling, 5 december 2014. Kamerstukken II 2014/15, 32 761, nr. 79 (bijlage bij kamerbrief).

wordt steeds dominanter.[118] Het zou de aanpak van fraude versterken.[119] Dat uitgangspunt lijkt echter te worden verlaten: de wens tot samenwerking – en het delen van ieders informatiepositie – lijkt uit te groeien tot het kunnen houden van rijksbreed toezicht.[120] De Belastingdienst kan vanwege zijn unieke informatiepositie een belangrijke rol vervullen in dat rijksbrede toezicht.[121] Maar verliest de Belastingdienst dan zelf niet aan kracht? Het doen en laten van de Belastingdienst is immers van invloed op de mate waarin burgers en bedrijven de fiscale wet- en regelgeving naleven.[122] Een perceptuele *on*rechtvaardigheid in het optreden van de Belastingdienst kan de eigen taakuitoefening niet ten goede komen.

De invloed van het delen van toezichtgegevens op de effectiviteit van het fiscale toezicht moet dan ook in het proces van integratie worden betrokken. Immers, bij eventueel verminderde effectiviteit van het fiscale toezicht kan de uitvoering van de taak van het heffen en innen van belastingen onder druk komen te staan, met alle maatschappelijke impact van dien. 'Daardoor ontstaat er niet alleen een onjuiste belastingdruk, maar ook een willekeurige verdeling van deze druk over de burgers [MS: en bedrijven], die afwijkt van de lastenverdeling waarvoor de wetgever gekozen heeft.'[123] Als de Belastingdienst gelijkheid voor de wet niet kan waarborgen, dreigt legitimiteitsverlies.[124] Dit zou van negatieve invloed kunnen zijn op het maatschappelijke belang.[125] De integratie van toezichtgegevens is derhalve niet van gevaren ontbloot.

Een gevaar dat overigens ook al bij het delen van gegevens – met wederzijdse erkenning – aanwezig is. Bij het delen van gegevens mag immers het *doel* waarvoor de bevoegdheid tot gegevensuitvraag is verleend niet uit het oog worden verloren; de zogenoemde bedreiging van de eigenlijke functie of, volgens de internationale

118 Kamerstukken II 2013/14, 17 050, nr. 450.

119 Kamerstukken II 2014/15, 17 050, nr. 505

120 Internetconsultatie Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden (WGS), kenmerk WGK008727, https://www.internetconsultatie.nl/wgs, p. 9. Geraadpleegd 21 september 2018.

121 Zie voor de bestaande samenwerkingsverbanden waarin de Belastingdienst participeert, bijlage 11.

122 J. Alm e.a. Fiscal exchange, collective decision institutions, and tax compliance, Journal of Economic Behavior and Organization (22), 1993, p. 285-303.

123 M.W.C. Feteris, Formeel belastingrecht (Fiscale Handboeken nr. 9), 1999, p. 177.

124 J.L.M. Gribnau, Belastingmoraal en compliance: Het belang van legitimiteit van de Belastingdienst, WFR 2008/6790.

125 Brief Directoraat-Generaal Rechtspleging en Rechtshandhaving, 19 december 2014, Verkenning kaderwet gegevensuitwisseling, Ministerie van Veiligheid en Justitie, minister I.W. Opstelten aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, kenmerk 599653, p 7. 'Met zorgvuldige verwerking van dergelijke [privacygevoelige en vertrouwelijke bedrijfs] gegevens door de Belastingdienst is derhalve de juiste belastingheffing en uiteindelijk het belang van Nederland als gunstig vestigingsland voor het internationale bedrijfsleven gemoeid. Dit voorbeeld geeft aan dat naast de belangen die kunnen zijn gemoeid met een breder gebruik van gegevens andere eveneens gerechtvaardigde belangen zich daartegen kunnen verzetten.'

terminologie, 'function creep'.[126] Het verstrekken van fiscale gegevens bij het 'belastingloket' beperkt zich in principe tot gebruik binnen de Belastingdienst en dus niet voor andere doeleinden. De Registratiekamer oordeelt eind vorige eeuw het vanuit *transparantie*overwegingen *niet wenselijk* de Belastingdienst als 'doorgeefluik' te laten functioneren.[127]

Vanuit de 'één loket gedachte' lijkt zich een tendens te ontwikkelen die daarmee strijdig is. Van een afgebakend 'belastingloket' is dan geen sprake meer. De WRR geeft in het onderzoek naar de iOverheid aan dat het, ondanks de zeer verschillende taken en doelstellingen, over 'dezelfde gepoolde informatie' gaat.[128] Afgifte daarvan vindt plaats bij één loket. Het rapport gaat er impliciet vanuit dat de bevoegdheden tot het verkrijgen van die informatie overeenstemmen. Maar dat is zeker niet het geval. De bevoegdheden van toezichthouders kunnen immers verschillen: zij zijn namelijk afhankelijk van de taak van de betreffende toezichthouder. In het verschil van bevoegdheden en daarmee gepaard gaande informatiepositie, kan juist het voordeel van samenwerking liggen. Dit kan leiden tot allerlei synergie-effecten: de toezichtswaarde van de som van het combineren van ieders toezichtgegevens kan meer zijn dan de waarde van de gegevens afzonderlijk. Het individuele toezichtsspectrum wordt met het combineren niet alleen vergroot, maar tevens versterkt. Uitbreiding van bevoegdheden dus. En daar ligt de kern voor geïntegreerd overheidsoptreden en tevens de grondslag voor de bezwaren.[129]

Dat de Belastingdienst naar maatschappelijke opvattingen als 'toezichthouder' kan worden gekwalificeerd, houdt nog niet in dat de dienst over dezelfde bevoegd-

---

126 'In het Nederlands bestaat er nog geen bevredigende vertaling van het fenomeen 'function creep'. De uit de bestuurskunde bekende term 'doelverschuiving' komt in de buurt, maar is niet 'creepy' genoeg. Het gaat hierbij om wetten, beleidsinstrumenten, maatregelen en programma's die een geheel andere uitwerking (soms ook op een totaal ander terrein) hebben dan oorspronkelijk bedoeld. In sommige gevallen zou je kunnen spreken van neveneffecten, die echter niet per se onvoorzien hoeven te zijn. Zo hebben de talloze veiligheidsmaatregelen na de aanslagen van 11 september 2001 onmiskenbaar de privacy van burgers aangetast, maar dat neveneffect is op de koop toe genomen, opgeofferd aan een verondersteld hoger belang. Ook tal van maatregelen ter handhaving van de openbare orde en bestrijding van criminaliteit zijn onderhevig aan 'function creep'.' Wetenschappelijk Onderzoek- en Documentatiecentrum, WRR-rapport, iOverheid, 2011, p. 16, 79, 101, 146, 176, 201; zie ook M.S. de Vries, Hoe waarschijnlijk is function creep? Een beleidswetenschappelijke analyse. In: Function Creep en Privacy, Justitiële verkenningen, 2011, nr. 8, p. 22.

127 Registratiekamer, 19 januari 1999, kenmerk 98.A.0849.1. 'Het bij AMvB bepalen dat de Belastingdienst als 'doorgeefluik' van informatie aan andere instanties dient, schept echter een precedent waarbij de Registratiekamer vraagtekens plaatst. Grondslag voor de Belastingdienst om informatie te vergaren dient toch gevonden te worden in de belastingwetgeving. De voorgestelde constructie is derhalve dubieus en vanuit een oogpunt van transparantie van gegevensverstrekking zeer onwenselijk.'

128 Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, WRR-rapportnr. 86, iOverheid, p. 13.

129 '(…) Het is niet overdreven om te stellen dat hij [de Belastingdienst] bijna alles weet over iedere Nederlandse belastingbetaler. En hij mag die informatie ook nog vijf tot zeven jaar bewaren. Topjuristen luiden de noodklok.' Maurits Martijn, De Correspondent, 30 september 2014. Naar aanleiding van deze publicatie vroeg de Tweede Kamer de minister van Binnenlandse Zaken en de minister van Veiligheid en Justitie een toelichting over het verkrijgen van gegevens door OM, AIVD en MIVD van de Belastingdienst. De ministeries hebben schriftelijk geantwoord aan de Voorzitter van de Tweede Kamer op 3 oktober 2014 (Kamerstukken II 2014/15, 32 761, nr. 71).

heden beschikt als rijkstoezichthouders. De controlebevoegdheden van de Belastingdienst zijn namelijk degebaseerd op de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) en die van andere toezichthouders voornamelijk op grond van de Algemene wet bestuursrecht (Awb). Deze fiscale bevoegdheden zijn uitdrukkelijk buiten het toepassingsbereik van de Awb gehouden (expliciete bepaling in de Awr), terwijl de rchtspraak erover wel een grote rol lijkt te hebben gespeeld bij de totstandkoming van de Awb. En toezichthouders kunnen onderling ook nog over afwijkende bevoegdheden beschikken vanuit bijzondere wetgeving. Het verschil in taken en bevoegdheden kan leiden tot diversiteit in (toezicht)gegevens: gegevens die *functioneel equivalent* zijn dan wel *exclusief fiscaal.* In deze classificatie ligt naar mijn mening het kernelement voor de rechtvaardigheidsbeleving bij het delen van gegevens.

In het kader van mijn onderzoek definieer ik *'functioneel equivalente gegevens'* als volgt: gegevens die een overheidsinstelling heeft verkregen op basis van een evenredige belangenafweging tussen enerzijds het inmengen in het persoonlijk domein en anderzijds het uitvoeren van haar wettelijke taak en vervolgens verstrekt aan andere toezichthouders terwijl zij die ook op basis van hun eigen wettelijke bevoegdheden kunnen verkrijgen.[130]

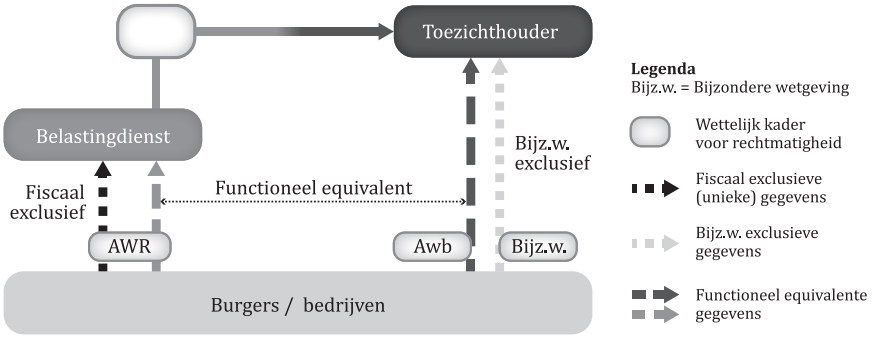
Het betreft gegevens die vanuit de belangenafweging voor de betreffende bestuursorganen elk 'tot het zijne' gerekend worden: 'dezelfde gepoolde informatie' derhalve.

Dit in onderscheid met de *'exclusief fiscale gegevens'.* Die definieer ik als gegevens die de Belastingdienst heeft verkregen op basis van een evenredige belangenafweging tussen enerzijds het inmengen in het persoonlijke domein en anderzijds het uitvoeren van zijn wettelijke taak, en vervolgens verstrekt aan andere toezichthouders die dergelijke gegevens *niet* op basis van hun eigen bevoegdheden kunnen verkrijgen.[131]

Het onderscheid in beide kwalificaties van gegevens is als volgt te visualiseren. Daarin geven de twee middelste pijlen de 'gelijkwaardige' gegevens weer: vergaard door de Belastingdienst en verstrekt aan andere toezichthouder(s) waardoor de gegevens van – al dan niet verenigbaar – doel veranderen. Dat zal uiteraard *rechtmatig* moeten plaatsvinden. De *rechtvaardigheid* wordt bepaald door de individuele relatie van bestuursorganen met de betreffende burger of het bedrijf.

130 Toelichting van de drie afzonderlijke elementen in de lexicografische betekenis. Functioneel: betrekking hebben op, behorend tot, zich uitend in de functie(s); Equivalent: gelijkwaardig; Gegevens [als synoniem van data]: bekend geval of feit, waaruit men gevolgtrekkingen kan maken die leiden tot de oplossing van een vraagstuk.

131 Toelichting van de drie afzonderlijke elementen in de lexicografische betekenis. Exclusief: iets anders uitsluitend; Fiscaal: de fiscus betreffend; Gegevens [als synoniem van data]: bekend geval of feit, waaruit men gevolgtrekkingen kan maken die leiden tot de oplossing van een vraagstuk.



Figuur 1: Onderscheiden gegevensstromen

Eigenaarschap data

Aan het beantwoorden van de vraag naar de rechtvaardigheid – het kwalificeren van gegevens tot 'het zijne' – gaat de vraag naar het eigendom van die gegevens logischerwijs vooraf. Is de Belastingdienst eigenaar van zijn informatiebron? En heeft de Belastingdienst zeggenschap over de gegevens? De huidige wet- en regelgeving geeft geen alomvattend uitsluitsel over de bron als geheel. Dat is ook niet mogelijk. Het is immers geen eenduidige verzameling van gegevens. Het bevat onder andere data die (al dan niet verplicht) door burgers en bedrijven zijn verstrekt, data van andere overheidsinstanties, metadata over het gedrag van belastingplichtigen en daaruit afgeleide gegevens. Van sommige data is het zelfs uitgesloten dat het eigendom overgaat op de Belastingdienst. Te denken valt aan verkregen gegevens onder het databankenrecht, octrooirecht, auteursrecht of andere licenties. De vraag naar het eigendom van fiscale data is dan ook niet eenduidig te beantwoorden. En, zo er al sprake kan zijn van een eigendom, dan wordt het gebruik in elk geval beperkt ten aanzien van de zeggenschap: toepassing beperkt zich in beginsel tot het fiscale domein (art. 67 AWR). Het kunnen rekenen tot 'het zijne', ligt dan ook veeleer in het *kunnen beschikken over,* het doelgebonden aanwenden van, de gegevens dan in het eigendom daarvan. En daar ligt tevens de basis voor het delen van gegevens. Andere bestuursorganen kunnen mogelijk over dezelfde gegevens beschikken vanuit hún taakuitoefening. Doelbinding en geheimhouding zijn daarin kernelementen. Daar mogen de burgers en bedrijven op vertrouwen.

Voor de samenwerking binnen de private sector heeft het kabinet ten aanzien van de beveiliging van gegevens (ePrivacy) een visie ontwikkeld gestoeld op de pijlers vertrouwen, transparantie en controle.[132] Dit sluit aan op de eerdere visie voor de overheid.[133]

132 Ministerie van Economische Zaken (2013). Kabinetsvisie op e-privacy: op weg naar gerechtvaardigd vertrouwen, Kamerstukken 2012/13 32 761, nr. 49; zie ook TNO-rapport Stimulerende en remmende factoren van Privacy by Design in Nederland (bijlage bij 32 761, nr. 49).

133 Kamerstukken II 2010/11, 32 761, nr. 1. Notitie privacybeleid (en de latere kabinetsreactie WRR-rapport iOverheid, 25 oktober 2011).

In het kader van deze studie richt ik mij in het bijzonder op gegevens die burgers, bedrijven en overheidsinstanties – actief en/of passief – aan de Belastingdienst hebben verstrekt: de fiscale gegevens.[134]

Doel van het onderzoek

Het doel van de studie is het scheppen van een kader waarbinnen de Belastingdienst zijn fiscale gegevens, verkregen ten behoeve van de belastingheffing, rechtvaardig en rechtmatig aan andere overheidsinstanties ter beschikking kan stellen voor het toezicht op de naleving van niet-fiscale wet- en regelgeving, zonder dat het zijn eigen taakuitoefening hoeft te belemmeren.

Oplossingsrichting

Het verkrijgen van toezichtgegevens hangt samen met toezichtsbevoegdheden. Het *rechtvaardig* verkrijgen van gegevens speelt zich af rondom het afwegen van belangen. Het verstrekken van fiscale gegevens aan andere overheidsinstanties wil ik dan ook in eerste instantie benaderen vanuit het juridisch perspectief voor *rechtvaardige* uitoefening van de eigen toezichtsbevoegdheden: een resultante van afgewogen belangen binnen de juridische kaders van bevoegdheden.

Vervolgens richt ik mijn onderzoek op de overeenkomende toezichtsbevoegdheden om daarmee gezamenlijke informatie te verkrijgen die, rekening houdend met de gelijkwaardige afweging van belangen, gemakkelijker kan worden gedeeld.[135,136] Daarvoor zijn zowel de wettelijke taak als het (juridische) bevoegdhedenkader van belang. Die elementen moeten vergeleken worden. Vervolgens is

134 In het bestuursrecht worden de begrippen 'actief' en 'passief' verlenen van medewerking benaderd vanuit de toezichthouder (zie o.a. artt. 3 en 8 WOB). Van een 'actieve' informatieverplichting is sprake, indien de betrokkene uit eigen beweging gegevens moet verstrekken (meldingsplicht). Het verstrekken van inlichtingen is een 'passieve verplichting. Zij ontstaat pas nadat een vordering daartoe is gedaan. Deze inhoud wijkt af van de fiscale toepassing van beide begrippen. Daar worden de begrippen actieve en passieve medewerking gebruikt vanuit de medewerking door burgers en bedrijven. Een actieve medewerking bestaat bij het – desgevraagd – verstrekken van gegevens en inlichtingen en een passieve medewerking bij het – eveneens desgevraagd – verstrekken van inzage in boeken, bescheiden en andere gegevensdragers. Deze toepassing is onder andere terug te vinden in S.C.W. Douma, R.J. Koopman, E.A.G. van der Ouderaa en J. Wortel, Algemene wet inzake rijksbelastingen, 2017, p. 130. In het kader van deze studie waarbij ik de bevoegdheden van de inspecteur als uitgangspunt neem, sluit ik om die reden aan bij de fiscale terminologie. Het verstrekken van gegevens en inlichtingen zonder verzoek daartoe (bestuursrechtelijk: de actieve variant) kwalificeer ik in het kader van deze studie als 'spontane verstrekking van inlichtingen'.

135 Harmonisatie onderscheidt zich van wederzijdse erkenning die aan de verschillen niets wenst te veranderen. Er wordt een vorm gevonden alsof die verschillen er even niet toe doen. De huidige fiscale gegevensverstrekking is veelal gebaseerd op wederzijdse erkenning. Middels convenanten maakt de Belastingdienst afspraken over het verstrekken van gegevens. In internationaal perspectief vind ik de wederkerigheid terug in onder andere de verdragen met betrekking tot het voorkomen van dubbele belastingen en in de WIB.

136 F.M. Tadic, How harmonious can harmonisation be?. In: A.H. Klip en H.G. van der Wilt, Harmonisation and Harmonising Measures in Criminal Law, KNAW LNR deel 186, 2002, p. 1-21. Harmonisatie is een proces.

het van belang om vanuit het huidige wettelijke kader de wijze vast te stellen waarop de Belastingdienst de belangen weegt bij het verstrekken van gegevens.

Bij overeenstemmende mogelijkheden tot het vergaren van gegevens, kunnen de betreffende toezichthouders – ondanks onderscheiden doelen die al dan niet verenigbaar zijn – over dezelfde gegevens beschikken. Op grond van die harmoniserende mogelijkheden kan een verdere uitwerking plaatsvinden van het delen van gegevens. Gegevens waarover meerdere toezichthouders rechtvaardig kunnen beschikken zouden vervolgens in een gezamenlijke registratie opgenomen kunnen worden: een digitale Basisregistratie Toezichtgegevens.[137] Dat laatste vereist echter een operationele uitwerking waaraan een principieel vraagstuk naar rechtvaardigheid voorafgaat. En daar richt ik mij op in deze studie.

Vraagstelling

De doelstelling leidt tot de volgende gelaagde probleemstelling:

1. Wat zijn de kaderstellende factoren voor het rechtvaardig kunnen vergaren en delen van fiscale toezichtgegevens en
2. Op welke wijze kan het harmoniseren van de mogelijkheden waarmee de toezichthouders hun gegevens vergaren, leiden tot een rechtvaardige integratie van gegevens van de Belastingdienst in het rijksbrede toezicht?

Tegen de achtergrond van deze probleemstelling formuleer ik vijf onderzoeksvragen:

1. Wat zijn de kaderstellende factoren voor het rechtvaardig kunnen vergaren en delen van fiscale toezichtgegevens (hoofdstuk 2)?
2. Welke mogelijkheden biedt de wettelijke taak van de Belastingdienst voor het vergaren van gegevens voor het rijksbrede toezicht (hoofdstuk 3)?
3. Is het toezicht van de Belastingdienst qua aard te vergelijken met dat van andere toezichthouders (hoofdstuk 4)
4. Beschikt de Belastingdienst over unieke bevoegdheden voor het vergaren van toezichtgegevens (hoofdstuk 5)?
5. Wat is de plaats van de belangenafweging voor het kunnen delen van toezichtgegevens (hoofdstuk 6)?

137 Een vorm van basisregistratie naar analogie van de Basisregistratie Personen (BRP). De wet van 3 juli 2013 houdende nieuwe regels voor een basisregistratie personen (Wet basisregistratie personen), Stb. 2013, 315 (wetsvoorstel 33 219); zie ook Besluit van 28 november 2013, houdende regels ter uitvoering van de Wet basisregistratie personen (Besluit basisregistratie personen), Stb. 2017, 315. Nieuwe technologische ontwikkelingen bieden vandaag de dag allerlei mogelijkheden omtrent de regie op gegevens. Ik noem Blockchain als mogelijkheid voor een gedistribueerde database (zie https://nl.wikipedia.org/wiki/Blockchain) en API's (Application Programming Interface) voor het ontsluiten van gegevens op individueel niveau met als doel deze te kunnen hergebruiken voor publicatie elders (zie https://nl.wikipedia.org/wiki/Application_programming_interface). In het kader van deze studie beperk ik mij tot het schetsen van contouren. Dit doe ik vanuit de aanbevelingen (zie par. 7.4 en 7.5).

De eerste onderzoeksvraag richt zich op de kaderstellende factoren voor het rechtvaardig vergaren van fiscale toezichtinformatie. Dat proces van informatiegaring is kenmerkend voor het uitoefenen van toezicht. De Belastingdienst voert dit uit in het kader van het uitoefenen van zijn wettelijke taak. Kortgezegd, het heffen van belastingen.[138]

Het uitoefenen van toezicht is veelal de wettelijke taak van andere bestuursorganen. [139] De overeenkomst met de Belastingdienst wordt gevonden in het proces van toezichthouden maar wel vanuit andere dimensies.[140] In deze onderzoeksvraag stel ik vast wat het kader is om het proces van informatiegaring rechtvaardig te laten plaatsvinden en het belang daarvan voor de taakuitoefening van zowel de Belastingdienst als de ontvangende toezichthouder.

Voor het beantwoorden van de tweede onderzoeksvraag ga ik in op de wettelijke taak van de Belastingdienst: die taak bepaalt immers het bestaansrecht van de Belastingdienst. Dit deel van het onderzoek richt zich op de aard en reikwijdte van de wettelijke taak van de Belastingdienst. Vanuit die taak wil ik vaststellen welke rol de Belastingdienst kan vervullen bij het delen van toezichtgegevens voor het rijksbrede toezicht.

In de derde onderzoeksvraag positioneer ik de Belastingdienst als toezichthoudende overheidsinstelling: is het een uitvoerende of een toezichthoudende overheidsinstelling? En wat maakt dat voor verschil voor de rol die hij kan vervullen als informatiebron van andere toezichthouders?

Vervolgens richt ik mij op de toezichtsbevoegdheden van de Belastingdienst. Hier ligt een zwaartepunt van het onderzoek. Met de beantwoording van de vierde onderzoeksvraag hoop ik te komen tot een antwoord op de vraag of de Belastingdienst over bevoegdheden beschikt met een juridische grondslag die afwijkend is van die van andere toezichthouders. Met behulp van een comparatieve studie naar het rechtsstelsel volgens de AWR en de Awb, breng ik de verschillen in de toezichtsbevoegdheden in kaart. De verschillen en overeenkomsten tussen het AWR en Awb toezicht stel ik vast met het oog op de mogelijkheden en wenselijkheden tot het harmoniseren ervan: het creëren van een situatie waarin de Belastingdienst en andere toezichthouders dezelfde gegevens kunnen vergaren. En hoewel doelbinding en geheimhouding niet tot de bevoegdheden worden gerekend, hebben zij wel een 'eigen' plaats verkregen in het uitoefenen van bevoegdheden. Ook dat vraagt aandacht.

---

138 Kamerstukken II 1954/55, 4080, nr. 3, p. 13: 'Heffing is naar het spraakgebruik het constateren van de uit de wet voortvloeiende belastingschuld, hetwelk in het algemeen tot de taak van de inspecteurs behoort.' Vgl. ook M.W.C. Feteris, Heffing van belasting door middel van betaling op aangifte, Fiscale monografie 114, 2005, p. 3.

139 In het kader van de probleemstelling maak ik onderscheid tussen de publieke - en private toezichthouders. Voor de publieke toezichthouders wordt aangesloten bij art. 5:11 Awb. Tot de publieke toezichthouder worden uitdrukkelijk niet gerekend degenen die belast zijn met opsporingsonderzoeken dan wel functioneel toezicht. Ook de private toezichthouders zoals accountants betrek ik niet in het onderzoek. Tenslotte richt ik mij niet op de bestuurlijke toezichthouders op medeoverheden en zelfstandige bestuursorganen zoals de Algemene Rekenkamer en Audit Dienst Rijk: daarvoor geldt een specifiek toezichtskader vanuit de Comptabiliteitswet.

140 Voor de behandeling van de verschillende dimensies zie par. 4.2.

Bij aanwending voor andere doelen komt de vraag aan de orde over de wijze waarop de belangen van burgers en bedrijven worden gewogen. Dat is mijn vijfde onderzoeksvraag. In dat deel van het onderzoek komt de brede maatschappelijke toepassing van de fiscale toezichtgegevens naar voren. Kunnen fiscale toezichtgegevens ook bij een andere toezichthouder tot 'het zijne' worden gerekend of beperkt het gebruik van die gegevens zich tot het fiscale domein van de Belastingdienst? Die vraag richt zich op de afweging van de afzonderlijke belangen bij het verkrijgen van gegevens en inlichtingen die vervolgens worden gedeeld met andere toezichthouders. En dat vraagt ook weer om een belangenafweging.

Bij deze onderzoeksvraag gaat het om de plaats van het afwegen van individuele belangen van burgers en bedrijven versus de maatschappelijke noodzakelijkheid van het delen van toezichtgegevens. Hiermee stel ik de wijze vast waarop burgers en bedrijven vertrouwen kunnen ontlenen dat hun gegevens bij de Belastingdienst zich in een veilige haven bevinden.[141]

Uitkomsten van het onderzoek

Met de uitkomsten van het onderzoek wil ik een bijdrage leveren aan het maatschappelijke vraagstuk van het kunnen delen van fiscale informatie met andere rijkstoezichthouders. De aanbevelingen die ik op basis van de uitkomsten van mijn onderzoek formuleer, kunnen leiden tot een rechtvaardige integratie van fiscale toezichtgegevens in het rijkstoezicht.

1.3 De verantwoording over de onderzoeksmethoden

Uitgangspunten voor het onderzoek

Het onderzoek naar een kader waarbinnen de Belastingdienst rechtvaardig zijn fiscale gegevens kan integreren binnen het rijksbrede toezicht richt zich op het harmoniseren van de mogelijkheden tot het verkrijgen van toezichtgegevens vanuit de functie (de taken en corresponderende bevoegdheden) en een gelijkwaardige belangenafweging. Een onderzoek naar *harmonisatie* veronderstelt verschillen in regelgeving: in casu de grondslagen voor het vergaren van gegevens. Als er geen verschillen zijn, valt er immers niets met elkaar in overeenstemming te brengen: oftewel, er is niets te harmoniseren. Een proces van harmonisatie begint per definitie

141 De terminologie veilige haven sluit aan bij het internationale begrip 'safe harbour'; zie Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad betreffende de werking van de veiligehavenregeling ('Safe Harbour') uit het oogpunt van EU-burgers en in de EU gevestigde ondernemingen, COM(2013) 847 final van 27 november 2013; zie ook Beschikking 2000/520/EG ter uitvoering Richtlijn 95/46/EC (inmiddels vervangen door de verordening van 27 april 2016, EU 2016/679) voor de waarborgen van een passend beschermingsniveau bij het doorgeven van persoonsgegevens buiten de Europese Economische Ruimte. In HvJ EU 6 oktober 2015, ECLI:EU:C:2015:650 nr. C-362/14 (Schrems) is de beschikking ongeldig verklaard (NJ 2016/447 m.nt. E.J. Dommering). Op 12 juli 2016 is de Safe Harbourovereenkomst vervangen door de zogenaamde 'Privacy Shield' uitvoeringsverordening EU 2016/1250 waarin het Amerikaanse begrip 'safe harbor' (Eng. safe harbour) nog een centrale rol vervult.

met het vaststellen van die verschillen en het zoeken naar de functionele mogelijkheden die onder een gezamenlijke noemer zijn te brengen: de standaard.[142]

De Belastingdienst verkrijgt zijn toezichtgegevens – net als de overige rijkstoezichthouders – voor het uitoefenen van de wettelijke taak vanuit een rechtsstelsel met bevoegdheden. Het gaat om de juridische mogelijkheden tot het vergaren van toezichtgegevens in het kader van zijn maatschappelijke functie.[143] Het algemene rechtsstelsel met toezichtsbevoegdheden zoals dat geldt voor alle andere toezichthouders (de Awb) is op de Belastingdienst niet van toepassing (art. 1 lid 3 AWR). De Belastingdienst heeft met het uitoefenen van zijn wettelijke taak een unieke positie binnen het rijksbrede toezicht. Naast een eigen wettelijke taak beschikt hij tevens over een eigen rechtsstelsel met bevoegdheden (de AWR).

In mijn onderzoek vormt 'de mogelijkheid tot het vergaren van toezichtgegevens' de *gezamenlijke* noemer.[144] De wettelijke taak en het daarop afgestemde rechtsstelsel met bevoegdheden vormen hiervoor het juridische kader. Het onderzoek vindt plaats vanuit het perspectief van de Belastingdienst. Zijn taak en rechtsstelsel met toezichtsbevoegdheden vergelijk ik met die van andere toezichthouders.

Het onderzoek naar het antwoord op het eerste deel van de probleemstelling vindt plaats door een theoretisch onderzoek naar de elementen van rechtvaardigheid in het proces van informatiegaring. De eerste deelvraag beantwoord ik vanuit een theoretisch onderzoek van de relevante wet- en regelgeving, jurisprudentie en literatuur. Bij dit onderzoek gaat het om rechtvaardigheid.[145] In de jurisprudentie vormt het element 'evenredigheid' een onderdeel van die rechtvaardigheid. Daarnaast gaat het om de beleving daarvan door burgers en bedrijven. Dit gedeelte van het onderzoek heeft een sociaaljuridisch karakter en daarvoor steun ik op wetenschappelijk onderzoek: een klassiek theoretisch onderzoek.

Het beantwoorden van de tweede laag van de probleemstelling vindt deels descriptief plaats met een theoretisch onderzoek naar de taak van de Belastingdienst, de taak van de andere toezichthouders en de relevante wet- en regelgeving. Ook dat kwalificeer ik als een klassiek theoretisch onderzoek. De tweede en derde deelvraag over respectievelijk de taak van de Belastingdienst en de positie van het fiscale toezicht ten opzichte van het rijksbrede toezicht vormen de opmaat voor het vergelijkend onderzoek naar de afzonderlijke rechtsgebieden waarbinnen de Belastingdienst en de andere toezichthouders hun taak en bevoegdheden uitoefenen (de vierde deelvraag).

Met dit onderzoek stel ik in drie deelvragen de mate vast waarin de Belastingdienst zich – vanuit de huidige objectieve normen van wet- en regelgeving –

---

142 F.M. Tadic, How harmonious can harmonisation be?. In: A.H. Klip en H.G. van der Wilt, Harmonisation and Harmonising Measures in Criminal Law, KNAW LNR deel 186, 2002, p. 1-21.

143 Onder rechtsstelsel wordt verstaan: het systeem van rechtsregels', Van Dale online, geraadpleegd: 6 oktober 2017. In deze studie versta ik onder rechtsstelsel (dat volgens Van Dale online een synoniem is van rechtssysteem): 'een samenhangend geheel van rechtsregels als afgerond deel van het recht', in casu, het rechtsstelsel van toezichtsbevoegdheden vanuit het formele bestuursrecht en formele belastingrecht.

144 Voor begripsbepaling, zie par. 2.2.

145 Zie verder in par. 3.2.1, De voorspellende waarde van het gerechtvaardigde optreden als toezichthouder e.v..

onderscheidt in zijn taken, toezicht en bevoegdheden van de andere toezichthouders. Hoewel het onderzoek descriptieve elementen in zich heeft, is dit onderzoek meer rechtswetenschappelijk en comparatief van aard.

Vervolgens wil ik mij in hoofdstuk zes richten op de vijfde deelvraag naar de plaats van de belangenafweging bij het verstrekken van fiscale gegevens. Het juridische kader bepaalt de rechtmatigheid, een afweging van belangen de rechtvaardigheid. Vanuit de openbare bronnen stel ik de wijze vast waarop de Belastingdienst de belangen van burgers en bedrijven weegt en de noodzaak tot het verstrekken van die gegevens bepaalt. Hier moet ik een kanttekening bij plaatsen. Ik onderzoek niet de daadwerkelijke rechtvaardigheidsbeleving van burgers en bedrijven. Dat onderzoek ligt op het terrein van de rechtssociologie. Een dergelijk onderzoek, dat in het verlengde ligt van dit onderzoek, is zeker aan te bevelen.

Het doel van het rechtsvergelijkend onderzoek

Het doel van dit onderdeel van het onderzoek is het vaststellen van de juridische mogelijkheden tot het vergaren van toezichtgegevens. Vanuit het onderzoeksperspectief – de positie van de Belastingdienst – richt deze vraag zich op de *unieke* bevoegdheden tot het vergaren van toezichtgegevens van de Belastingdienst. Het onderzoek beantwoordt de vraag of de Belastingdienst over toezichtsbevoegdheden beschikt die, vanwege zijn wettelijke taak en/of rechtsstelsel van bevoegdheden, onderscheidend zijn van die van de andere toezichthouders. Met een comparatief onderzoek van de samenhangende regels binnen de eigen rechtsstelsels, richt ik mij op de juridische bevoegdheden van een toezichthouder om zich in het persoonlijke domein van burgers en bedrijven te mengen. Op die manier bepaal ik de unieke bevoegdheden van de Belastingdienst om toezichtgegevens te vergaren. De resultante van het uitoefenen van die *specifieke* bevoegdheden kwalificeer ik als 'exclusief fiscale toezichtgegevens'.

Voor dit onderzoek maak ik gebruik van *comparatief* onderzoek. Een dergelijk onderzoek richt zich op het analyseren en verklaren van gelijkenissen en verschillen tussen vergelijkbare rechtsregels, rechtsinstituten of rechtsbeginselen, afkomstig uit verschillende rechtsorden, rechtsstelsels, rechtssystemen, of hoe een rechtsvormende entiteit ook maar genoemd mag worden.[146] Om met de woorden van Oderkerk te spreken: 'een juridisch onderzoek waarin (onderdelen van) twee of meer rechtsstelsels op systematische wijze met elkaar worden vergeleken.'[147] Met een systematisch vergelijkingsproces stel ik gelijkenissen en verschillen (op het niveau van structuur, functie en gevolgen) vast van de vergelijkingsobjecten. Vervolgens beoordeel ik de draagwijdte van deze gelijkenissen en sluit het proces af met een poging die te verklaren.[148]

De methodologische aanpak vereist dat slechts datgene vergeleken wordt wat ook vergelijkbaar is.[149] Als gemeenschappelijke noemer sluit ik aan op hetgeen Kokkini vergelijkbaar noemt, namelijk de functie van de rechtsregels en de rechtsbeginse-

146 Th.M. de Boer, Uitgangspunten van een rechtsvergelijkende theorie: een paradigma voor de lage landen, 1994, p. 40.
147 A.E. Oderkerk. De preliminaire fase van het rechtsvergelijkend onderzoek (diss), 1999, p. 5.
148 D. Kokkini-Iatridou, Een inleiding tot het rechtsvergelijkende onderzoek, 1988, p. 15-16.
149 D. Kokkini-Iatridou, Een inleiding tot het rechtsvergelijkende onderzoek, 1988, p. 129.

len.[150] Zij geeft aan dat het daarbij gaat om de taak, het doel of de opdracht die verbonden is aan de rechtsregels. De gemeenschappelijke noemer in mijn onderzoek is *de mogelijkheid tot het vergaren van toezichtgegevens bij burgers en bedrijven.* Dat bepaalt de vergelijkbaarheid.[151] En nader bepaald: de wettelijke mogelijkheid tot verplichte medewerking jegens bestuursorganen.

In mijn onderzoek vergelijk ik de rechtsregels op 'de functionele mogelijkheid tot het inmengen in het persoonlijke domein van burgers en bedrijven vanuit een publiek belang door de toezichthouder.' De vergelijkingsobjecten zijn de concrete wettelijke bepalingen van de toezichtsbevoegdheden. Het vergelijken van de bepalingen vindt plaats op de triplet van de structuur ('de wettelijke bepalingen'), de functie ('praktijksituaties en jurisprudentie') en de gevolgen ('conclusies'). In de relatie van de toezichthouder met de onder toezicht gestelden verkrijgen de wettelijke regels hun functionaliteit vanuit hun structuur, de wettelijke taak waarvoor zij dienen én het stelsel van gevolgen van niet-naleving. Het vergelijken van de afzonderlijke rechtsstelsels met bevoegdheden vindt dan ook plaats op deze drie niveaus. Het systeem van rechtsbescherming en de maatregelen en sancties op het niet voldoen aan de verplichtingen, vervullen hun eigen rol daarin en zijn tevens een object van vergelijking.

Vanuit de probleemstelling heeft het comparatieve onderzoek betrekking op twee (deels) onderscheiden disciplines, te weten het (algemene) *bestuursrecht*[152] en als bijzondere vorm daarvan het *belastingrecht.*[153] Beide disciplines maken onderdeel uit van het overkoepelende publieke recht maar onderscheiden zich op het terrein van het toezicht.[154] Hoewel het belastingrecht zich hierbinnen als aparte discipline onderscheidt, valt het algemene handelen van de Belastingdienst tevens binnen het bestuursrecht. De Belastingdienst heeft in zijn relatie met de burgers en bedrijven dan ook te handelen overeenkomstig zowel het bestuursrecht als het belastingrecht. Beide stelsels regelen de relatie overheid-burger.

Bij de rechtsvergelijking van het toezicht gaat het in het bijzonder om het formele bestuursrecht (de Awb) en het formele belastingrecht (de AWR).[155] De vergelijking vindt plaats op het niveau van rechtsregels binnen de onderscheiden stelsels, een microvergelijking. In beginsel vindt deze vergelijking informatief en beschrijvend

---

150 D. Kokkini-Iatridou, Een inleiding tot het rechtsvergelijkende onderzoek, 1988, p. 130.

151 A.E. Oderkerk, De preliminaire fase van het rechtsvergelijkend onderzoek, 1999, p. 75.

152 Onder de term bestuursrecht (of administratief recht) reken ik het geheel aan regels die de bestuurlijke bedrijvigheid beheersen van overheidsorganen die tot de uitvoerende macht behoren.

153 Onder de term belastingrecht (of fiscaal recht) reken ik het geheel aan regels over de heffing en de invordering van belastingen. Het belastingrecht is onderdeel van het publiekrecht en wordt daarbinnen soms tot het bestuursrecht gerekend.

154 Het publiekrecht geeft regels ten aanzien van de verhouding tussen de burger en de overheid en de overheidsinstanties onderling. Bij privaatrecht gaat het primair om de relatie tussen burgers onderling. In uitzonderlijke situaties kan de overheid als partij optreden in het privaatrecht.

155 Het formele bestuursrecht is in Nederland dat deel van het bestuursrecht dat regelt op welke wijze besluiten van bestuursorganen tot stand dienen te komen en hoe daartegen door (rechts)personen en andere bestuursorganen kan worden geageerd. De belangrijkste van die regels staan in de Algemene wet bestuursrecht, maar er zijn ook speciale wetten waarin aparte regels staan. De AWR is een van die speciale wetten waarin het formele bestuursrecht is opgenomen. De AWR bevat alleen bijzondere regels – naast de Awb als algemene wet en – specifiek voor het belastingrecht.

plaats. Om de regels juist te kunnen vergelijken is echter ook een vergelijking op structuur noodzakelijk. Die vergelijking is echter te beperkt om van een macrovergelijking te spreken en is in eerste instantie daar ook niet op gericht.[156]

In dit onderzoek neem ik, zoals gezegd, de toezichtsbevoegdheden van de Belastingdienst als referentiepunt. Het richt zich immers op het delen van 'zijn' fiscale gegevens. De fiscale toezichtsbevoegdheden vergelijk ik in beginsel met de algemene toezichtsbevoegdheden in de Awb. Die gelden in beginsel voor alle toezichthouders. Sommige beschikken daarentegen vanwege hun specifieke taakuitoefening over afwijkende bevoegdheden: voor hen is sprake van een uitbreiding of beperking van de algemene bevoegdheden door aanvullende of specifieke wet- en regelgeving. Een dergelijke bijzondere wetgeving (de 'lex specialis') kan uitzonderlijke bevoegdheden toekennen aan toezichthouders voor afwijkende situaties. Vanwege de grote diversiteit aan bijzondere toezichtsbevoegdheden beperk ik mij in beginsel tot de algemene bevoegdheden vanuit de Awb. Die vormen immers de generieke basis voor alle toezichthouders. De speciale wet- en regelgeving geldt als uitzondering daarop en strekt zich slechts uit tot een gering aantal toezichthouders. Ik wil mij niet focussen op allerlei uitzonderingen en beperk mij dan ook in de behandeling daarvan. Daarnaast lijkt het mij ook niet opportuun alle uitzonderlijke bevoegdheden in mijn onderzoek te betrekken. Een van de aanleidingen tot onderzoek is namelijk het gepretendeerde efficiency voordeel bij de integratie van toezichtgegevens. Deze zogenaamde 'één-loket-gedachte' wil voorkomen dat toezichthouders meerdere malen *dezelfde* gegevens opvragen. De kwalificatie van 'dezelfde gegevens' ziet op gegevens die voor meerdere toezichthouders toegankelijk zijn. Het opvragen van gegevens met specifieke bevoegdheden door een bepaalde toezichthouder, blijft vanwege dezelfde uitzonderingspositie veelal beperkt tot uitzonderlijke situaties en behoort niet tot de categorie 'dezelfde gegevens'. Het verstrekken van dergelijke gegevens blijft veelal beperkt tot specifieke situaties die niet van belang zijn voor de andere toezichthouders.

Ik kan mij echter niet uitsluitend beperken tot de generieke bevoegdheden. In het onderzoek moet ik in elk geval aansluiten bij de huidige kring van toezichthouders waarmee de Belastingdienst op dit moment zijn fiscale gegevens kan delen. Deze 'afnemers' van fiscale gegevens staan met name genoemd in artikel 43c van de Uitv. reg. AWR.[157] Voor hen geldt een structurele ontheffing van de fiscale geheimhoudingsplicht vanwege het erkende publieke toezichtsbelang. De Belastingdienst deelt gegevens met hen. Daarnaast heeft de Belastingdienst met enkele andere toezichthouders convenanten gesloten voor het verstrekken van toezichtgegevens.[158] Voor de toezichthouders waarmee de Belastingdienst al regels heeft tot het delen van toezichtgegevens kan ik mij niet beperken tot de algemene toezichtsbevoegdheden. Voor die toezichthouders betrek ik eventuele specifieke bevoegdheden in het onderzoek. Dit onderzoek kan bijvoorbeeld een antwoord geven op de vraag of

156 A.E. Oderkerk. De preliminaire fase van het rechtsvergelijkend onderzoek, 1999, p. 38, met verwijzing naar Sauveplanne, Rechtsstelsels in vogelvlucht, 1975.

157 Zie bijlage 9, voor alfabetische lijst met structurele ontheffingen (art. 43c Uitv. reg. AWR).

158 Zie bijlage 11, Overzicht gepubliceerde convenanten.

een bepaalde rechtsregel de mogelijkheid biedt dat een toezichthouder zich gegevens zelfstandig toe-eigent.

Het doel van dit onderdeel van het onderzoek is te komen tot een onderbouwde analyse van de verhouding tussen toezichtsbevoegdheden van de Belastingdienst en die van andere toezichthouders. Met dit onderzoek stel ik vast of de Belastingdienst over toezichtsbevoegdheden beschikt die te harmoniseren zijn met die van andere rijkstoezichthouders. Bevoegdheden die niet te met elkaar in overeenstemming zijn te brengen, zijn uniek en louter toegekend aan de Belastingdienst voor zijn wettelijke taak.

De methoden van het comparatieve onderzoek

Voor een oriënterend onderzoek hanteer ik de dogmatische onderzoeksmethode. Deze methode is geschikt voor het vergelijken van nauw verwante rechtsstelsels.[159] Van nauwe verwantschap is in mijn onderzoek sprake aangezien beide rechtsstelsels een gerechtvaardigde inmenging in het persoonlijke domein van burgers en bedrijven mogelijk maken. Ook zijn beide stelsels een onderdeel van het publieke recht en regelen zij de relatie overheid-burger. Vanwege deze overeenkomsten veronderstel ik een nauwe verwantschap tussen het formele bestuursrecht en het formele belastingrecht ten aanzien van de toezichtsbevoegdheden. Onder het begrip toezichtsbevoegdheden reken ik zowel de bevoegdheid tot het uitoefenen van een activiteit door de toezichthouders alsmede de – discretionaire – bevoegdheid tot het opleggen van een verplichting in het kader van dat toezicht (voor begripsbepaling en definities, zie par. 2.1.2.). In dit deel van het comparatieve onderzoek ontleed, beschrijf en vergelijk ik de onderscheiden rechtsregels.[160] Dit onderzoek richt zich op het niveau van het *wettelijke kader* dat de *mogelijkheid* biedt voor het rechtmatig inmengen in het persoonlijke domein. Ik noem dit de 'conceptuele analyse'.

Vervolgens richt ik mij op de functie van de onderzochte rechtsregels. Hier gaat het om de rechtvaardige mogelijkheden tot het vergaren van informatie in relatie tot de fundamentele rechten van de burgers en bedrijven. Dan gaat het ook om het afwegen van belangen tussen de fundamentele beginselen van de burgers en bedrijven in relatie tot het kunnen uitoefenen van de wettelijke taak. Dit leidt tot veelal casuïstische jurisprudentie, waarbij de toepassing van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (met in het bijzonder het evenredigheidsbeginsel en het fair play beginsel) haar weerslag krijgt. Met deze zogenaamde functionele analyse van de afzonderlijke toezichtsbevoegdheden positioneer ik die binnen het rechtsstelsel als geheel en binnen de wettelijke taakuitoefening. Dit kan – ondanks conceptuele overeenkomsten – alsnog leiden tot functionele verschillen: een exclu-

159 A.E. Oderkerk, De preliminaire fase van het rechtsvergelijkend onderzoek, 1999, p. 83.

160 Het fiscale rechtsstelsel wijkt op meerdere niveaus af van de Awb. Op het niveau van het toezicht zijn er naast de reikwijdte van de bevoegdheden ook verschillen te onderkennen in de kwalificatie van de medewerkingsregeling. De medewerking is vanuit het fiscale rechtsstelsel gebaseerd op een gesanctioneerde verplichting die middels het civiele recht kan worden afgedwongen. Dit in tegenstelling tot het algemene bestuursrecht waarbij verplichtingen direct vanuit het bestuursrecht kunnen worden afgedwongen. Ook zijn er verschillen te onderkennen ten aanzien van onder andere de rechtsbescherming, bestuurssancties en de rechtspraak.

siviteit in bevoegdheden. Beide analyses vormen de basis voor de conclusies omtrent de mogelijkheden tot het vergaren van toezichtgegevens.

Dogmatische methode van onderzoek naar toezichtsbevoegdheden

Het comparatieve onderzoek start, zoals gezegd, met de zogenaamde dogmatische methode (ook wel aangeduid als de beschrijvende of conceptuele methode).[161] Volgens deze methode vergelijk ik de twee rechtssystemen aan de hand van de formele bronnen zonder mij te bekommeren om de functionaliteit van de rechtsregels.[162] Bij deze methode gaat het om het ontleden, beschrijven en vergelijken van de juridische regels vanuit de normen zelf, op het niveau van de structuur van de rechtsregel. Het gaat om het ontdekken van begripsmatig equivalente rechtsregels van de mogelijkheden toezichtgegevens te vergaren. De gevonden objecten analyseer ik kort en los van hun werking in de praktijk.[163] Het toepassen van deze dogmatische methode beoefen ik met het oog op een eerste kennismaking met een groter geheel van rechtsregels.[164] De vergelijking vindt op artikelniveau plaats vanuit primair de wettekst en de daaraan ten grondslag liggende parlementaire geschiedenis.

De gelijkenissen en verschillen rubriceer ik in onderstaande matrix met de bevoegdheden voor het Awb-toezicht in relatie tot het AWR-toezicht.

AWR Bevoegdheden / Awb-bevoegdheden	Wel bepaald	Niet bepaald
Wel bepaald	Gezamenlijke bevoegdheden	Exclusieve Awb-bevoegdheden
Niet bepaald	Exclusieve AWR-bevoegdheden	Niet van toepassing

Figuur 2: Matrix onderscheiden wettelijke toezichtsbevoegdheden

161 De dogmatische methode treffen we ook aan onder de benamingen 'comparison institutionelle', en 'institutionelle Vergleichung'; A.E. Oderkerk, De preliminaire fase van het rechtsvergelijkend onderzoek 1999, p. 75 en 'begrifflich-dogmatische Rechtsvergleichung', Th.M. de Boer, Uitgangspunten van een rechtsvergelijkende theorie: een paradigm voor de lage landen, 1994. Ook wel genoemd de conceptuele methode, J.G. Sauveplanne, De methoden van privaatrechtelijke rechtsvergelijking, Geschriften van de NVVR no. 20, 1975 (verslag debat: Geschriften van de NVVR no. 21, 1976). debat, p. 44

162 Onder het begrip 'recht' versta ik het geheel van (gerechtelijk) afdwingbare en algemeen geldende maatschappelijke normen (rechtsregels) in Nederland. Met de rechtsvergelijking richt ik mij op het vergelijken van 'rechtsstelsels': het samenhangend geheel van rechtsregels binnen een bepaald deel van het recht. Binnen het onderzoek beschouw ik het algemene formele bestuursrecht (het bestuursprocesrecht) zoals opgenomen in de Awb en het bijzondere fiscale recht (de AWR) als afzonderlijke stelsels aangezien zij binnen het toezicht als samenhangend geheel van rechtsregels worden toegepast binnen respectievelijk het toezicht op de naleving van wet- en regelgeving en de uitvoering van de wettelijke taak van heffing van belastingen.

163 A.E. Oderkerk, De preliminaire fase van het rechtsvergelijkend onderzoek, 1999, p. 76.

164 W. Pintens, Inleiding tot de rechtsvergelijking, 1998, p. 84.

Door het rubriceren van deze drie categorieën verkrijg ik inzicht in de afzonderlijke kwalificaties van de bevoegdheden voor het vergaren van gegevens en inlichtingen: exclusief Awb, exclusief AWR en gezamenlijke gegevens. Een toezichthouder kan echter ook nog over gegevens beschikken van een vierde categorie: daarbij gaat het bijvoorbeeld om gegevens waarvoor geen rechtsregel verplicht tot het verstrekken ervan.[165] Het is in casu mogelijk dat een toezichthouder passief door vrijwillige medewerking gegevens verkrijgt van burgers, bedrijven en overheidsorganisaties vanuit binnen- of buitenland. Binnen de grenzen van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur kan de overheid vrijwillige gegevens in ontvangst nemen en gebruiken.[166] Zonder een uitspraak te doen over de rechtmatigheid daarvan, merk ik op dat bestuursorganen ook burgers en bedrijven benaderen onder het motto 'vragen staat vrij': het vergaren van informatie zonder een beroep op medewerkings-*plicht* zo die al zou bestaan.[167] Ten slotte noem ik nog de onbevoegdelijk verkregen gegevens. Het vergaren van dergelijke gegevens is, als behoorlijk optredende overheid, niet gewenst. Gegevens die de Belastingdienst onbevoegd zelf vergaart kan hij in het algemeen niet gebruiken voor eigen taakuitoefening.[168] Dat kan namelijk in strijd zijn met het EVRM (art. 8 EVRM). In dezelfde lijn ligt de situatie waarin de Belastingdienst gegevens onbevoegdelijk verkrijgt van belastingplichtige of diens medewerkers; het gebruik van die gegevens is veelal in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.[169] Deze categorie gegevens betrek ik niet in mijn onderzoek.

Functionele methode voor analyse toezichtsbevoegdheden

Het genoemde dogmatische onderdeel geeft nog geen antwoord op de vraag 'hoe een bepaalde situatie zich [MS: eventueel] voordoet in een andere jurisdictie'.[170] Om

165 De Hoge Raad erkent de mogelijkheid van onderzoekshandelingen zonder dat daarvoor een wettelijke basis bestaat impliciet voor de Belastingdienst. HR 27 september 2002, LJN:AD8780, met verwijzing naar Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 18 en Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 5, p. 15. Een mogelijkheid die overigens niet beperkt is tot het domein van de Belastingdienst; ook bij andere toezichthouders en zelfs bij opsporingsinstanties kan dit voorkomen. Zie conclusie A-G Niessen, 16 augustus 2016, ECLI:NL:HR:2016:885, met verwijzing naar respectievelijk voetnoot bij L.J.J. Rogier, Nalevingstoezicht, 's-Gravenhage 2002, p. 48: 'Voor het stellen van puur informatieve vragen heeft de toezichthouder geen bevoegdheden nodig. Dat kan iedereen.' en HR 19 december 1995, NJ 1996/249 (Charles Z.), r.o. 6.4.3.

166 Zie conclusie A-G Niessen, 16 augustus 2016, ECLI:NL:PHR:2016:885, V-N Vandaag 2016/1838.

167 Ik citeer de AFM: 'Regelmatig ontstaat de situatie waarbij de AFM van mening is dat er (waarschijnlijk) een publicatieplicht of meldingsplicht is ontstaan, nog voordat de instelling de publicatie of de melding verricht. Het gaat dan vaak om situaties waarbij de AFM vermoedt dat de instelling zich nog niet bewust is van de ontstane plicht. Veelal zoekt de AFM dan telefonisch contact om instellingen om uitleg van de situatie te vragen, eventueel te wijzen op de mogelijke plicht en, indien gewenst, dit nader te bespreken'. AFM-rapport Ruim een jaar toezicht op marktmisbruik, 2007, p. 14-15.

168 HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:288, met conclusie ECLI:NL:PHR:2016:853 en ECLI:NL:PHR:2016:885.

169 HR 10 februari 1988, LJN:ZC3761, BNB 1988/160; zie ook HR 4 november 1992, LJN:ZC515, BNB 1993/90 en HR 27 september 2002, LJN:AD8780, BNB 2003/13.

170 Onder jurisdictie versta ik in het kader van deze studie: 'het rechtsgebied waarover een overheidsorgaan bevoegd is', synoniem voor 'rechtsmacht'.

dat antwoord te krijgen hanteer ik een vervolgmethode: de *functionele* methode. Het vertrekpunt van deze methode is de concrete vraagstelling: op welke wijze kan het proces van informatiegaring plaatsvinden voor de onderscheiden toezichtsdoelen. Volgens deze methode gaat het erom objecten op te sporen die een soortgelijke functie vervullen. Deze methode kan volgens Pintens als instrument dienen voor het vaststellen van de mogelijkheden tot het harmoniseren van de rechtssystemen.[171] Of, zoals Kokkini het verwoordt: het gaat om de taak zoals die binnen het rechtssysteem wordt opgevat.[172] Dit systematische vergelijkingsproces is gericht op de functionele praktische werking.[173] Oftewel de rol die de norm vervult in de maatschappelijke context.[174]

Volgens de functionele methode analyseer ik, vanuit de toezichtsbevoegdheden, de categorie gezamenlijk beschikbare gegevens op hun functionele toepassing voor zowel het fiscale domein als het overige toezichtsdomein. Ook deze analyse vindt plaats vanuit het perspectief van de Belastingdienst. Voor de categorie gezamenlijke toezichtgegevens wil ik vaststellen of die gegevens ook functioneel equivalent zijn, met andere woorden: zijn de gezamenlijke gegevens die volgens de wettelijke bepalingen te vergaren zijn ook functioneel gelijkwaardig? De wettelijke taak van de Belastingdienst neem ik daarvoor als uitgangspunt.

In beginsel besteedt een rechtsvergelijkend onderzoek geen aandacht aan de regels van moraal en gewoonte. Dat wil volgens Oderkerk niet zeggen dat dergelijke regels geen plaats kunnen krijgen in een rechtsvergelijkend onderzoek. Zij kunnen bijvoorbeeld dienen om de verschillen tussen het functioneren van bepaalde rechtsregels in verschillende stelsels te verklaren.[175]

In de functionele methode krijgt de jurisprudentie daarom een belangrijke plaats. Daar vindt een onafhankelijke toets plaats van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. De rechter betrekt in zijn oordeel namelijk het element 'evenredigheid'. Hij weegt derhalve belangen af en daarmee tevens de reikwijdte van de bevoegdheden. Deze elementen zijn ook terug te vinden in de uitspraken van de Nationale ombudsman voor zijn mening over de 'behoorlijkheid' van het overheidsoptreden. Rapporten van de Nationale ombudsman betrek ik dan ook bij de functionele methode.

Op basis deze analyse stel ik vast welke bevoegdheden leiden tot het vergaren van unieke fiscale toezichtgegevens die exclusief voor fiscale doeleinden beschikbaar zijn en welke bevoegdheden gegevens opleveren die functioneel equivalent zijn voor andere toezichthouders. Ik volsta met het kwalificeren van de *mogelijkheden tot* het vergaren van gegevens in vier categorieën zonder de gegevens zelf te benoemen. Ik

171 W. Pintens, Inleiding tot de rechtsvergelijking, 1998, p. 85.
172 D. Kokkini-Iatridou, Enkele methodologische aspecten van rechtsvergelijking. Het derde deel van een (pre-)paradigma, Geschriften van de NVVR nr. 36, 1985, p. 35.
173 A.E. Oderkerk. De preliminaire fase van het rechtsvergelijkend onderzoek, 1999, p. 5.
174 D. Kokkini-Iatridou, Enkele methodologische aspecten van rechtsvergelijking. Het derde deel van een (pre-)paradigma, Geschriften van de NVVR nr. 36, 1985, p. 35.
175 A.E. Oderkerk. De preliminaire fase van het rechtsvergelijkend onderzoek, 1999, p. 5.

beperk mij tot het noemen van voorbeelden van persoons- en bedrijfsgegevens en heb dan ook niet de intentie volledig te zijn. Dit laatste is namelijk niet mogelijk omdat een opsomming op voorhand onvolledig is door de omgrensde omvang van en variatie in gegevens en situaties van toepassing.

De rubricering vindt plaats volgens onderstaande matrix.

Fiscale domein / Niet-fiscale domein	Toepassing is *wel* bepaald	Toepassing is *niet* bepaald
Toepassing is *wel* bepaald	Functioneel equivalente gegevens (1)	Exclusief niet-fiscale gegevens (3)
Toepassing is *niet* bepaald	Exclusief fiscale gegevens (2)	Niet van toepassing (4)

Figuur 3: Matrix functionele toezichtsbevoegdheden

Voor het beantwoorden van mijn probleemstelling richt ik mij vervolgens op de gegevenscategorieën 1 en 2: de Belastingdienst kan immers alleen gegevens waarover hij zelf beschikt – binnen het juridische kader – delen met andere toezichthouders.[176]

Het verstrekken van de exclusieve gegevens aan andere toezichthouders is bij een strikte toepassing van het doelbindingsbeginsel *niet* mogelijk. De doelbinding is immers gericht op het exclusieve gebruik van die gegevens voor het specifieke doel waarvoor zij zijn verkregen: aanwending voor andere doeleinden is daarmee in strijd. Dit beginsel – wettelijk verankerd in de geheimhoudingsplicht – moet wijken voor drie uitzonderingmogelijkheden waarbij het publieke belang van taakuitoefening van die andere toezichthouder zwaarder weegt (zie par. 2.4.2).

Bij *functioneel equivalente gegevens* kunnen beide toezichthouders over de betreffende gegevens beschikken binnen de eigen taakuitoefening.

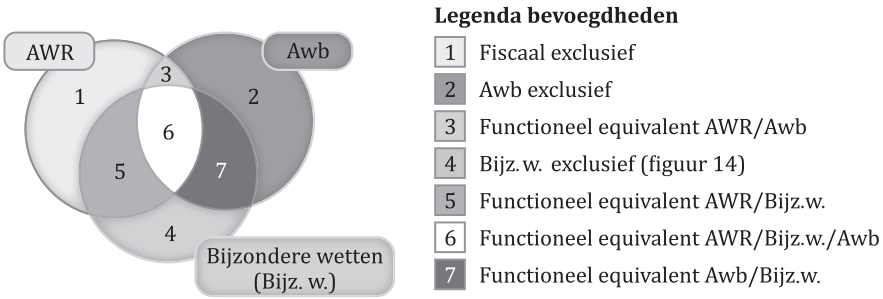
De functioneel-dogmatische methode naar de toezichtsbevoegdheden

In mijn onderzoek vergelijk ik de fiscale toezichtsbevoegdheden in het formele belastingrecht met die van het formele niet-fiscale bestuursrecht. In zoverre bevat mijn comparatieve onderzoek zowel een functionele als dogmatische component. De methode voor dit deel van het onderzoek wil ik daarom kwalificeren als functioneel-dogmatisch onderzoek.

Ik kies ervoor de bevoegdheden te beschrijven per toezichtsbevoegdheid. Hieronder versta ik de bevoegdheid tot het opleggen van een specifieke verplichting aan burgers en bedrijven gericht op het inmengen in het persoonlijke domein. Dat is afhankelijk van de wettelijke taak van de toezichthouder. Deze bevoegdheden kunnen dan ook, ondanks de generieke basis vanuit de Awb, per toezichthouder verschillen. De afzonderlijke toezichthouders kunnen vanuit hun wettelijke taken over specifieke bevoegdheden beschikken.

176 Voor de operationele definities van de begrippen ‘functioneel equivalente gegevens’ en ‘exclusief fiscale gegevens’ verwijs ik naar par. 2.2.

Dit is als volgt in een venndiagram weer te geven:



Figuur 4: Bevoegdhedencirkels

Voorafgaand aan de vergelijking ('conclusie') geef ik een oriëntatie van de specifieke wettelijke taken en bevoegdheden vanuit de voornoemde dogmatische en functionele methode. Aangezien de Belastingdienst het primaire subject van onderzoek is en een unieke taak heeft, analyseer ik die taak als eerste. Ik analyseer de ruimte om binnen de wettelijke taakopdracht gegevens te vergaren en te verstrekken ten behoeve van het rijksbrede toezicht. Daarin positioneer ik de Belastingdienst ten opzichte van de andere toezichthouders. Dit is de tweede deelvraag van het onderzoek.

Vervolgens vergelijk ik de toezichthoudende taak van de Belastingdienst met die van de andere toezichthouders. Met het beantwoorden van de derde onderzoeksvraag positioneer ik het fiscale toezicht in het rijksbrede toezicht. Dit biedt de opmaat voor de vergelijking van de wettelijke kaders van de toezichtsbevoegdheden voor de Belastingdienst en de andere toezichthouders. Als alternatief had ik de onderscheiden stelsels afzonderlijk kunnen beschrijven en daarna kunnen vergelijken. Deze zogenoemde stelselgeoriënteerde beschrijving zou leiden tot vele paragrafen met afzonderlijke beschrijvingen van de bevoegdheden. Door een beschrijving vanuit de toezichtsbevoegdheden ontstaat er naar mijn mening een beter en overzichtelijker beeld. Met het oog op de harmonisatie geeft de directe confrontatie tussen de stelsels per toezichtsbevoegdheid een duidelijker overzicht.

Voorafgaand aan die beschrijving bepaal ik wel de onderscheiden beginselen van de afzonderlijke stelsels zelf: de AWR als *verplichtingenstelsel* tot medewerking van burgers en bedrijven ten dienste van de belastingheffing versus de Awb als *bevoegdhedenstelsel* van de toezichthouder tegenover de ondertoezichtgestelden. Deze beginselen gelden namelijk voor alle toezichtsbevoegdheden binnen het rechtsstelsel. Een analyse is van belang aangezien dit kan leiden tot verschillen in uitgangspunten voor het betreffende stelsel met bevoegdheden.

Bij de bevoegdheden gaat het om de *actieve* en de *passieve* medewerking voor zowel het toezicht dat op een persoon of bedrijf zelf is gericht of in het kader van het toezicht op een derde.

Het rechtsvergelijkende onderzoek vindt plaats naar de vijf kernvormen van medewerking:

1.	het verschijnen 'in persoon' (verschijningsplicht)
2.	het verstrekken van gegevens en inlichtingen 'te zijnen aanzien' (de inlichtingenplicht)
3.	het verstrekken van inzage in de boeken, bescheiden en andere gegevensdragers 'te zijnen aanzien' (de inzageplicht)
4.	het verkrijgen van toegang tot gebouwen en grond (het toegangsvereiste)
5.	het verstrekken van gegevens en inlichtingen en inzage in de boeken, bescheiden en andere gegevensdragers t.b.v. het toezicht op derden (derdeninformatie).

Figuur 5: Kernvormen van medewerking

De bevoegdheden zijn te clusteren vanuit de verschillende wettelijke kaders. Met onderstaande matrix, met verwijzing naar bovenstaande bevoegdhedencirkels, vindt de classificatie plaats.

Belastingdienst		AWR		AWR		
Toezichtsbevoegdheden	Uitbreiding in Bijz. wetgeving		Awb (standaard (•)			
Specifieke toezichthouder	Bevoegdheden				Beperking in Bijz. wetgeving	
1. Verschijningsplicht						
2. Inlichtingenplicht						
3. Inzageplicht						
4. Toegangsvereiste						
5. Derdeninformatie						
Bevoegdheden met verwijzing naar bevoegdheden cirkels	(4)	(5)	(7)	(6)	(3)	(1)

Figuur 6: Bevoegdhedenmatrix

Vanuit deze classificatie vindt de rechtsvergelijking plaats naar de bevoegdheden. Zonder daarbij te streven naar volledigheid, schets ik in hoofdstuk vier enkele specifieke bevoegdheden (rubrieken 4 en 5). In hoofdstuk vijf vindt de vergelijking plaats tussen de AWR en Awb (de rubrieken 7, 6, 3 en 1) met indien opportuun, een verwijzing naar specifieke bevoegdheden. De vergelijking vindt plaats tegen de achtergrond van maatregelen en sancties bij het (niet) nakomen van de medewerkingsverplichting. Die vormen de zogenaamde 'stok achter de deur' voor het voldoen aan de verplichtingen. Of om met de woorden van Ayres en Braithwaite te spreken: 'benign big gun'.[177] Dit geldt ook voor de rechtsbescherming en de geheimhou-

177 I. Ayres en J. Braithwaite, Responsive regulation: transcending the de-regulation debate, 1994, hoofdstuk 2.

dingsverplichting van de bestuursorganen.[178] Die beschrijf ik geïntegreerd (hoofdstuk 5).

De conclusie van het rechtsvergelijkende onderzoek
Het comparatieve deel van de studie rond ik af met een samenvattende analyse van de afzonderlijke toezichtsbevoegdheden vanuit de rechtssystemen van de AWR en de Awb en een conclusie over de unieke toezichtsbevoegdheden van de Belastingdienst. Vervolgens stel ik de wijze vast waarop de Belastingdienst – binnen het kader van de ontheffingsmogelijkheden voor de geheimhoudingsplicht – de belangen (af) weegt bij het verstrekken van gegevens. Ook dat heeft een beschrijvend en analyserend karakter.

1.4 Opbouw van deze studie

De studie kent zeven hoofdstukken. In het tweede hoofdstuk beschrijf ik de elementen die van invloed zijn op een rechtvaardig proces van informatiegaring. Die vormen het kader waarbinnen een rechtvaardige gegevensverstrekking vervolgens plaats kan vinden. In de conclusie geef ik antwoord op de eerste onderzoeksvraag en tevens ook op de eerste laag van de probleemstelling. Vervolgens behandel ik de resterende vier onderzoeksvragen in de vier volgende hoofdstukken. In hoofdstuk drie staat de tweede onderzoeksvraag centraal: de wettelijke taak van de Belastingdienst. Daarin geef ik antwoord op de vraag welke rol als 'informant' de Belastingdienst kan spelen gegeven zijn taakuitoefening. Optreden als de 'ogen en oren' van de andere toezichthouders.

In het volgende hoofdstuk vergelijk ik de taak van het fiscale toezicht met die van de andere vormen van toezicht. De fiscale toezichtstaak onderscheidt zich volgens de politieke beschouwingen van de taak van de andere toezichthouders. Is dat alleen een formele kwalificatie of is er ook een materieel onderscheid? De Belastingdienst houdt toezicht op het uitvoeren van de eigen taak (belastingheffing). De andere toezichthouders richten zich in het algemeen op het houden van toezicht op de naleving van bepaalde wet- en regelgeving. In de praktijk is de scheidslijn tussen deze twee vormen van toezicht echter niet scherp te trekken. Omdat het toekennen van bevoegdheden volgens de politiek bepaald wordt door het karakter van deze twee vormen van toezicht, wil ik vaststellen of het wezen van deze vormen van toezicht nu wel zo onderscheidend is.

In de hoofdstukken vier en vijf staan respectievelijk de derde en vierde onderzoeksvraag centraal. In die hoofdstukken vindt de rechtsvergelijking plaats tussen de fiscale bevoegdheden (AWR) met respectievelijk specifieke bevoegdheden en alge-

178 De AWR kent een verbod op bekendmaking ex art. 67 lid 1 AWR (geheimhoudingsplicht). De Awb regelt aanvullend een algemene verplichting tot geheimhouding ex art. 2:5 Awb (geheimhoudingsverplichting). In het algemeen spraakgebruik vormen deze begrippen elkaars synoniem. In hoofdstuk zes behandel ik de onderlinge relatie ten aanzien van het verstrekken van fiscale gegevens: dan komt het onderscheid naar voren tussen de beide geheimhoudingsbepalingen. In deze studie hanteer ik het begrip 'geheimhoudingsplicht' zoveel mogelijk voor het fiscale domein: het begrip 'geheimhoudingsverplichting' of 'de verplichting tot geheimhouding' voor overige situaties.

mene bevoegdheden vanuit de Awb. In hoofdstuk vier positioneer ik eerst de toezichthouders ten opzichte van de Belastingdienst vanuit hun specifieke wettelijke taken en bevoegdheden. Vervolgens vergelijk ik in het vervolghoofdstuk de AWR met de Awb. De vergelijking vindt primair plaats vanuit het juridische perspectief. Hoever strekken de afzonderlijke bevoegdheden voor het rechtmatig verkrijgen van gegevens? Vanuit deze vergelijking analyseer ik vervolgens de verschillen tussen de toezichtsbevoegdheden.

Het is een analyse bezien vanuit tijd, cultuur en functionaliteit voor het effectief kunnen uitvoeren van de taken. Na deze analyse wil ik inzicht verschaffen over de invloed van de specifieke bevoegdheden op het (kunnen) verkrijgen van gezamenlijke en unieke gegevens. Hiermee wil ik een antwoord geven op de vraag of de Belastingdienst over unieke informatie beschikt ten dienste van de belastingheffing.

In hoofdstuk zes zoek ik naar de wijze waarop de Belastingdienst binnen zijn maatschappelijke verantwoordelijkheid de fiscale toezichtgegevens kan delen met andere toezichthouders. In dit hoofdstuk bepaal ik de kaders waarbinnen de Belastingdienst zijn fiscale toezichtgegevens deelt met andere toezichthouders. Daarbij beschrijf ik kort de mogelijkheden fiscale gegevens te delen met anderen en de wijze waarop binnen dat kader een belangenafweging plaats moet vinden. Hiermee beantwoord ik de vijfde onderzoekvraag.

Met de antwoorden op de onderzoeksvragen kom ik in hoofdstuk zeven tot de beantwoording van mijn centrale probleemstelling. Ik formuleer mijn conclusies en aanbevelingen voor een wijze van harmoniseren van de mogelijkheden tot het vergaren van gegevens en een rechtvaardige integratie van gegevens van de Belastingdienst in het rijksbrede toezicht. Tot slot schets ik de contouren van een digitale Basisregistratie Toezichtgegevens. Hier zijn de gegevens opgenomen waarover meerdere toezichthouders rechtvaardig kunnen beschikken.

HOOFDSTUK 2

Algemeen kader voor het vergaren van toezichtinformatie

2.1 Inleiding fiscale toezichtgegevens

Deze studie is gericht op het scheppen van een kader waarbinnen de Belastingdienst *rechtvaardig* zijn gegevens kan delen binnen het rijksbrede toezicht. In dit hoofdstuk staat de eerste onderzoeksvraag van de studie centraal: Wat zijn de kaderstellende factoren voor het rechtvaardig kunnen vergaren en delen van fiscale toezichtgegevens? Dit is het proces dat inherent is aan het houden van toezicht en aan het delen van gegevens voorafgaat. Dat bepaalt immers wanneer een bestuursorgaan de gegevens tot de zijne mag rekenen. Althans in het kader van het toezicht.

Voordat ik deze factoren kan bepalen, is het noodzakelijk om het begrip 'toezicht' uiteen te zetten en af te bakenen (par. 2.2). Dat begrip lijkt zich namelijk als een paraplu te ontvouwen, waaronder bestuursorganen allerlei gegevens verkrijgen en delen. De bevoegdheid tot het verkrijgen van toezichtgegevens wordt echter bepaald door de functie die de toezichthoudende activiteit heeft binnen de taakuitoefening (handhaving) van het bestuursorgaan.

Voor de begrippen toezicht en handhaving bestaan verschillende percepties over de reikwijdte daarvan. Het uitoefenen daarvan kan plaatsvinden binnen verschillende rechtssferen.

Met deze uiteenzetting en afbakening creëer ik – in het kader van deze studie – eenduidigheid voor het object van samenwerking: de toezichtinformatie. De paragraaf sluit ik af met enkele definities voor het onderzoek.

Vervolgens bepaal ik vanuit de functionaliteit van het proces van fiscale informatiegaring de kaderstellende factoren om die informatie te kunnen delen binnen het rijksbrede toezicht. Daartoe bepaal ik eerst de plaats van het fiscale toezicht als handhavingsinstrument vanuit het perspectief van de taakuitoefening van de Belastingdienst (par. 2.3). Daarna bepaal ik het juridische perspectief van het fiscale toezicht om het als handhavingsmiddel tot zijn recht te kunnen laten komen (par. 2.4). In deze paragraaf stel ik de kaders vast waarbinnen de Belastingdienst gegevens kan delen binnen de functionaliteit van de taakuitoefening. Het geheel van deze factoren geeft een antwoord op de vraag over het kader waarbinnen de Belastingdienst zijn toezichtinformatie rechtvaardig kan delen binnen het rijksbrede toezicht. Met het beantwoorden van de onderzoeksvraag stel ik het kader vast voor het rechtvaardig vergaren – en tevens het delen – van fiscale toezichtgegevens (par. 2.5). Dat resulteert in een algemeen kader voor het rechtvaardig verkrijgen en delen van fiscale gegevens binnen het rijksbrede toezicht.

2.2 Begripsbepaling

De reikwijdte van toezicht in het algemeen

Nederland kent vele toezichthouders.[1] Er is een grote diversiteit aan publiekrechtelijke en privaatrechtelijke instanties te onderkennen.[2] De overeenkomst ligt in de aard van de opgedragen taak: het houden van toezicht op de naleving van wetten en verordeningen door anderen.[3] De toezichthouders hebben eenzelfde functie: zij zijn als het ware 'de ogen en oren' van het bevoegd gezag.[4] Het gaat hier om een overheidsinstrument met letterlijk en figuurlijk 'het oog op de naleving van wet- en regelgeving'.[5] Over de reikwijdte van dat instrument bestaan verschillende percepties.

In 1895 formuleerde de Hoge Raad het toezicht als het bewaken, nagaan en gadeslaan van handelingen of zaken van anderen met het oog op de naleving der verordeningen van de bevoegde macht uitgegaan.[6] Met andere woorden: de ogen en oren van de overheid.

Een eeuw later krijgt het begrip toezicht een bredere inhoud door ook de interventie daaronder te verstaan. De Ridder benoemt interveniëren als derde element naast het verzamelen en beoordelen van informatie.[7] De Algemene Rekenkamer sluit in zijn definitie van toezicht hierop aan: 'het verzamelen van de informatie over de vraag of een handeling of zaak voldoet aan de daaraan gestelde eisen [MS: verzamelen], het zich daarna vormen van een oordeel daarover [MS: beoordelen] en het eventueel naar aanleiding daarvan interveniëren [MS: interventie].'[8] Het kabinet sluit in zijn kaderstellende visie op toezicht hier ook op aan.[9] Het ingrijpen zelf, de interventie, is daarmee een onderdeel van het toezicht geworden.[10]

---

1 De zogenaamde referentielijst RWT's en ZBO's vanuit het ministerie van Financiën uit 2002 geeft een indicatie van het aantal en diversiteit: op dat moment waren er meer dan 200 (clusters) van rechtspersonen met wettelijke taak (RWT's) en zelfstandige bestuursorganen (ZBO's) (Kamerstukken II 2001/02, 27 426, nr. 51; zie ook Kamerstukken I 2001/02, 27 426, nr. 276c). In het kader van de Kaderstellende visie op toezicht heeft de minister van BZK in 2003 een nieuwe lijst opgesteld met rijkstoezichthouders (Kamerstukken II 2003/04, 27 831, nr. 5). Ondertussen hebben zich allerlei wijzingen daarin voorgedaan en is die lijst niet actueel. Ter illustratie verwijs ik naar bijlage 8 met enkele publieke en private toezichthouders.

2 Deze studie beperkt zich tot de publiekrechtelijke toezichthouders. De privaatrechtelijke toezichthouders (niet-overheidsinstellingen met een wettelijke taak) noem ik alleen in bijlage 8 voor de beeldvorming, maar zullen niet verder worden behandeld. De reden daarvan is dat de Belastingdienst op dit moment geen structurele vormen van samenwerking heeft met privaatrechtelijke toezichthouders.

3 A.J. Machielse, Noyon-Langemeijer-Remmelink Strafrecht, art. 184 Sr, aant. 4 (onlineversie), geraadpleegd: 25 juli 2017.

4 A.B. Blomberg, Handhaving en toezicht. In: F.C.M.A. Michiels en E.R. Muller (red.) Handhaving. Bestuurlijk handhaven in Nederland, p. 33.

5 Kamerstukken II 1997/98, 25 956, nr. 2. Rapport Toezicht op uitvoering publieke taken, p. 8.

6 HR 11 maart 1895, W 6637; HR 28 oktober 1895, W 6734.

7 J. de Ridder, Beleidsvoering door toezicht. In: A.F. Leemans e.a. (red.), Handboek beleidsvoering overheid, 1988.

8 Kamerstukken II 1997/98, 25 956, nr. 2. Rapport Toezicht op uitvoering publieke taken, p. 8.

9 Kamerstukken II 2000/01, 27 831, nr. 1, p. 7.

10 Onder interventie wordt in het algemeen ook begrepen 'ingrijpen, met name van een staat in de aangelegenheden van een andere staat, Van Dale online (geraadpleegd: 2 oktober 2017).

Hiermee krijgt het houden van toezicht een bredere inhoud dan alleen de zogenaamde oog- en oorfunctie. Naast het verzamelen van relevante gegevens en het beoordelen ervan aan de hand van normen ligt hier ook de taak van, zonodig, de beïnvloeding van de onder toezichtgestelde(n).[11] De hand behoort daarmee – om in dezelfde beeldspraak te blijven – ook tot het houden van toezicht.

Toezicht versus handhaven

De overheid hanteert (veelvuldig) de voornoemde definitie.[12] Die bevat vrijwel alle soorten van doelgericht handelen en is daarmee wel erg ruim.[13] In de literatuur wordt ook aangegeven dat de algemene definitie te veelomvattend is: de hele overheid valt zo'n beetje – in zijn handelen – onder de definitie. Dat kan natuurlijk niet de bedoeling zijn.[14] En dat terwijl volgens Ruimschotel niet iedere toezichthouder in staat is te handhaven en niet alle handhavers toezichthouden.[15] Ruimschotel noemt ter illustratie de strandwachter: een 'toezichthouder' die ik, in navolging op zijn beschouwing, in het kader van deze studie ook niet als zodanig zou willen kwalificeren.

Hier komt tevens een ander punt naar voren. Het houden van toezicht onderscheidt zich blijkbaar wezenlijk van handhaven.

Het algemene spraakgebruik sluit aan op de genoemde driedeling, waarbij toezicht het algemene begrip vormt en handhaving (in de meeste enge vorm gedefinieerd) een onderdeel daarvan gericht op de interventie.[16] Die laatste kan zeer divers zijn. In de *handhaving*spiramide van Braithwaite (zie figuur 7) waarin hij de interventies visualiseert met (een opbouw in) reacties van de overheid op regelovertredingen, kan die variëren van adviseren tot het intrekken van vergunningen.[17]

---

11 Voor interventie beschikt de toezichthouder veelal over een pallet aan gedragsbeïnvloeders. De interventiepiramide van Ayres en Braithwaite vertoont een oplopende graad van 'hardheid'. I. Ayres en J. Braithwaite, Responsive regulation: Transcending the deregulation debate, 1992, p. 35. Gedragsbeïnvloeding vormt zelf een inbreuk op de vrijheid om individuele keuzes te maken, zie P. Essers, Nudging, WFR 2017/105.

12 BZK, Kaderstellende Visie op toezicht, Kamerstukken II 2000/01, 27 831, nr. 1, p. 7

13 T. Havinga, P. Verbruggen en H.C.F.J.A. de Waele (red), Toezicht tegen het licht, 2015, hoofdstuk 1; zie ook D. Ruimschotel, Goed Toezicht: Principes van professionaliteit, democratie en good governance, 2014, p. 3.

14 D. Ruimschotel, Goed Toezicht: Principes van professionaliteit, democratie en good governance, 2014, p. 3.

15 D. Ruimschotel, Goed Toezicht: Principes van professionaliteit, democratie en good governance, 2014, p. 3.

16 Zie bijvoorbeeld BZK, Kaderstellende Visie op toezicht (Kamerstukken II 2000/01, 27 831, nr. 1 en Kamerstukken II 2005/06, 27 831, nr. 15), de diverse rapporten van de Algemene Rekenkamer (onder andere 'Handhaven en gedogen', Kamerstukken II 2004/05, 30 050, 2 en Handhaven en gedogen Terugblik 2008', Kamerstukken II 2007/08, 30 050, nr. 4) en het rapport van de WRR, Toezien op publieke belangen (2013).

17 I. Ayres, en J. Braithwaite, Responsive regulation. Transcending the deregulation debate. New York: Oxford University Press, 1992. De handhavingspiramide wordt ook wel de interventiepiramide genoemd; zie ook Kamerstukken II 2010/11, 32 648, nr.1 en Kamerstukken II 2005/06, 30 183, nr. 11.

Figuur 7: Handhavingspiramide van Braithwaite

Ook het strafrecht wordt daarin genoemd. Bestuursrechtelijk kan dat zelfs als ultimum remedium gelden, als sluitstuk van de bestuursrechtelijke handhavingsmechanismen.[18] Toezicht (de 'oog- en oorfunctie') kan handhaven (met de 'hand') tot gevolg hebben: met variaties van een zalvende, complimenterende en sturende hand tot een bestraffende en slaande hand.

In het algemene juridische kader voor het overheidstoezicht, de Algemene wet bestuursrecht, is het proces van toezichthouden echter een onderdeel van handhaven.[19] Ten aanzien van het begrip handhaven bestaat blijkbaar begripsverwarring. Is handhaven de generalis of de specialis?

Hoewel het een kwestie is van definitie, is een begripsbepaling noodzakelijk aangezien vervolgens onderscheiden kenmerken aan de begrippen kunnen worden gekoppeld.[20] Een zuiver onderscheid is vanuit dat perspectief van belang.[21]

Bij handhaven gaat het om het 'doen naleven' en omvat het gehele spectrum van activiteiten dat is gericht op het laten voldoen aan de eisen die aan een zaak of handeling

18 N.J.M. Kwakman, De verhouding tussen het Wetboek van Strafvordering, de opsporingsbevoegdheden in bijzondere wetten en de buitengewone opsporing. In: M. S. Groenhuijsen en G. Knigge (Red), Dwangmiddelen en rechtsmiddelen, Derde interimrapport onderzoeksproject Strafvordering 2001. 2002, p. 638.

19 De Algemene wet bestuursrecht spreekt (hoofdstuk 5 Awb) over het algemene begrip 'Handhaving' waarvan in titel 5.2 'toezicht op naleving' een onderdeel van uitmaakt.

20 D. Ruimschotel, Goed Toezicht: Principes van professionaliteit, democratie en good governance, 2014, p. 13-14.

21 Zie hoofdstuk twee (par. 2.2) voor de definities van de onderscheiden begrippen.

worden gesteld.[22] Het begrip handhaving kan in zijn ruime betekenis overkoepelend zijn en omvat naast toezicht ook opsporing en het opleggen van sancties.[23] Het begrip kent in de literatuur ook 'engere' toepassingen. De Algemene Rekenkamer definieert *handhaving* als: 'het zorgdragen voor de naleving van rechtsregels voor zover die zorg bestaat uit het uitoefenen van toezicht en/of het toepassen van een sanctie.'[24] Ook wordt zoals gezegd, in de literatuur handhaving als het sluitstuk van toezicht genoemd.[25] Als handhaving daarbij niet wordt gezien als onderdeel van het toezicht, dan ontstaat de meest enge toepassing van het begrip handhaving, namelijk als synoniem voor 'het treffen en ten uitvoering leggen van sancties en maatregelen'.[26] De interventie volgens de handhavingspiramide. Dan is sprake van 'toezicht' naast 'handhaving' die bestaat uit werkzaamheden gericht op het vaststellen van regelnaleving.[27] Op grond daarvan kan verdere beïnvloeding plaatsvinden door onder andere maatregelen en sancties.[28] Het strafrecht geldt als ultimum remedium, het sluitstuk van het bestuursrechtelijk handelingen.[29] Maar dan moet het toezicht – met het oog op de daarmee corresponderende medewerkingsbereidheid en bevoegdheden tot het verkrijgen van gegevens – nader worden onderscheiden vanuit de sfeer waarin het plaatsvindt.

---

22 Dit is volgens de opvatting van het begrip handhaving in de ruimste vorm. Door anderen gedefinieerd als: 'elke handeling die erop gericht is de naleving van rechtsregels te bevorderen of een overtreding te beëindigen' (F.C.M.A. Michiels, Bestuurlijke handhaving in ontwikkeling, VAR-preadvies, 1995). In: Handhaving, Bestuurlijk handhaven in Nederland definieert dezelfde schrijver het begrip, in zijn ruime vorm, korter: 'handhaving is het doen naleven van rechtsregels.' (Handhaving, Bestuurlijk handhaven in Nederland, F.C.M. Michiels en E.R. Muller (red.), 2013, p. 22.)

23 Kamerstukken II 1993/94, 23 780, nr. 3, p. 139.

24 Kamerstukken II 2001/02, 28 271, nrs. 1-2, p. 11.

25 H. Winter en J. van Erp, Congres Toezicht en Wetenschap, 2011, Het sluitstuk van toezicht: handhaving en beïnvloeding.

26 Kamerstukken II 2001/02, 28 271, nrs. 1-2, p. 11.

27 Naast de toezichtsbevoegdheden noem ik als belangrijke handhavingsbevoegdheden: het toepassen van bestuursdwang, opleggen van een last onder dwangsom of een bestuurlijke boete, intrekken van een vergunning of ontheffing en terugvorderen van een subsidie. Met het toedelen van beide bevoegdheden aan autoriteiten (als bestuurlijke handhavingsautoriteit), verkrijgen zij naast de bevoegdheid tot het verkrijgen van toezichtgegevens, ook de bevoegdheid om onafhankelijk van de politiek te handhaven. Bij de autoriteiten is de onafhankelijkheid in het handhaven wettelijk bepaald. Bij de inspecties kan inmenging plaatsvinden van de minister wat politieke beïnvloeding tot gevolg kan hebben.

28 Andersson Elffers Felix, Inventarisatie bevoegdheden handhavingsorganisaties, 2005. Hoewel gedateerd (11 maart 2005) komt het beeld naar voren dat niet alle handhavingsorganisaties over dezelfde 'dwangmiddelen' beschikken. 10% van de onderzochte organisaties kan slechts signaleren en informatie verzamelen zonder dwangmiddelen. 25% is bevoegd tot het nemen van bestuursrechtelijke maatregelen en geen strafrechtelijke sancties. 10% is bevoegd tot het nemen van strafrechtelijke maatregelen en geen bestuursrechtelijke en 40% is bevoegd tot bestuursrechtelijke én strafrechtelijke maatregelen.

29 Indien bestuursrechtelijke bestraffing mogelijk is, dan geldt het strafrecht veelal als ultimum remedium. D.R. Doorenbos, S.C.J.J. Kortmann, M.P. Nieuwe Weme (red.), Handboek Marktmisbruik, 2008, p. 416.

Een vierdeling in handhavingssferen

Het verzamelen van informatie over de vraag óf een handeling of zaak voldoet aan de daaraan gestelde eisen en het vormen van een oordeel daarover kan niet los worden gezien van de sfeer van de interventie.

Voor mijn onderzoek maakt toezicht, naast opsporing, onderdeel uit van het bredere begrip handhaving.[30] Als handhavingsmiddelen zijn zij alle *gericht op* de interventie. De sfeer waarin de interventie plaatsvindt is bepalend voor de bevoegdheden.

In deze studie richt ik mij op de fase van het toezicht vóór sanctieoplegging: met andere woorden, het verzamelen van informatie vindt niet plaats met het oog op het opleggen van sancties. De interventie gericht op bestuursrechtsrechtelijke sancties en maatregelen onderscheid ik van het (reguliere) toezicht.[31] Binnen het toezicht kan vanuit dat perspectief een onderscheid worden gemaakt in het zogenaamde preventieve toezicht op naleving (het reguliere toezicht) en het repressieve toezicht.[32] Deze laatste categorie omvat het toezicht naar aanleiding van het vermoeden dan wel de constatering van een overtreding: toezicht uitoefening ter voorbereiding van eventuele sanctiebesluiten, hercontroles en dergelijke.[33] Hoewel de toezichtsbevoegdheden hier in beginsel niet afwijkend (hoeven te) zijn, maak ik dit onderscheid in verband met de waarborgen vanuit internationale verdragen als het EVRM en IVBPR.[34]

Het repressieve toezicht wordt in de praktijk ook wel geduid als 'onderzoek'.[35] Het is als het ware de bestuursrechtelijke variant van opsporing.[36] Een onderscheid dat in de Awb niet wordt gemaakt, maar wel bij de totstandkoming van de Awb is

30 Handhaving is de verzamelnaam voor activiteiten die zijn gericht op het bewerkstelligen van een goede naleving of een goede kwaliteit. Naast toezicht vallen onder handhaving onder andere ook nalevingscommunicatie, dienstverlening en opsporing. Zie Rob Velders en Meindert Brunia, Begrippenkader rijksinspecties, inspectieraad, 2013: Zie ook begrippenkader rijksinspecties, https://www.ensie.nl/rijksinspecties/handhaving, geraadpleegd: 1 oktober 2017.

31 Zie ook F.C.M.A. Michiels, A.B. Blomberg & G.T.J.M. Jurgens, Handhavingsrecht (Handboeken staats- en bestuursrecht), 2016, Hoofdstuk 2.2.1. Handhavingstoezicht.

32 Het reguliere toezicht is in beginsel preventief van karakter; ook kan toezicht het gevolg zijn van een bijzondere aanleiding (al dan niet naar aanleiding van klachten) en hercontroles waardoor het een repressief karakter (namelijk het doen beëindigen of beëindigd houden van een overtreding) kan krijgen. In de praktijk wordt dan ook wel onderscheid tussen preventief en repressief toezicht; dat onderscheid is echter zonder juridische betekenis. A.B. Blomberg, Integrale handhaving van milieurecht (diss.), 2000, p. 63-64.

33 A.B. Blomberg, Toezicht en 'opsporing' in het punitieve bestuursrecht. In: Straffen buiten het strafrecht om, deel II, Strafblad, 4, 2005, p. 409.

34 De waarborgen vloeien onder andere voort uit zwijgrecht volgens art. 6 EVRM. Zie voor uitgebreide beschouwingen daaromtrent L.C.A. Wijsman, Nemo tenetur in belastingzaken (diss.), 2017.

35 In de economische wetgeving werd dat aanvankelijk gehanteerd, maar inmiddels is dat idee wel verlaten. In de Mededingingswet was het aanvankelijk geregeld, en was ook de functiescheiding daaraan gekoppeld. De instellingswet heeft het ondescheid tussen toezicht en onderzoek afgeschaft.

36 O.J.D.M.L. Jansen, Het handhavingsonderzoek (diss.), 1999. Zie bijvoorbeeld ook de terminologie in de Instellingswet ACM (ingevolge art. 12i lid 1 IW) waarin onder onderzoek wordt verstaan 'handelingen die worden verricht met het oog op de vaststelling dat al dan niet een overtreding is begaan'.

onderkend.[37] Ondanks advies van Raad van State is dit onderscheid niet gemaakt in de Awb zelf.[38] Wel wordt de sfeer van het strafrecht onderscheiden. Dat kan leiden tot een keuze in het te volgen spoor. Voor overdracht tussen de sferen onderzoek en strafrecht dient een keuze te worden gemaakt op grond van het algemene beginsel van 'una via' (gecodificeerd in art. 5:44 lid 1 Awb): bestuursrechtelijk of strafrechtelijke vervolging.[39] Twee verbijzonderde sferen met specifieke bevoegdheden en waarborgen dus.[40]

Daarnaast kan de overheid optreden zonder gerichtheid op interventie door uitvoering te geven aan de wet- en regelgeving. Dit is de sfeer van de uitvoering.[41] Ook dan kan sprake zijn van toezicht. Het zogenaamde uitvoeringstoezicht. Met deze vierdeling behoort (het reguliere) toezicht tot één van de vier sferen waarbinnen een bestuursorgaan zijn taak kan uitoefenen. Het functioneel scheiden van afzonderlijke taken en bevoegdheden kan deel uitmaken van een zorgvuldige uitoefening van het

---

37 Kamerstukken II 1995/96, 24 707, nr. 3, p. 81. 'Onder toezicht moet worden verstaan controle op de naleving van de wet en de daarop berustende bepalingen zonder dat sprake hoeft te zijn van concrete «naspeuringen» of al dan niet een overtreding is begaan.' Kamerstukken II 1995/96, 24 707, nr. 3, p. 83. 'Van onderzoek is sprake als de activiteiten van de desbetreffende ambtenaren erop zijn gericht vast te stellen of al dan niet sprake is van een overtreding. Dat wil nog niet zeggen dat er reeds sprake is van een vermoeden dat er inderdaad een overtreding is gepleegd. Het onderzoek is er juist op gericht daaromtrent een oordeel te vormen.'

38 Kamerstukken II 1995/96, 24 707, A, p. 20. In bijzondere wetgeving kan dit onderscheid wel nader worden bepaald; zie Instellingswet ACM (ingevolge art. 12i lid 1 IW); zie ook Kamerstukken II 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 146. Zie nader O.J.D.M.L. Jansen, Het handhavingsonderzoek, 1999, p. 79-109, O.J.D.M.L. Jansen en B.M.J. van der Meulen, Toezicht en onderzoek – bevoegdheden ter discussie. In: A. Ottow (red.), De rol van het mededingingsrecht in gereguleerde markten, 2001, p. 239-259, O.J.D.M.L. Jansen, De bestuurlijke boete in het financieel bestuursrecht – enkele opmerkingen. In: M. Jurgens (red.), Fraude op de Financiële markten, 2011, p. 115-129 en Jansen 2011 (T&C Mededingingswet), Hoofdstuk 6, par. 1, Inleidende opmerkingen aant. 1, en Hoofdstuk 6, par. 2, Inleidende opmerkingen aant. 1. O.J.D.M.L. Jansen en B.M.J. van der Meulen, Toezicht en onderzoek, bevoegdheden ter discussie. In: A.T. Ottow en A.F Eeken, De rol van mededingingsrecht in de gereguleerde markt, 2001.

39 Zie voor afwegingscriteria, Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen (Protocol AAFD), Stcrt. 2015, 17271; zie ook Convenant ter voorkoming van ongeoorloofde samenloop van bestuurlijke en strafrechtelijke sancties van 1 december 2008, Staatcourant 15 januari 2009, 665 waarin de samenwerking bepaald is voor Het Openbaar Ministerie, de Minister van Financiën, de Autoriteit Financiële Markten, De Nederlandsche Bank NV en de Belastingdienst/FIOD; zie ook M.J.J.P. Luchtman, Grensoverschrijdende sfeercumulatie, 2007, p. 12.

40 Hier liggen 'keuze momenten'; ingeval meerdere wegen binnen het strafrecht mogelijk zijn, dient dat vanuit de voorzienbaarheid in de strafoplegging, dat vooraf 'bewijzerd' te zijn, zie EHRM 22 januari 2013, nr. 42931/10, Case of Camilleri v. Malta (level 2) – violation (Art. 7) No punishment without law – Nulla poena sine lege (zie par. 34-45) (definitief op 27 mei 2013). De mate waarin de keuze van bestuursrechtelijk en strafrechtelijk voorzienbaar moet zijn, staat niet vast, zie V.S. Huygen van Dyck, Wat staat de zwartspaarder anno 2018 te wachten? Blog. Jeager.nl, 24 januari 2018.

41 Hier is veelal sprake van een wederkerigheid. De literatuur noemt als voorbeelden het verkrijgen van een besluit omtrent van vergunning, op subsidie, op uitkering dan wel ter zake van de verschuldigdheid van belasting. R. Stijnen, Rechtsbescherming tegen bestraffing in het strafrecht en het bestuursrecht. Een rechtsvergelijking tussen het Nederlandse strafrecht en bestraffende bestuursrecht, mede in Europees perspectief, 2011, hoofdstuk 9.5.

bestuursrechtelijke proces. Het tegelijkertijd uitoefenen van het toezicht en het vergaren van gegevens in het kader van een bestuursrechtelijke boete kan bijvoorbeeld op gespannen voet met elkaar staan.[42]

Het standaardpakket aan bevoegdheden voor nalevingstoezicht

De Awb geeft de algemene 'bestuursregels' voor de relatie van de burgers en bedrijven met bestuursorganen (ex art. 1:1 Awb). De basis van deze wet is de Grondwet: de wet stelt algemene regels van bestuursrecht vast (art. 107 lid 2 Gw). Bestuursorganen zijn immers 'niet vanzelfsprekend bevoegd om handelingen te verrichten: zij moeten hun bevoegdheden ergens vandaan halen.'[43]

De Awb geeft regels voor bestuursorganen voor hun gehele optreden voorzover die overeenkomstig de wettelijke taak van toepassing zijn. In de uitvoerende sfeer is veelal sprake van 'vrijwillige' medewerking vanwege een intrinsiek belang voor het verkrijgen van bijvoorbeeld een vergunning of een subsidie (zie o.a. Afdeling 4.2.4. Awb). Het niet verlenen van medewerking kan gevolgen hebben voor de vergunning of subsidie: er is veelal sprake van een 'eigen belang' tot medewerking.

Dit ligt in de sfeer van het toezicht veelal anders. Onder de titel 'Toezicht op de naleving' (Titel 5.2. Awb) zijn dan ook algemene bepalingen opgenomen voor de bestuursorganen voor het uitoefenen van hun toezicht (art. 5:11-5:20 Awb).[44] Het is een 'standaardpakket' aan bevoegdheden voor alle toezichthouders (ex art. 5.11 Awb) gericht op het verkrijgen van de benodigde toezichtgegevens.[45] Het houden van toezicht krijgt een concrete inhoud, namelijk het vergaren van informatie.[46] In dit verband wordt ook wel gesproken over 'inspectie met het oog op controle van de naleving'.[47] De Awb geeft in deze titel een kader voor alleen die werkzaamheid.[48] *Nalevingstoezicht* is het kernelement. Hier kom ik later nog op terug want werkzaamheden met het oog op andere doelen, worden niet tot dat toezicht gerekend. Titel 5.2. Awb geeft daar geen bevoegdheden voor. Die ziet niet op uitvoeringstoezicht[49] of op de informatieverzameling bij de tenuitvoerlegging van sancties.[50]

---

42 Zie bijvoorbeeld Rb. Rotterdam 15 juli 2016, ECLI:NL:RBROT:2016:5395 en Rb. Rotterdam 26 januari 2017, ECLI:NL:RBROT:2017:1060.

43 H.D. van Wijk, W. Konijnenbelt en R. van Male, Hoofdstukken van bestuursrecht, 2005, p. 111.

44 Algemene wet bestuursrecht, Wet van 20 juni 1996, Stb. 1996, 333 (wetsvoorstel 23 700).

45 Kamerstukken II 1996/97, 25 280, nr. 3, p. 30.

46 Op hoofdlijnen gaat het om bevoegdheden voor het betreden van plaatsen (art. 5:1 Awb), verkrijgen van inlichtingen (art. 5:16 Awb), vorderen van inzage in zakelijke bescheiden en gegevens en het maken van kopieën (art. 5:17 Awb), onderzoeken van zaken (art. 5:18 Awb) en voertuigen (art. 5:19 Awb). Zie hoofdstuk 5 voor inhoudelijke beschouwingen.

47 H.B. Winter, Toezicht in het Nederlandse (bestuurs)recht, p. 29-50. In: F.J.H. Mertens, E.R. Muller, H.B. Winter (red.) Toezicht, inspecties en autoriteiten in Nederland, 2015, p. 30.

48 Voor het uitoefenen van toezicht (als feitelijk handelen) is een uitdrukkelijke formeel wettelijke grondslag nodig, zie Besluit van de Minister-President, Minister van Algemene Zaken, van 22 december 2017, nr. 3215945, houdende vaststelling van de tiende wijziging van de Aanwijzingen voor de regelgeving, Aanwijzing 2.21 letter f. De toezichtsbevoegdheden onderscheiden zich daarbij van opsporingsbevoegdheden. Zie ook Aanwijzingen voor de regelgeving (24, eerste lid, onder f [nadien gewijzigd in Aanwijzing 2.21 letter f]), PG Awb III p. 333.

49 CRvB 12 juli 2011, LJN:BR2211; RSV 2011/260 en ABRvS 31 januari 2007, LJN:AZ7426; AB 2007/53; Milieu en Recht 2007/34 m.nt. V.M.Y. van 't Lam.

50 O.J.D.M.L. Jansen, Koudwatervrees in een bananenkoninkrijk? JBPLUS 2017/0, p. 2.

Een bijzondere wet kan dit standaardpakket aan bevoegdheden uitbreiden of beperken.[51]

De bevoegdheden houden nauw verband met elkaar en passen binnen het kader dat – afzonderlijk en als geheel – de zelfstandige uitoefening van de bevoegdheden mogelijk maakt voorzover *redelijkerwijs noodzakelijk* is voor de uitoefening van de toezichthoudende taak (art. 5:13 Awb). Deze noodzaak, volgens het zogenaamde evenredigheidsbeginsel, is de ondergrens voor het uitoefenen van de bevoegdheden als toezichthouder.[52] Pas wanneer redelijkerwijs deze noodzaak bestaat, verkrijgt de toezichthouder zijn bevoegdheden en bestaat de verplichting tot medewerking.

In de sfeer van de opsporing kunnen daarentegen belangen aanwezig zijn om medewerking juist te onthouden ter bescherming van met name verdachten. Het beginsel dat een verdachte niet hoeft mee werken aan zijn eigen veroordeling (het zogenaamde nemo tenetur-beginsel) begrenst de verplichte medewerking.[53] De 'bovengrens', voorzover daarover kan worden gesproken, van de bestuursrechtelijke bevoegdheden wordt gevormd door de overgang naar de opsporingssfeer.[54] Een dergelijk onderzoek verschilt qua aard en medewerkingsplicht van de bestuursrechtelijke sfeer.[55]

In de bestuursrechtelijke sfeer is het verzamelen van informatie gericht op het vaststellen dat een handeling of zaak voldoet aan de daaraan gestelde eisen. Een onderzoek in de strafrechtelijke sfeer vindt plaats veelal vanuit een 'bestaand vermoeden van schuld aan eenig strafbaar feit' (art. 27 Sv).[56] Die werkzaamheden onderscheiden zich qua aard en worden aangeduid als 'opsporing' van die feiten.[57]

---

51 Kamerstukken II 1996/97, 25 280, nr. 3, p. 93.

52 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5.

53 Voor een uitgebreidere beschouwing over het Nemo tenetur in belastingzaken, verwijs ik naar het gelijknamige proefschrift van L.C.A. Wijsman (diss.), 2017; zie ook Kamerstukken II 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 94-99 en A-G Knigge in zijn conclusie PHR 19 september 2006, LJN:AV1141, NJ 2007/39 omtrent overheidstoezicht in de economische (vergunning)sfeer met (tot dan toe) vigerende jurisprudentie EHRM.

54 Een uitzondering hierop is te vinden in de Wet op de economische delicten. Bij het ontbreken van de kwalificatie van verdachte (volgens terminologie van art. 27 Sv) kunnen de opsporingsbevoegdheden al worden gebruikt; de opsporingssfeer kan van toepassing zijn bij concrete aanwijzingen op het niet naleven van een economisch voorschrift (HR 9 maart 1993, LJN: ZC9268, NJ 1993/633).

55 Hierbij gaat het niet alleen om inzage in persoonlijke gegevens, maar ook om bevoegdheden zoal de telecommunicatietap, inkijkoperaties of het doorzoeken van woningen. Van de laatste bevoegdheid heeft de wetgever aangegeven dat deze alleen in mededingingsrecht is opgenomen omdat het Europees bestuursrecht daartoe verplicht (art. 12a lid 1, van de Instellingswet Autoriteit Consument en Markt). Zie ter illustratie CBb 9 juli 2015, ECLI:NL:CBB:2015:192 waarin het CBb onder meer diende te beslissen welke rechter de beslissing van het College van procureurs-generaal om in de met toepassing van strafvorderlijke bevoegdheden verkregen tapgegevens op grond van artikel 39f Wjsg aan de ACM te verstrekken.

56 De toevoeging 'veelal' ziet op de economische delicten waarvoor een ruimer 'opsporingsbegrip' geldt. Volgens vaste jurisprudentie mogen de opsporingsbevoegdheden voor de Wet economische delicten (WED) ook worden toegepast indien er nog *geen concreet vermoeden van schuld* is. Een *aanwijzing* daarvoor is reeds voldoende (HR 9 maart 1993, LJN:ZC9268, NJ 1993/633 m.nt. Th.W. van Veen; zie ook HR 25 juni 2013, ECLI:NL:HR:2013:3).

57 Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken (KCWJ), Aanwijzing 132 ('toezicht op de naleving'; 'opsporing').

De opsporingsfase treedt niet alleen in werking op basis van het Wetboek van Strafrecht.[58] Het kunnen ook bijzondere strafbepalingen zijn zoals opgenomen in de AWR (Hfdst. IX Strafrechtelijke bepalingen, AWR)[59] en – voor een groeiend aantal limitatief genoemde economische delicten – de Wet Economische Delicten (WED).[60]

Voor de taakuitoefening van bestuursorganen is de (rechts)sfeer waarin die plaatsvindt bepalend voor de bevoegdheden. De minister van Justitie verwoordt het onderscheid in de drie sferen als volgt: 'Er wordt daar [MS: bestuursorganen met onderscheiden taken van uitvoering, toezicht en opsporing] echter ook nauwkeurig onderscheid gemaakt tussen ambtenaren met uitvoering belast en toezichthouders. Daardoor kunnen toezichthouders noch zelfstandig de zweep van de opsporing gebruiken noch de wortel van de uitvoeringsambtenaar.'[61] De opsporingssfeer verschilt dan ook van toezichtsfeer.[62] De toezichthouder moet ervoor te waken dat hij de grens met de opsporingssfeer niet overschrijdt.[63] Wanneer er sprake is van een overgang naar de opsporingssfeer, eindigen – in beginsel – zijn toezichtsbevoegdheden.[64] De sfeer waarbinnen het toezicht plaatsvindt is dan ook bepalend voor de verplichte medewerking.[65]

Vormen van toezicht

Vanuit het verschil in handhavingsfocus – waar uiteindelijk de interventie op gericht is – zijn er verschillende *vormen van toezicht* te onderkennen. Ook dat verdient aandacht. Het bepaalt immers de taakinhoud van het bestuursorgaan en heeft zijn

58 Daarnaast is de opsporingssfeer volgens de (strafrechtelijke) Wet Economische Delicten. Een kaderwet met economische misdrijven en overtredingen (in twee artikelen bijna 200 verwijzingen naar onderscheiden wetten en normen, waarbinnen toezichthouders actief zijn); bijna alle nationale toezichthouders vervullen daarin een rol. In de WED zijn toezichtsbevoegdheden opgenomen (titel III, genaamd 'van de opsporing').

59 Wijziging van AWR, Stb. 1962, 319.

60 Wet van 22 juni 1950, Stb. 1950, K 258. Voor het ontstaan van deze wet wil ik verwijzen naar F. Hollander, Wet op de economische delicten 1952. Zie verder A. Mulder en D.R. Doorenbos, Schets van het economisch strafrecht 2008, p. 9-14; J.A.E. Vervaele, Historische ontwikkelingen van het bijzonder strafrecht. In: F.G.H. Kristen e.a. (red.), Bijzonder strafrecht 2011, p. 9-38 en recent R.M.J. de Rijck, De geest van de WED: strenge straffen en publiek normbesef, S&O 2016/1, p. 5-13.

61 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 4, p. 19.

62 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 47-50, en Kamerstukken I 1995/96, 23 700, nr. 185b.

63 Dat laatste is het geval bij de overgang van 'onderzoeken' naar 'doorzoeken'; van dat laatste is sprake indien de toezichthouder verder gaat dan 'zoekend rondkijken'; zie par. 5.3.4.

64 Opsporing kan eveneens in meerdere sferen plaatsvinden; ik noem in dit verband de AWR, de Wet Economische Delicten en – al dan niet met toepassing van buitengewone opsporingsambtenaren – het Wetboek van Strafrecht. Bij de overgang van de fiscale sfeer naar de strafrechtelijke (bestaan verdachte ex art. 27 WvSv) staat de bevoegdheid tot het nakomen van de verplichtingen (ex art. 47 AWR) niet in de weg, mits daarbij de aan de verdachte als zodanig toekomende waarborgen in acht worden genomen, zie o.a. HR 26 april 1988, LJN:AD5708, NJ 1989/390.

65 Toezicht en opsporing kan in één hand liggen waardoor een handhavingsgat ontstaat als gevolg van een blinde vlek voor bestuursrechtelijke handhaving van deze door hun opleiding vaak eenzijdig op het strafrecht georiënteerde personen. Jansen geeft hierover aan 'De waarheidsvinding niet-op-heterdaad, de handhaving jegens rechtspersonen en de afstemming op de bestuursrechtelijke mix van interventiemogelijkheden, zoals spoed bestuursdwang in plaats van inbeslagneming, zijn daarvan voorbeelden.' Zie O.J.D.M.L. Jansen, Koudwatervrees in een bananenkoninkrijk? JBPLUS 2017/0, p. 3.

invloed op diens (maatschappelijke) positie en wettelijke kaders. De vorm van toezicht bepaalt veelal tevens de positie van het bestuursorgaan (als wetsuitvoerder) ten opzichte van de wetgever: die bepaalt veelal tevens de macht van het bestuursorgaan.[66]

De minister van Justitie onderkent twee vormen van toezicht: *'uitvoeringstoezicht' en 'nalevingstoezicht'*.[67] De Tweede Kamer, en later ook de Eerste Kamer, nam dat onderscheid over en volhardde in beide kwalificaties zonder de begrippen te definiëren.[68]

De Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid hanteert echter in zijn rapport 'Toezien op publieke belangen' ook nog een derde variant, en komt tot de volgende driedeling:

(1) nalevingstoezicht,
(2) markttoezicht en
(3) uitvoeringstoezicht of kwaliteitstoezicht.[69]

Deze indeling wordt ook in de praktijk toegepast.[70] De WRR geeft wel de kenmerken van de drie vormen van toezicht, maar eveneens geen definitie.

Het kenniscentrum voor Wetgeving en juridische zaken definieert nalevingstoezicht als volgt: 'De werkzaamheden die door of namens een bestuursorgaan worden verricht *om na te gaan* of voorschriften *worden* nageleefd.'[71] Een synoniem voor het nalevingstoezicht is handhavingstoezicht.[72] Dat toezicht kan worden omschreven als: 'alle handelingen van daartoe aangewezen toezichthouders *gericht op* het verzamelen van gegevens omtrent de naleving van wettelijke voorschriften en de oordeelsvorming over die naleving.'[73] Oftewel 'de ogen en oren' van het bevoegde gezag.[74] Dit alles is gericht op een eventueel handhaven ('handhavingstoezicht').[75]

---

66 M. Ligtenberg, De dubbele pet van de Belastingdienst, Column RTLZ 27 oktober 2015. In: Door het oog van, FutD, 2016.

67 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 57.

68 Kamerstukken I 1995/96, 23 700, nr. 185b.

69 Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, WRR-rapport 89, Toezien op publieke belangen, 2013, p. 31, Ontleend aan de tweede Kaderstellende visie op toezicht (2005: 4), die op zijn beurt reageerde op de eindrapportage van de Ambtelijke Commissie Toezicht-II, (Commissie Sint) (2005); zie ook F.C.M.A. Michiels en E.R. Muller (red.) Handhaving. Bestuurlijk handhaven in Nederland, 2006 en R. Velders, Introductie in toezicht en handhaving, 2011.

70 Rob Velders en Meindert Brunia, 'woordenboek' voor het toezicht: het begrippenkader van de inspectieraad ten behoeve van de onderlinge samenwerking en de communicatie met de buitenwereld. Begrippenkader rijksinspecties, inspectieraad, 2013, p. 7.

71 Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken (KCWJ), Aanwijzing 132 ('toezicht op de naleving'; 'opsporing').

72 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 56-57.

73 F.C.M.A. Michiels, A.B. Blomberg en G.T.J.M. Jurgens, Handhavingsrecht (Handboeken staats- en bestuursrecht), 2016, Hoofdstuk 2.2.1. Handhavingstoezicht.

74 F.C.M.A. Michiels, A.B. Blomberg en G.T.J.M. Jurgens, Handhavingsrecht (Handboeken staats- en bestuursrecht), 2016, Hoofdstuk 2.2.1. Handhavingstoezicht.

75 Vgl. O.J.D.M.L. Jansen, Het handhavingsonderzoek. Behoren het handhavingsonderzoek, het boeteonderzoek en de opsporing verschillend te worden genormeerd? Een interne rechtsvergelijking, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1999, p. 9, Handhavingstoezicht is 'het vanwege het openbaar gezag bewaken, nagaan en gadeslaan van de handelingen of zaken van anderen, met het oog op de naleving der verordeningen van de bevoegde macht uitgegaan.'. Zie ook O.J.D.M.L. Jansen, Koudwatervrees in een bananenkoninkrijk? JBPLUS 2017/0, p. 2

Brunia en Velders definiëren nalevingstoezicht ruimer: toezicht op handelingen van burgers, bedrijven en instellingen, *gericht op* het bevorderen of afdwingen van het naleven van wet- en regelgeving.[76] Die definitie is mijns inziens te ruim, want daarin maakt de interventie – zonder onderscheid van handhavingsmodaliteiten – onderdeel uit van het nalevingstoezicht.

Het markttoezicht wordt in het rapport van de WRR onderscheiden van het nalevingstoezicht. Markttoezicht bestaat uit 'diverse overheidsmaatregelen die tot doel hebben *de marktwerking* te bewaken en te bevorderen'.[77] Het kan zich richten op naleving van wet- en regelgeving met als doel het laten functioneren van financiële[78] en niet-financiële markten.[79] Naast het uitoefenen van nalevingstoezicht wordt tot het markttoezicht gerekend de bestuursbevoegdheden als vergunning- en ontheffingsverlening, (soms) regelgeving en andere bijzondere bevoegdheden (zoals tariefvaststelling volgens de Gaswet).[80] Het functioneren van de markt als geheel is object van toezicht.

Brunia en Velders definiëren markttoezicht als: 'toezicht op de naleving van wet- en regelgeving dat specifiek tot doel heeft marktwerking te bewaken en te bevorderen.'[81] Die definitie is mijns inziens te eng geformuleerd: het markttoezicht kenmerkt zich juist door de samenloop van de uitvoerende sfeer en de toezichtssfeer. Ook hier geldt dat het aanvragen van een vergunning niet behoort tot het toezicht (ook dat behoort tot de uitvoeringsfase). Het toezicht op de naleving van de vergunning daarentegen wel. Markttoezicht definieer ik als: alle handelingen van daartoe aangewezen toezichthouders *gericht op* het bewaken en bevorderen van *de marktwerking*.

Als derde variant onderkent de WRR het uitvoerings- of kwaliteitstoezicht. Het kenmerkende van uitvoeringstoezicht is dat het zich richt op de uitvoering van publieke taken door zelfstandige organisaties. Het gaat daarbij om het verzamelen van gegevens om te controleren of is voldaan aan de (wettelijke) vereisten die gelden om voor een bepaalde van de overheid verlangde prestatie – subsidie, vergunning, uitkering – in aanmerking te komen, opdat een juiste beslissing kan worden genomen.[82] Deze (voorbereidende) handelingen worden aangeduid als uitvoerings-

76 M. Brunia en R. Velders, Begrippenkader Rijksinspecties, Inspectieraad, 2013; zie ook J.H. Mertens, E.R. Muller en H.B. Winter, Toezicht, Inspecties en autoriteiten in Nederland, 2015, p. 16.

77 L.F.M. Verhey en N. Verheij, De macht van de marktmeesters. In: A.A. van Rossum, L.F.M. Verhey en N. Verheij, Toezicht (NJV-preadviezen), 2005, p. 146.

78 Zie ook J.F.M. Verhey en N. Verheij, De macht van de marktmeesters. In: A.A. van Rossum, L.F.M. Verhey en N. Verheij, Toezicht (NJV-preadviezen), 2005, p. 146.

79 Visie op markttoezicht op niet-financiële markten, Kamerstukken II 2010/11, 34 940, nr. 55; zie ook de Visie op markttoezicht, Kamerstukken II 2003/04, 29 200 XIII, nr. 50. En de achtergrondstudie Toezicht op markten van de Algemene Rekenkamer, Kamerstukken II 2004/05, 29 960, nrs. 1-2.

80 F.C.M.A. Michiels, A.B. Blomberg en G.T.J.M. Jurgens, Bestuursrecht algemeen/ Handhaving algemeen, Handhavingsrecht (HSB) 2016, Hoofdstuk 2.2.1. Andere vormen van toezicht, 'uitvoeringstoezicht'.

81 M. Brunia en R. Velders, Begrippenkader Rijksinspecties, Inspectieraad, 2013; zie ook F.J.H. Mertens, E.R. Muller en H.B. Winter, Toezicht, Inspecties en autoriteiten in Nederland, 2015, p. 16.

82 F.C.M.A. Michiels, A.B. Blomberg en G.T.J.M. Jurgens, Bestuursrecht algemeen/ Handhaving algemeen, Handhavingsrecht (HSB) 2016, Hoofdstuk 2.2.1. Andere vormen van toezicht, 'uitvoeringstoezicht'.

toezicht en moeten worden onderscheiden van nalevingstoezicht.[83] Het *kwaliteitstoezicht,* ook wel procestoezicht genoemd, is gericht op zelfstandige organisaties met een publieke taak op het *voldoen aan wettelijke kwaliteitseisen*.[84] Die vorm van toezicht is in het algemeen gericht op de juiste uitvoering conform opzet, plan of afspraak.[85] Van nalevingstoezicht (in de zin van de Awb) is pas sprake wanneer de subsidie, vergunning of uitkering is verleend en dan gecontroleerd wordt of (nog) aan de voorwaarden wordt voldaan.[86] De scheidslijn is echter fluïde te noemen; zo oordeelt de bestuursrechter dat het verkrijgen van gegevens en inlichtingen in het kader van het actualiseren van vergunning als nalevingstoezicht is te kwalificeren.[87] Het fiscale toezicht is te duiden als uitvoerings- of kwaliteitstoezicht.[88] Brunia en Velders definiëren uitvoeringstoezicht als: toezicht op de uitvoering van publieke taken door zelfstandige organisaties.[89] Het proces van belastingheffing is dus primair het object van toezicht.

De drie vormen van toezicht geven het algemene 'speelveld' aan: te weten het privaatrechtelijke handelen door burgers en bedrijven, het functioneren van de markt met alle partijen dan wel het publiekrechtelijke handelen van de overheid. Daarbinnen zijn er de verschillende handhavingssferen waarin het toezicht zijn functionele plaats krijgt: die is uiteindelijk bepalend voor het (kunnen) uitoefenen van de bevoegdheden,[90] het inmengen in het persoonlijke domein.

Definities

Voor de studie hanteer ik de volgende (operationele) definities voor toezicht en handhaving:

Naleven: het voldoen aan gestelde normen of kwaliteitseisen.

---

83 Vergelijk over dit begrip en de verwarring daaromtrent E.J. Daalder, G.R.J. de Groot en J.M.E. van Breugel (red.), De parlementaire geschiedenis van de Algemene wet bestuursrecht: Derde tranche, 1998, p. 335, O.J.D.M.L. Jansen, Het handhavingsonderzoek (diss.), 1999, p. 10-12 en H.E. Bröring, De bestuurlijke boete, 2005, p. 73.

84 Zie ook Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, Kaderstellende visie op toezicht, Minder last, meer effect, Den Haag: Ministerie van BZK 2005, p. 26. Het controleren op bepaalde wettelijke kwaliteitsnormen staat centraal (Handhaving, Bestuurlijk handhaven in Nederland, F.C.M. Michiels en E.R. Muller (red.), 2013, p. 24)

85 D. Ruimschotel, Goed Toezicht: Principes van professionaliteit, democratie en good governance, 2014, p. 24.

86 F.C.M.A. Michiels, A.B. Blomberg en G.T.J.M. Jurgens, Bestuursrecht algemeen/ Handhaving algemeen, Handhavingsrecht (HSB) 2016, Hoofdstuk 2.2.1. Andere vormen van toezicht, 'uitvoeringstoezicht'.

87 ABRvS 29 augustus 2005, LJN:AU2116, JB 2005/307 m.nt. G. Overkleeft-Verburg.

88 WRR-rapport 89, Toezien op publieke belangen, 2013, p. 31, ontleend aan de tweede Kaderstellende visie op toezicht (2005: 4), die op zijn beurt een reactie is op de eindrapportage van de Ambtelijke Commissie Toezicht-ii, (Commissie Sint) (2005); zie ook F.C.M.A. Michiels en E.R. Muller (red.) Handhaving. Bestuurlijk handhaven in Nederland, 2006 en R. Velders, Introductie in toezicht en handhaving, 2011.

89 M. Brunia en R. Velders, Begrippenkader Rijksinspecties, Inspectieraad, 2013; zie ook F.J.H. Mertens, E.R. Muller en H.B. Winter, Toezicht, Inspecties en autoriteiten in Nederland, 2015, p. 16.

90 In hoofdstuk 4 (par. 4.2) koppel ik de vormen van toezicht aan de toezichthouders. Daar krijgen de bevoegdheden voor de onderscheiden sferen een plaats in relatie tot het houden van toezicht.

Handhaven (in de 'breedste opvatting'): het 'doen naleven', omvat het gehele spectrum van activiteiten dat is gericht op het laten voldoen aan de eisen die aan een zaak of handeling worden gesteld.[91]

Toezicht: het verzamelen van de informatie over de vraag of een handeling of zaak voldoet aan de daaraan gestelde eisen, het zich daarna vormen van een oordeel daarover en het eventueel naar aanleiding daarvan interveniëren [MS: de interventie zelf vormt geen onderdeel van het toezicht; dat is een vorm van handhaven in enge zin].[92] Oftewel: alle handelingen van toezichthouders gericht op het verzamelen van gegevens omtrent de naleving van wettelijke voorschriften en de oordeelsvorming over die naleving.[93]

Nalevingstoezicht (of handhavingstoezicht): [94] alle handelingen van daartoe aangewezen toezichthouders *gericht op* het verzamelen van gegevens omtrent de naleving van wettelijke voorschriften en de oordeelsvorming over die naleving.[95] Het toezicht dat plaatsvindt in de uitvoerende fase behoort daar niet toe. Dat kwalificeer ik als uitvoeringstoezicht (zie hierna). Het toezicht gericht op bestuursrechtelijke sancties en/of maatregelen dan wel de strafrechtelijke sancties, behoort daar evenmin toe.[96] Die kwalificeer ik als onderzoek respectievelijk opsporing.

---

91 Dit is volgens de opvatting van het begrip handhaving in de ruimste vorm. Door anderen gedefinieerd als: 'elke handeling die erop gericht is de naleving van rechtsregels te bevorderen of een overtreding te beëindigen' (F.C.M.A. Michiels, Bestuurlijke handhaving in ontwikkeling, VAR-preadvies, 1995). In: Handhaving, Bestuurlijk handhaven in Nederland definieert dezelfde schrijver het begrip, in zijn ruime vorm, korter: 'handhaving is het doen naleven van rechtsregels.' (Handhaving, Bestuurlijk handhaven in Nederland, F.C.M. Michiels en E.R. Muller (red.), 2013, p. 22.)

92 Zie ook Kamerstukken II 2000/01, nr. 1, p. 7. 'Onder toezicht wordt niet gerekend het sanctioneren en het treffen van maatregelen; dat reken ik tot het bredere begrip van handhaving. Bij nalevingstoezicht gaat het om de activiteiten door toezichthouders als bedoeld in art. 5:11 Awb: het verzamelen van informatie over de naleving van wettelijke voorschriften, zo nodig met behulp van wettelijk toegekende bevoegdheden, het beoordelen van die informatie en het zo nodig aanleveren daarvan aan het bevoegd gezag, alsmede het informeel trachten de overtreder tot naleving te bewegen.' (Handhaving, Bestuurlijk handhaven in Nederland, F.C.M. Michiels en E.R. Muller (red.), 2013, p. 23).

93 Handhaving, Bestuurlijk handhaven in Nederland, F.C.M. Michiels en E.R. Muller (red.), 2013, p. 35.

94 Zie ook O.J.D.M.L. Jansen, Het handhavingsonderzoek (diss.). 1999 en Kamerstukken II 1994/95, 23 780, nr. 8.

95 F.C.M.A. Michiels, A.B. Blomberg en G.T.J.M. Jurgens, Handhavingsrecht (Handboeken staats- en bestuursrecht), 2016, Hoofdstuk 2.2.1. Handhavingstoezicht.

96 'De werkzaamheden om in concrete gevallen vast te stellen of een strafbaar feit is gepleegd op basis van een redelijk vermoeden dat dit het geval is, worden aangeduid als 'opsporing' van die feiten.' Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken (KCWJ), Aanwijzing 132 ('toezicht op de naleving'; 'opsporing').

Kwaliteitstoezicht: een bijzondere vorm van toezicht die veelal gepaard gaat met uitvoeringstoezicht, gericht op zelfstandige organisaties met een publieke taak op het *voldoen aan wettelijke kwaliteitseisen*.[97]

Uitvoeringstoezicht: een bijzondere vorm van toezicht die veelal gepaard gaat met kwaliteitstoezicht, *gericht op* zelfstandige organisaties met een publieke taak op het *voldoen aan wettelijke uitvoering van die taak*.[98]

Markttoezicht: alle handelingen van daartoe aangewezen toezichthouders *gericht op* het bewaken en bevorderen van *de marktwerking*. De vorm van toezicht gaat veelal gepaard met nalevingstoezicht, kwaliteitstoezicht en uitvoeringstoezicht.[99]

Naast deze vormen van toezicht, wordt nog het *interbestuurlijk toezicht* onderkend. Dat is toezicht van het ene overheidsorgaan op het andere.[100] Dit is dan ook een vorm van uitvoeringstoezicht.

De functionele definitie van toezicht

Het houden van toezicht dient gericht te zijn op interventie: de beïnvloeding tot naleving van de betreffende wet- en regelgeving. Het toepassen van het instrument zelf kan daarentegen niet los worden gezien van de interventies. Het waarnemen zelf is ook van invloed op het nalevingsgedrag. En dat toezicht moet dan ook adequaat zijn en in beginsel afgestemd op de specifieke situatie van de samenleving en (het draagvlak van) de regels waarop toezicht wordt gehouden.[101] Het is zelfs afhankelijk van de cultuur en de tijd.[102] Het voorgaande samenvattend, het gaat bij het houden van toezicht om de functie die het heeft in de (wettelijke) taakuitoefening van het bestuursorgaan.

Dit sluit ook aan op de functionele definitie die Mertens van toezicht geeft: 'wettelijk gelegitimeerde beïnvloeding van bepaalde aspecten van het gedrag van een [MS: rechts]persoon ten einde een maatschappelijk gewenst handelingspatroon beter te bereiken.'[103] Het houden van toezicht staat dan ook niet los van de beoogde handhaving. De beoogde functies zijn richtinggevend voor de houding waarmee de

97 Zie ook Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, Kaderstellende visie op toezicht, Minder last, meer effect, Den Haag: Ministerie van BZK 2005, p. 26. Het controleren op bepaalde wettelijke kwaliteitsnormen staat centraal (Handhaving, Bestuurlijk handhaven in Nederland, F.C.M. Michiels en E.R. Muller (red.), 2013, p. 24)

98 Zie ook Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, Kaderstellende visie op toezicht, Minder last, meer effect, Den Haag: Ministerie van BZK 2005, p. 26

99 Zie ook M. Aelen, Beginselen van goed markttoezicht, Gedefinieerd, verklaard en uitgewerkt voor het toezicht op de financiële markten (diss.), 2014, p. 27-29.

100 Handhaving, Bestuurlijk handhaven in Nederland, F.C.M. Michiels en E.R. Muller (red.), 2013, p. 24. Aan deze vorm van toezicht besteed ik in het kader van het onderzoek geen aandacht.

101 Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, Rechtshandhaving, Rapport aan de regering, nr. 35, 1988, p. 19-20.

102 Expertisecentrum Rechtshandhaving, Laveren tussen Scylla en Charybdis, over de toekomst van handhaving, 2005.

103 F.J.H. Mertens, Toezicht door inspecties, p. 265-301. In: F.C.M.A. Michiels en E.R. Muller (red.) Handhaving. Bestuurlijk handhaven in Nederland, 2015, p. 266.

toezichthouder zijn 'veld' tegemoet treedt en voor zijn manier van kijken daarnaar en zijn tevens leidend voor de inrichting van concrete 'toezichtsarrangementen'.[104] Het handhaven vindt veelal plaats volgens de piramide van Braithwaite.[105] De functie bepaalt de bestuurlijke en organisatorische vormgeving van de kernactiviteiten van het toezicht, alsook het stelsel van bevoegd- en verantwoordelijkheden rond toezicht tussen de betrokken partijen.[106] Het domein (de handhavingssfeer) waarin het toezicht plaatsvindt als ook de branche en de individuele personen waarop wordt toegezien, zijn hier tevens op van invloed.[107]

Het houden van toezicht is dan ook meer dan het louter vergaren van gegevens.[108] Het dient functioneel te zijn ingebed in de (wettelijke) taakuitoefening van het bestuursorgaan. In het verlengde van de vraag wat toezicht is, ligt dan ook de vraag wat *goed toezicht* is.[109] Oftewel, is sprake van een positieve beïnvloeding tot naleving van de betreffende wet- en regelgeving? Om die vraag te beantwoorden is het positioneren van het proces van toezichthouden binnen de taakuitoefening relevant. Het vergaren van gegevens met een negatieve beïnvloeding van naleving tot gevolg, mist in elk geval zijn functionaliteit. De gegevens moeten met een bepaald doel worden verzameld en in principe ook alleen daarvoor worden gebruikt: de doelbinding.

Tot zover de algemene begripsbepaling voor het toezicht. Om de functionaliteit van het toezicht te kunnen vergelijken, positioneer ik eerst het fiscaal toezicht binnen het proces van belastingheffing.

2.3 Fiscaal toezicht in het kader van de belastingheffing

In een democratische rechtsstaat, waartoe Nederland wordt gerekend, kan de overheid haar macht alleen legitiem aanwenden voor het uitvoeren van haar wettelijke taak.[110] Er is sprake van een beperkt overheidsoptreden of, zoals internationaal aangeduid, een

104 Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, WRR-rapport 89, Toezien op publieke belangen, 2013, p. 30.

105 H. van de Bunt, J. van Erp en K. Van Wingerde, Hoe stevig is de piramide van Braithwaite? In: Tijdschrift voor Criminologie, 2007, 49/4, p. 386-399.

106 M.K. Sparrow, The Regulatory Craft. Controlling risks, solving problems, and managing compliance, 2000 en M.K. Sparrow, The Character of Harms. Operational challenges in control, 2008.

107 H. van de Bunt, J. van Erp en K. Van Wingerde, Hoe stevig is de piramide van Braithwaite? In: Tijdschrift voor Criminologie, 2007, 49/4, p. 394.

108 Onder het begrip gegevens wordt in het algemeen verstaan 'feiten en begrippen, weergegeven in een vorm die geschikt is voor het communiceren, interpreteren en verwerken tot informatie, hetzij door de mens, hetzij door automatische middelen, dan wel door beide'. http://www.encyclo.nl/begrip/Gegevens, geraadpleegd: 20 september 2016. Met betrekking tot de mens wordt informatie (ter onderscheiding van 'gegeven') als volgt gedefinieerd: 'datgene wat het bewustzijn van de mens bereikt en bijdraagt tot zijn kennisbeeld'. Informatie is voor de ontvanger per definitie 'nieuw en relevant'. Een gegeven is 'een voorstelling van een feit of een begrip in een zodanige vorm dat deze door een of ander proces kan worden bewaard, verplaatst of bewerkt.' R.W. Starreveld, H.B. de Mare en E.J. Joëls, Bestuurlijke informatieverzorging deel 1, Algemene grondslagen, 1993, p. 18.

109 D. Ruimschotel, Goed Toezicht: Principes van professionaliteit, democratie en good governance, 2014, p.3

110 Herziening Grondwet waarin expliciet is opgenomen de algemene bepaling dat Nederland een democratische rechtsstaat is, Kamerstukken II 2013/14, 31 570, nr. 24.

limited government.[111] De Belastingdienst heeft als wettelijke taak het heffen en innen van belastingen.[112] De aanpak van de Belastingdienst, of vriendelijker geformuleerd als de behandeling van de belastingplichtigen, moet gericht zijn op die taak.[113]

De Belastingdienst kan alleen zijn taak uitvoeren indien hij over toereikende informatie beschikt. Het verkrijgen van deze informatie is daarom een onderdeel van de *uitvoerende taak* van de Belastingdienst.[114] Voor de adequate uitvoering van die taak houdt de Belastingdienst ook toezicht.[115]

Het toezicht moet aansluiten bij, of beter gezegd, voortvloeien uit de doelstelling om de wettelijke taak te realiseren.

2.3.1 Fiscale compliance als doel

De 'Al Capone case' is uiteraard geen voorbeeld van een standaardaanpak van de belastingplichtigen. Al Capone is immers niet te vergelijken met de doorsnee belastingbetaler.[116] Het is dan ook niet mogelijk om op basis van 'één successtory' in de strafrechtelijke sfeer het toezicht als effectief te kwalificeren. De strategie van een belastingdienst dient niet primair gericht te zijn op het 'vervolgen van belastingontduikers' maar op het bereiken van maximale bereidheid van het naleven van de fiscale wet- en regelgeving.[117] De bereidheid van burgers om hun fiscale verplichtingen zelfstandig na te komen is van belang voor de fiscale rechtshandhaving.[118] In feite is de belastingheffing, in zijn huidige vorm, zonder medewerking van de burgers niet uitvoerbaar: efficiënt en effectief toezicht vraagt om gerichte

111 M.C. Burkens en H.R.B.M. Kummeling e.a., Beginselen van de democratische rechtsstaat, Inleiding tot de grondslagen van het Nederlandse staats- en bestuursrecht, 2006, p. 137.

112 Kamerstukken II 1996/97, 25 280, nr. 3, p. 93.

113 Voor uitgebreide beschouwingen over de taak van de Belastingdienst verwijs ik naar hoofdstuk 3.

114 Vanuit het systeem van belastingheffing kan een belastingplichtige een 'eigen belang' hebben om vrijwillig fiscaal relevante gegevens en inlichtingen te verstrekken. Een voorbeeld hiervan is de aanspraak op een belastingvermindering of vrijstelling indien de belanghebbende zelf de informatie daarvoor aanlevert. Voor de situaties waarin de Belastingdienst afhankelijk is van medewerking geldt veelal een wettelijke verplichting.

115 De Belastingdienst hanteert zijn eigen terminologie, namelijk handhavingsinstrumenten en handhavingsregie; in het kader van dit onderzoek wordt aangesloten bij het algemene begrip 'toezichtsbevoegdheden'.

116 Fiscale monitor 2014, 'Gemiddeld vindt 87% het (volstrekt) onaanvaardbaar als iemand doelbewust fraudeert en belasting ontduikt of een te hoog bedrag aan toeslagen probeert te krijgen. Particulieren staan hier iets minder strikt tegenover (73% (volstrekt) onaanvaardbaar).'

117 OECD Centre for Taks Policy and Administration in zijn Principles of Good Tax Administration, OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Strategic Management GAP001, 25 juni 1999 met toevoeging 2 mei 2001, p. 3. '(…) to ensure compliance with the tax laws and to focus on voluntary compliance.'

118 Voor een bredere internationale schets zie: K. Messere, F. de Kam en C. Heady, Tax Policy: Theory and Practice, Oxford University Press, Oxford 2005, p. 30-32 en J. Owens, The Role of Tax Administrations in the Current Political Climate, Bulletin For International Taxation, March 2013, p. 156-160.

aanpak met medewerking van burgers en bedrijven.[119] Wanneer iedere uitvoering van een fiscale verplichting een prikkel of zelfs machtsingrijpen van de overheid zou vereisen, dan zou de Belastingdienst tegen onoverkomelijke capaciteitsproblemen aanlopen.[120]

Het handhaven van de Belastingdienst is dan ook breder dan volgens de klassieke benadering van Schlössels en Zijlstra: het toezien op de naleving van wettelijke voorschriften en het bestraffen van handelingen die daarmee in strijd zijn.[121] Het fiscale rechtshandhaven sluit veel meer aan bij de brede en moderne variant van handhaven, namelijk 'elke handeling die er op gericht is de naleving van rechtsregels te bevorderen of een overtreding te beëindigen'.[122] De Belastingdienst moet zoveel mogelijk de gedragingen van de belastingplichtigen proberen te beïnvloeden opdat zij 'vrijwillig' aan hun belastingverplichtingen voldoen.[123] Daarbij wordt aangesloten bij de positieve houding die de meeste burgers hebben ten opzichte van het betalen van belastingen.[124] Mensen zijn voor het overgrote deel intrinsiek gemotiveerd om zich aan de wet te houden.[125] Als de Belastingdienst de juistheid van aangiftes systematisch beoordeelt, dan blijkt 98,7% netjes binnen te komen.[126] (Fiscale) fraude vindt dan ook slechts op beperkte schaal plaats.[127] De Nederlandse belastingdienst

119 Zie bijvoorbeeld 'Steekproef Particulieren': Brief van staatssecretaris van Financiën van 11 maart 2013 over de aangiftecampagne 2012 particulieren, DGB/2013/1024, NTFR 2013/574, p. 5 (Kamerstukken II 2012/13, 31 066, nr. 155)

120 A.K.J.M. van Steenbergen, Legitimiteit en fiscale rechtshandhaving: Juridische en sociaalwetenschappelijke aspecten, 2013, p. 119.

121 R.J.N. Schlössels & S.E. Zijlstra, Bestuursrecht in de sociale rechtsstaat, 2010, p. 941. Vgl. p. 663: 'bestuursrechtelijke handhaving' is het 'zorg dragen door bestuursorganen dat rechtsregels worden nageleefd'.

122 F.C.M.A. Michiels, Handhaving, normstelling en verantwoordelijkheid. In: Handhaving van het bestuursrecht, Preadvies VAR 1995, VAR-reeks, nr. 114, 1995, p. 12.

123 Zie J.E.A. van Dijck, in een interview, Tribuut december 1998, p. 17 en recenter: R.H. Happé, Handhavingsconvenanten: een paradigmawisseling in de belastingheffing, TFO 2009/101, p. 5 e.v. en A.K.J.M. van Steenbergen, Legitimiteit en fiscale rechtshandhaving: Juridische en sociaalwetenschappelijke aspecten, 2013.

124 H. Elffers & B. van Giels, De brave belastingbetaler en zijn boefachtige buurman, WFR 1998/6287, p. 523.

125 J.L.M. Gribnau. De belastingrechter in een veranderende trias politica. In: J. P. Boer (red.), Kwaliteit van belastingrechtspraak belicht, 2013, p. 71-93.

126 A. Donkers in: S. de Schipper, 'Strenger moet je 't niet maken', de Volkskrant 12 maart 2005. Cijfers uit de Fiscale monitor van recentere datum laten tevens positieve cijfers zien van het belastingmoraal.

127 A.F.M. Brenninkmeijer, Belastingdienst in evenwicht met de burger, WFR 2013/7000, p. 579. Hij merkt daarbij op: 'Niettemin zou je het omgekeerde geloven, afgaande op media en politici.' De media laten veelal een ander beeld zien. Daarmee doen zij mijns inziens afbreuk aan het (horizontaal) vertrouwen van mensen in elkaar en in de overheid. Wijnbergen geeft aan dat de media-aandacht voor een kwaadwillende burger waardevoller is dan een goedwillende, zie R. Wijnbergen, De nieuwsfabriek, Amsterdam: De Bezige Bij 2013. De staatssecretaris van Financiën geeft bijvoorbeeld in zijn kamerbrief in 2012 aan 'De Belastingdienst/Toeslagen heeft het afgelopen jaar stevig ingezet op de aanpak van fraude' Kamerbrief van de staatssecretaris van Financiën van 20 augustus 2012, nr. DB/2012/93 M.

noemt dat in zijn strategische doelstelling 'compliance'.[128] Vanaf midden jaren tachtig en begin jaren negentig van de vorige eeuw is de werkwijze van de Belastingdienst hier expliciet op gericht.[129] Deze doelstelling sluit aan bij de meeste belastingdiensten die overigens meerdere concepten hanteren.[130] Het behoort internationaal tot de meest dominante missie statements.[131] De Amerikaanse belastingdienst IRS verschilt hierin overigens niet van andere belastingdiensten.[132]

---

128 Voor het begrip 'compliance' zijn meerdere verwijzingen. In het meest recente (openbare) Handboek Controle van de Belastingdienst is daarover opgenomen: 'Door een doeltreffende en doelmatige uitvoering van wet- en regelgeving streeft de Belastingdienst ernaar dat burgers en bedrijven uit eigen beweging hun wettelijke verplichtingen ten aanzien van de Belastingdienst nakomen ('compliance'). Daar is sprake van als belasting- en inhoudingsplichtige (rechts)personen: 1. zich (terecht) registreren voor belastingplicht; 2. (tijdig) aangiften doen; 3. juist en volledig aangifte doen; 4. (tijdig) betalen'. Belastingdienst, Handboek Controle, 2016, p. 11. De Belastingdienst geeft in het Beheersverslag 2010, 2011, p. 7 aan onder het begrip compliance te verstaan 'Burgers en bedrijven zijn bereid hun wettelijke verplichtingen aan de Belastingdienst na te komen.' Eerder omschreef de dienst het begrip compliance als volgt: 'Burgers en bedrijven zijn bereid hun wettelijke verplichtingen aan de Belastingdienst na te komen.' Belastingdienst, Bedrijfsplan Belastingdienst 2008-2012, 2008, p. 10. In het latere bedrijfsplan omschrijft de Belastingdienst hetzelfde begrip als: 'Er is sprake van compliance als burgers en bedrijven relevante feiten juist, tijdig en volledig opgeven en tijdig en het juiste bedrag betalen.' In tegenstelling tot het beheersverslag gaat compliance hier over gedrag en niet over de bereidheid (houding) om te voldoen aan de fiscale verplichtingen. In verschillende stukken van de Belastingdienst worden dus verschillende betekenissen voor het begrip 'compliance' gehanteerd. Voor mijn onderzoek sluit ik aan bij het eerste begrip van compliance, omdat ik mij ook zal richten op het verstrekken van gegevens en inlichtingen en de innerlijke bereidheid daartoe. Dit sluit ook aan bij de latere Kamerstukken waarin compliance wordt omschreven als 'Het onderhouden en versterken van de bereidheid van belastingplichtigen tot nakoming van de wettelijke verplichtingen.' Kamerstukken 2014/15, 34 000 IX, nr. 2, p. 121.

129 Zie J.E.A. van Dijck, in een interview, Tribuut december 1998, p. 17 en recenter: R.H. Happé, Handhavingsconvenanten: een paradigmawisseling in de belastingheffing, TFO 2009/101, p. 5 e.v. en A.K.J.M. van Steenbergen, Legitimiteit en fiscale rechtshandhaving: Juridische en sociaalwetenschappelijke aspecten, 2013, hoofdstuk 6.

130 R.J.M. Jeurissen en E.D. Karssing, Fiscale compliance: Een institutioneel-ethische benadering. In: J.L.M. Gribnau (Ed.). Belastingrecht en ethiek in debat: Opstellen over ethische aspecten van belastingheffing, p. 161-176, 1999; zie ook E.C.J.M. van der Hel-van Dijk, 'Horizontaal toezicht in Europees perspectief', WFR 2011/281, E.C.J.M. van der Hel-van Dijk, 'Tax Assurance in... Australië', Vakblad Tax Assurance 2014/2 en E.C.J.M. van der Hel-van Dijk, 'Tax Assurance in... het Verenigd Koninkrijk', Vakblad Tax Assurance 2015/1.

131 De Europese Commissie beschouwt het bereiken van het hoogste niveau van voluntary compliance als 'key requirement', voor een efficiënte belastingdienst, zie Fiscal Blueprints, a path to a robust, modern and efficient tax administration, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2007. Voluntary compliance heeft een tweeledig effect: een grotere effectiviteit door een betere nakoming van de fiscale wetten hetgeen ook de efficiency van de Belastingdienst ten goede komt. Zie M. Alink en V. van Kommer, Handbook on Tax Administration, 2011, p. 113.

132 In de Amerikaanse literatuur komt vanuit de IRS de opvatting naar voren om vanuit het wegen van de elementen van belastingheffing de compliance te modelleren als optimalisatie model. Zie A.H. Plumley, A framework for Optimal Tax Administration, Internal Revenue Service, 2008. Internationaal gezien heeft dit (nog) geen navolging gevonden en blijft het bereiken van compliance meer algemeen geformuleerd. Zie M. Alink en V. van Kommer, Handbook on Tax Administration, 2011, p. 114.

Ook de IRS richt zich op het bereiken van compliance.[133] Naar eigen perceptie bereikt de IRS zelfs een van de hoogste 'tax compliance rates' in de wereld.[134] Voorzover compliance te meten is, moet rekening worden gehouden met een diversiteit aan definities van dit begrip. (Tax) Compliance kent namelijk meerdere definities.[135] De Belastingdienst hanteert een brede definitie van compliance en geeft daarmee aan dat het gaat om bereidwilligheid en spontante naleving van fiscale wet- en regelgeving. In de Rijksbegroting wordt hieromtrent aangegeven: 'Onder compliance verstaat de Belastingdienst dat burgers en bedrijven bereid zijn hun wettelijke fiscale verplichtingen ten aanzien van de Belastingdienst na te komen.'[136] Het nakomen van andere verplichtingen waarop andere bestuursorganen toezien, behoort daar dus niet toe.

De Belastingdienst hanteert het gangbare uitgangspunt dat burgers bereid zijn substantieel bij te dragen aan het algemeen belang. Dat geldt niet alleen voor gewone burgers maar ook voor ondernemingen.[137] De meerderheid van de belastingplichtigen heeft een intrinsieke bereidheid, een *tax morale*, om zich aan de wet te houden.[138] De fiscale wetgeving wel te verstaan.

---

133 De IRS heeft in haar strategische plan 2014/2017 opgenomen: 'Strategic Goals: Deliver high quality and timely service to reduce taxpayer burden and encourage voluntary compliance. Effectively enforce the law to ensure compliance with tax responsibilities and combat fraud.' Zie ook E.C.J.M. van der Hel-van Dijk, Evaluatie Compliance Assurance Process in de VS, Vakblad Tax Assurance 2014/1.

134 Http://www.irs.gov/uac/IRS-Releases-New-Tax-Gap-Estimates-Compliance-Rates-Remain-Statistically-Unchanged-From-Previous-Study, IRS Releases New Tax Gap Estimates; Compliance Rates Remain Statistically Unchanged From Previous Study, 2012.

135 (Tax) compliance kan namelijk worden gedefinieerd als: 'reporting all income and paying all taxes in accordance with the applicable laws, regulations, and court decisions.' (J. Alm, A Perspective on the Experimental Analysis of Taxpayer Reporting. The Accounting Review, Vol. 6S. No. 3 July 1991, 1991, p. 577-593). In deze definitie komen niet alle elementen van regelnaleving naar voren. De volgende bredere definitie komt daaraan enigszins tegemoet: 'the willingness of individuals and other taxable entities to act in accordance within the spirit as well as the letter of tax law and administration without the application of enforcement activity.' (S. James, en C. Alley, Tax compliance, self-assessment and tax administration. Journal of Finance and Management in Public Services, Vol. 2, No. 2, 2002, p. 27-42). De OESO definieert tax compliance als volgt: 'Degree to which a taxpayer complies (or fails to comply) with the tax rules of his country, for example by declaring income, filing a return, and paying the tax due in a timely manner.' (Zie http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm, en OECD, Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance 2004).

136 Kamerstukken II 2016/17, 34 550 IX, nr. 2, p. 48.

137 De Belastingdienst geeft in de Leidraad Toezicht Grote ondernemingen (april 2013, p. 4) bijvoorbeeld aan 'De algemene beleidsdoelstelling van de Belastingdienst is de (in beginsel aanwezig veronderstelde) bereidheid van belastingplichtigen en toeslaggerechtigden om wettelijke verplichtingen na te komen, te onderhouden en te versterken (compliance).' De nalevingsbereidheid is een veronderstelling die als uitgangspunt dient voor het toezicht van zowel burgers als bedrijven.

138 B.S. Frey en B. Torgler, Tax morale and conditional cooperation, Journal of Comparative Economics (35) 2007, p. 140.

Kernelementen van compliance

Uit wetenschappelijk onderzoek komt naar voren dat compliance met name wordt bepaald door intrinsieke motieven, externe prikkels en de mogelijkheden voor naleving en niet-naleving.[139] Dat zijn algemene kernelementen van compliant gedrag.[140] De *intrinsieke motieven* worden binnen de fiscale sfeer ook wel aangeduid met de term belastingmoraal, een term waaronder persoonlijke, interne en sociale normen worden geschaard.[141, 142] Niet als randvoorwaarde genoemd maar wel als instrument zijn de *externe prikkels* om compliance in de belastingheffing te bevorderen. Dit in de vorm van toezicht (controle- en pakkans), handhavingscommunicatie en sancties.[143] Ten slotte is de *wet- en regelgeving zelf* van invloed op de naleving daarvan. Om als norm te kunnen fungeren moeten zij eenduidig en controleerbaar zijn. Rechtsregels die niet controleerbaar zijn, kunnen [MS: beter] vervangen worden door andere regels [MS: of helemaal niet worden geïmplementeerd].[144]

In het algemeen geldt dat de wetgever adequaat moet reageren op allerlei maatschappelijke, economische en technische ontwikkelingen waaronder de methoden van uitvoering en handhaving.[145] Voor de belastingwetgeving geldt dit des te meer omdat principieel en alert reageren op bijvoorbeeld belastingontduiking verdere verspreiding voorkomt: de wetgever wil bijvoorbeeld voorkomen dat maatwerkconstructies zich ontwikkelen tot confectiestructuren die en masse worden gebruikt.[146] De belastingwetten zijn dan ook mede afgestemd op mogelijkheden van de Belastingdienst om toezicht te *kunnen* houden: in de loop van de tijd heeft dit

139 E. Kirchler, The Economic psychology of tax behavior, 2007.

140 Vgl. in breder perspectief van bijvoorbeeld regelnaleving omtrent veiligheid, M.S. Christian, J.C. Bradley, J.C. Wallace, en M.J. Burke, Workplace safety: A meta-analysis of the roles of person and situation factors. Journal of Applied Psychology, 94(5), 2009, p. 1103-1127; zie ook A. Neal & M.A. Griffin, Safety climate and safety at work. In: J. Barling en M. R. Frone (Eds.), The psychology of workplace safety, 2004, p.15–34.

141 B.S. Frey, The role of deterrence and tax morale in taxation in the European Union. Jelle Zijlstra Lecture 2003.

142 B. Torgler, Tax morale, rule governed behavior and trust. Constitutional Political Economy, Volume 14, 2003, p. 119-140.

143 Ministerie van Financiën Directoraat-Generaal Belastingdienst, rapport 'Doorlichting algemene beleidsdoelstelling Belastingdienst', november 2010, p. 8.

144 J.L.M. Gribnau, De belastingrechter in een veranderende trias politica. In: J.P. Boer (red.), Kwaliteit van belastingrechtspraak belicht, 2013, p. 71-93. Een voorbeeld is de (ontbrekende) deskundigheid die benodigd is om te kunnen beoordelen of de leerwerkplaatsen waarvoor de afdrachtvermindering onderwijs wordt geclaimd wel, vanuit de onderwijsdoelstellingen gezien, de gewenste kwaliteit hebben. Zie de brief van staatssecretaris van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap over de omzetting van de afdrachtvermindering onderwijs in een subsidieregeling, 23 mei 2013, nr. 503999, NTFR 2013/1080.

145 J.L.M. Gribnau, De belastingrechter in een veranderende trias politica. In: J.P. Boer (red.), Kwaliteit van belastingrechtspraak belicht, 2013, p. 71-93.

146 J. Braithwaite, Markets in Vice, Markets in Virtue, Oxford University Press, Oxford 2005, p. 53 e.v.

geleid tot steeds meer en ruimere bevoegdheden en sancties.[147] Althans, dat moet zo zijn.[148] Wetgeving die niet te handhaven is, draagt veelal het risico in zich een symboolfunctie te krijgen: en die dreigt snel tot veranderen in een dode letter.[149] Wetgeving waarop *moeilijk* toezicht is te houden, kan leiden tot (gekunstelde vormen van) maatschappelijk onaanvaardbaar toezicht.[150]

De mate waarin het toezicht zelf bijdraagt aan de compliance is echter niet vast te stellen.[151] Het is eenvoudigweg niet mogelijk om na te gaan wat de naleving van fiscale wet- en regelgeving zou zijn, indien er geen toezicht zou zijn. Er is allereerst geen methodiek voorhanden waarmee gemeten kan worden wat het niveau van compliance is en vervolgens wat die zou zijn bij het ontbreken van toezicht.[152] Het toeschrijven van een bepaalde uitkomst of stand van zaken aan een activiteit of instrument is onmogelijk zonder een nulmeting.

Daarnaast is het vaststellen van compliance sowieso al moeilijk vanwege haar aard. En vanwege de strafdreiging proberen non-compliante belastingplichtigen hun

147 Vgl. J.A.R. van Eijsden, Formeelrechtelijke wijzigingen gedurende het afgelopen jaar: de twee gezichten van de fiscus, WFR 2010/6872, p. 1090. Deze verharding past bij de tijdgeest van een 'harde aanpak'; vgl. Kamerstukken II 2012/13, 31 066, nr. 149, Brief van de staatssecretaris van Financiën over de verdere modernisering van de Belastingdienst, 10 december 2012, nr. DGB/2012/7178 M, V-N 2012/63.4. Ook de voorgestelde verlenging van de navorderingstermijn naar 12 jaar bij kwade trouw (art. 16 lid 1 AWR) past in dit beeld, Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 3, p. 118-119.

148 H.M. Prinsen en R.M.M. Vossen, Naleving en handhaving van regelgeving, Justitiële verkenningen 2003, nr. 9, p. 58-69.

149 Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 2, p. 27; zie ook S.A.J. Munneke, Sterven niet toegestaan: over de mogelijkheden en onmogelijkheden van goede wetgeving. In: Vormen van (de?)regulering, P.C. Westerman en A.R. Mackor (red.), Den Haag: Boom Juridische uitgevers, p. 39-40.

150 Zie bijvoorbeeld de discussies omtrent de controle op privégebruik auto, met het oordeel over het gebruik van ANPR-gegevens (HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:286-288, BNB 2017/79, V-N 2017/12.3) en SMS-parking (Hof 's-Hertogenbosch 19 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2803, V-N 2014/43.6 en NDFR 2014/2163); zie ook J.A. Booij, Privacy en moeilijk controleerbare belastingen, Tijdschrift Formeel Belastingrecht, TFB 2017/3, p. 1-2.

151 Ministerie van Financiën Directoraat-Generaal Belastingdienst, rapport 'Doorlichting algemene beleidsdoelstelling Belastingdienst', november 2010, p. 47. De hoofdconclusie luidt: 'dat het onderzoek naar de doelmatigheid en doeltreffendheid van het beleid van de Belastingdienst de vaststelling oplevert dat de Belastingdienst zijn algemene beleidsdoelstelling heeft gekozen en geformuleerd op basis van theorieën en inzichten omtrent compliance die breed door de wetenschap worden onderschreven; echter op basis van de beschikbare informatie is niet is te bepalen in welke mate het beleid doelmatig en doeltreffend is en kunnen geen harde uitspraken worden gedaan over de relatie tussen de verschillende ingezette instrumenten en de bereikte compliance in de praktijk.'

152 In bredere zin, er bestaat geen(eenduidig) meetinstrument waarmee compliance volgens de huidige definitie, eenvoudig en accuraat te meten is. S. James, en C. Alley, Tax compliance, self-assessment and tax administration. Journal of Finance and Management in Public Services, Vol. 2, No. 2, 2002, p. 27-42. Om dezelfde reden, met daarbij het ontbreken van betrouwbare data, is het meten van non-compliance niet mogelijk. Wetenschappelijk onderzoek 'beperkt' zich in het meten van (non)compliance tot het gebruik van definities en operationalisaties die passen bij dat onderzoek, zie o.a. J. Alm, Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies. Int Tax Public Finance, 19, 2012, p. 54–77 en M. Hanlon en S. Heitzman, S. A review of tax research. Journal of Accounting and Economics, vol. 50, issue 2-3, 2010, p. 127-178.

gedrag te verbergen en zijn onwillig hun gedrag kenbaar te maken zelfs bij een anonieme survey.[153] Het onderzoek blijft dan ook vaak beperkt tot experimenteel onderzoek en pas recent vinden onderzoeken in real-world-setting plaats.[154] Die modellen gaan uit van veronderstellingen over de vermoedelijke effecten van benaderingen.[155] Het leggen van een causaal verband tussen de gemaakte kosten en het effect op de mate van compliance is om dezelfde redenen evenmin te realiseren.[156] Het wetenschappelijk onderzoek beperkt zich dan ook tot het vaststellen van de invloed van bepaalde vormen van toezicht op de compliance.[157]

De effectmeting staat dan vaak op zichzelf zonder de invloed van combinaties vast te stellen.[158] Uit onderzoek blijkt dat de persoonlijke normen sterker van invloed zijn op het al dan niet naleven dan de pakkans en de zwaarte van de sancties.[159] Bij organisaties is het nalevingsgedrag afhankelijk van de combinatie van bestuurders

153 J. Slemrod, Tax Compliance and Enforcement: An Overview of New Research and Its Policy Implications. 2016, Tax Compliance and Enforcement: New Research and Its Policy Implications, Michigan, University of Michigan, The Stephen M. Ross School of Business, 2016 (http://ssrn.com/abstract=2726077).

154 Willekeurige gecontroleerde veldexperimenten (in de zogenaamde 'real-world-settings') zijn pas recent verschenen als een instrument om de fiscale compliance te onderzoeken. Hiervoor verwijs ik naar onderzoeken van M. Wenzel en N. Taylor, An Experimental Evaluation of Tax-Reporting Schedules: A Case of Evidence-Based Tax Administration. Journal of Public Economics, 88(12), 2004, p. 2785– 2799; zie ook N. Dwenger, H. Kleven, I. Rasul, en J. Rincke. Extrinsic and Intrinsic Motivations for Tax Compliance: Evidence from a Field Experiment in Germany. American Economic Journal: Economic Policy, 8(3), 2016, p. 203-232.

155 N. Biddle, K. Fels en M.G. Sinning, Behavioural insights and business taxation: Evidence from two randomized controlled trials, Taks and Transfer Policy Institute, Working Paper 2/2017, p. 1.

156 Ministerie van Financiën Directoraat-Generaal Belastingdienst, Doorlichting algemene beleidsdoelstelling Belastingdienst, 2010, p. 44.

157 Zie bijvoorbeeld J. Slemrod, M. Blumenthal en Ch. Christian. 2001. Taxpayer Response to an Increased Probability of Audit: Evidence from a Controlled Experiment in Minnesota. Journal of Public Economics 79 No. 3: 429-453, 2001 een zogenaamd 'threat-of-audit' onderzoek door State of Minnesota Department of Revenue naar de invloed van een aangekondigd (mogelijk) onderzoek; zie ook soortgelijk onderzoek in Denemarken door H.J. Kleven, M. B. Knudsen, C.T. Kreiner, S. Pedersen en E. Saez. Unwilling or Unable to Cheat? Evidence from a Randomized Tax Audit Experiment in Denmark. Econometrica, 79 No. 3: 651-692, 2011; Effect van contact vanuit de Belastingdienst, zie D. Ortega, en C. Scartascini, 'Don't Blame the Messenger: A Field Experiment on Delivery Methods for Increasing Tax Compliance. Working Paper, Inter-American Development Bank. 2015 en Y. Paramonova, 2015. 'Collateral Tax Sanctions: A Way to Correlate Punishment with Ability.' Working Paper, University of Michigan 2015. Over effect na audit zie J. DeBacker, B. T. Heim, A. Tran en A. Yuskavage. Once Bitten, Twice Shy? The Lasting Impact of IRS Audits on Individual Tax Reporting. Working Paper, Indiana University, 2015. Effect van derdeninformatie, zie P. Carrillo, D. Pomeranz en M. Singhal, Dodging the Taxman: Firm Misreporting and Limits to Tax Enforcement.' National Bureau of Economic Research Working Paper No. 20624, 2014.

158 N. Biddle, K. Fels, M.G. Sinning, Behavioural insights and business taxation: Evidence from two randomized controlled trials, Taks and Transfer Policy Institute, Working Paper 2/2017, p. 1.

159 H.G. Grasmick en R.J. Bursik, Conscience, significant others and rational choice: extending the deterrence model. Law and Society Review, 24, 1990, p. 837-861.; R.D. Schwarz en S. Orleans, On legal sanctions. University of Chicago Law Review, 34, 1967, p. 282-300.

en de invloed daarvan is tot nu toe nog onderbelicht gebleven.[160] De onderzoeken zijn veelal gebaseerd op variaties van het zogenaamde 'deterrence model' ('afschrikking'), de invloed op het gedrag bij allerlei vormen van toezicht en aanpak door de Belastingdienst.[161] Daarnaast bestaan nog de invloeden vanuit de sociale omgeving. Ook die zijn van grotere invloed dan de pakkans en de zwaarte van de sancties.[162] De 'non-deterrence' interventie met betrekking tot sociale normen en het morele beroep zijn van invloed op de compliance.[163] Over de wijze waarop die echter van invloed zijn, is weinig bekend.[164] Wel dat de wijze van toezicht zoveel mogelijk moet aansluiten op de rechtvaardigheidsbeleving vanuit de persoonlijke en sociale normen. Duidelijk is evenwel dát het uitvoeren van toezicht en de belastingmoraal van invloed zijn op de effectiviteit van de Belastingdienst.[165]

Handhavingsinstrumenten gericht op compliant gedrag

Voor het stimuleren van de nalevingsbereidheid maakt de Nederlandse belastingdienst gebruik van een pallet aan 'gedragsbeïnvloeders'.[166] Bij de keuze laat hij zich leiden door het sociaalpsychologische uitgangspunt 'zacht waar het kan, hard waar

160 N. Biddle, K. Fels, M.G. Sinning, Behavioural insights and business taxation: Evidence from two randomized controlled trials, Taks and Transfer Policy Institute, Working Paper 2/2017, p. 1; zie ook K. Gangl, B. Torgler, E. Kirchler en E. Hofmann. Effects of Supervision on Tax Compliance: Evidence from a Field Experiment in Austria. Economics Letters, 123(3), 2014, p. 378–382 en L. Arcos-Holzinger en N. Biddle. Behavioural Insights of Tax Compliance: An Overview of Recent Conceptual and Empirical Approaches. Tax and Transfer Policy In- stitute Working Paper 79, 2016.

161 S. Coleman, Income Tax Compliance: A Unique Experiment in Minnesota. Govern- ment Finance Review, 13(2), 1997, p. 11–16; S.D. Dyreng, J.L. Hoopes, en J.H. Wilde. Public Pressure and Corporate Tax Behavior. Journal of Accounting Research, 54(1), 2016, p. 147–186.

162 M. Wenzel, An analysis of norm processes in tax compliance. Journal of Economic Psychology, 25, 2004, p. 213-228.

163 R.D. Schwartz, en S. Orleans. On Legal Sanctions. The University of Chicago Law Review, 34(2), 1967, p. 274–300; zie ook van recentere datum M. Hallsworth, J.A. List, R.D. Metcalfe, en I. Vlaev. The Behavioralist as Tax Collector: Using Natural Field Experiments to Enhance Tax Compliance. Journal of Public Economics, 148, 2017, p. 14–31.

164 Zie voor een overzicht met studies naar compliancebeïnvloeders M. Hallsworth, The use of field experiments to increase tax compliance, Oxford Review of Economic Policy, Volume 30, Number 4, 2014, p. 658-679.

165 B. Torgler en C.A. Schaltegger, Tax morale and fiscal policy, working paper nr. 30, 2005.

166 In het Handboek Controle had de Belastingdienst daarover opgenomen: 'Met een dienstverlenende en respectvolle houding, het toepassen van adequaat toezicht (zoals door kantoor- en veldtoets) en zo nodig door opsporing en strafrechtelijke vervolging wil de Belastingdienst het gedrag beïnvloeden. Belastingplichtigen die zich coöperatief (willen) gedragen worden ondersteund – bijvoorbeeld met voorlichting aan starters – terwijl degenen die zich niet aan de fiscale regels willen houden, worden geconfronteerd met een hardere aanpak. Kortom: zacht waar het kan, hard waar het moet.' Belastingdienst, Handboek Controle, vierde herziene druk, oktober 2009, p. 28. In de latere versie van het handboek is deze laatste differentiatie niet meer opgenomen, maar wordt volstaan met de opmerking voor de keuze in handhavingsinstrumenten geldt 'dat alle activiteiten van de Belastingdienst, van dienstverlening tot opsporing, erop gericht zijn de bereidheid tot naleving te stimuleren, te onderhouden en te optimaliseren.' Handboek Controle, November 2016, p. 11.

het moet'.[167] Dat was ook de slogan van de voormalig algemeen directeur van de Belastingdienst.[168] De Belastingdienst hanteert een 'handhavingsregie' om te bepalen welk handhavingsinstrument het best bij een individuele belastingplichtige past. Een 'one size fits all'-benadering voldoet immers niet meer.[169] Adequaat handhaven betekent een gedifferentieerde behandeling van de belastingplichtigen naar de mate van bereidheid tot nakoming (compliance).[170] Handhaving kan echter niet alleen zijn gebaseerd op een 'compliance strategy', maar er moet ook een repressieve 'deterrence strategy' zijn, waarin 'afschrikken' centraal staat.[171] Internationaal wetenschappelijk onderzoek laat zien dat effectieve handhavingsstrategieën afgestemd moeten zijn op de motivatie van de belastingplichtigen te voldoen aan fiscale verplichtingen.[172] Dit vraagt om maatwerk.

Op maat gesneden vormen van toezicht

Het toezicht van de Belastingdienst moet zich manifesteren op de wijze waarop het eigen heffings- en inningsproces verloopt.[173] Toezicht op zichzelf kan echter ook leiden tot een effectieve uitvoering van dat proces. Zo kan, als gezegd, het toezicht zelf al een stimulerende werking hebben op het nakomen van de fiscale verplichtingen. In fiscalibus geldt ook dat 'meer blauw op straat' de naleving ten goede komt.[174] Ook kan het zichtbaar controleren het vertrouwen in de Belastingdienst

167 Zie onder meer Belastingdienst, Handboek Controle, vierde herziene druk, 2009, p. 28 en Commissie Stevens, Horizontaal Toezicht Belastingdienst, Fiscaal toezicht op maat, Soepel waar het kan, streng waar het moet, 2012, p. 21 onder verwijzing naar algemene uitgangspunten van het toezicht Minder last, meer effect zes principes van goed toezicht, bijlage bij Kamerstukken II 2005/06, 27 831, nr. 15, p. 9.

168 H.R. Blokpoel: 'Mijn missie is gedragsverandering. (…) Iedere belastingplichtige de behandeling geven die hij verdient.' In: De Correspondent, Maurits Martijn, 22 april 2015.

169 J.L.M. Gribnau. De belastingrechter in een veranderende trias politica. In: J. P. Boer (red.), Kwaliteit van belastingrechtspraak belicht, 2013, p. 71-93.

170 Vgl. E.A.M. Huiskers-Stoop, Horizontaal toezicht: een keuze tussen straffen en samenwerken, TFB 2013/2, p. 13 e.v. Zij bespreekt onder andere de Responsive Regulation-theorie van Ayres en Braithwaite. Uitgangspunt hiervan is vrijwillige naleving van wettelijke regels. Ondernemingen worden geacht eigen verantwoordelijkheid te dragen en maatregelen te treffen ter voorkoming van niet-naleving. In de bekende handhavingspiramide van Braithwaite wordt het traditionele handhavingsmodel gecombineerd met een meer moraliserende benadering.

171 J.L.M. Gribnau. De belastingrechter in een veranderende trias politica. In: J. P. Boer (red.), Kwaliteit van belastingrechtspraak belicht, 2013, p. 71-93.

172 V. Braithwaite, (red.), Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion. Aldershot, UK, Ashgate Publishing Ltd. 2003.

173 In de parlementaire geschiedenis van de Awb is onderscheid gemaakt in de 'nalevingstoezicht' en 'uitvoeringstoezicht'. De bevoegdheden voor het nalevingstoezicht zijn geregeld in de Awb (lex generalis) met de mogelijkheid aanvullende of beperkende, D, bevoegdheden vanuit een bijzondere wet (lex specialis). Voor het uitvoeringstoezicht geldt een uitzondering voor de toepassing van de Awb. Daarvoor worden de toezichtbevoegdheden alleen geregeld in bijzondere wet. Het toezicht van de Belastingdienst is gekwalificeerd als 'uitvoeringstoezicht' en kent derhalve alleen de toezichthoudende bevoegdheden vanuit een bijzondere wet, Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 57.

174 R.G.M.E. Foqué, Rechtsstatelijke vernieuwing. In: P. Kuypers, P.H.A. Frissen en R.G.M.E. Foqué, De lege plek van de macht, 1993, p. 39.

vergroten.[175] Zo kan een goed functionerend *intern* controlesysteem gezien worden als een 'garantie' dat de organisatie betrouwbaar en rechtvaardig handelt.[176] In een beperkt aantal gevallen is het toezicht gericht op bijsturing van het gedrag van individuele belastingplichtigen. Dit kan gepaard gaan met repressieve maatregelen gericht op de juiste uitvoering en/of sancties met een strafkarakter. Slechts in uitzonderlijke omstandigheden grijpt de Belastingdienst hardhandig in bij degenen die hun voordeel zoeken in het niet nakomen van de fiscale wet- en regelgeving.[177] Voor hen is het strafrecht de meest geëigende uitvoeringsmodaliteit. Als ik de aanpak van 'Al Capone' in het hedendaagse toezicht positioneer, dan zou dit de plaats zijn: een uitzonderlijke benadering om het maatschappelijk ongewenste gedrag af te straffen.

De Belastingdienst differentieert in zijn handelen naar de wijze waarop de burger inhoud geeft aan de fiscale rechtsbetrekking. Deze vorm van differentiatie is een vorm van 'responsive regulation'.[178] De veronderstelde nalevingsbereidheid bepaalt de behandelingsstrategie. Zij die zich betrouwbaar en transparant gedragen, wordt vertrouwen geschonken.[179] De Belastingdienst geeft daarvoor aan: 'Uitgangspunt is het vertrouwen dat belastingplichtigen de bereidheid hebben hun wettelijke verplichtingen na te komen. Wanneer zij door hun houding en gedrag signalen geven die niet in lijn zijn met dit uitgangspunt, zal de Belastingdienst daar in zijn toezicht rekening mee houden.'[180] Naarmate er minder vertrouwen wordt ontleend aan het gedrag van een belastingplichtige, vindt meer verificatie van gegevens en inlichtingen plaats: zonodig met intensief toezicht door het opvragen van gegevens van derden.

Deze gedifferentieerde benadering sluit aan bij de bevindingen en inzichten van wetenschappelijk onderzoek rond compliance [181] en past bij een efficiënte belastingdienst.[182] Toezicht moet afgestemd zijn op specifieke situaties. De Belastingdienst gaat er vanuit dat 'wanneer de instrumenten voldoende functioneren, de bereidheid van burgers en bedrijven om volgens de regels informatie te verstrekken

175 Zie o.a. Kamerstukken II 1997/98, 17 050, nr. 202, p. 7.

176 F.E. Six. Vertrouwen in toezicht, Tijdschrift voor toezicht, 1, 2010, p. 16. Met verwijzing naar: T.K. Das en B.S. Teng, Between trust and control: Developing confidence in partner cooperation in alliances, Academy of Management Review 1998, 23, p. 491-512. T.K. Das en B.S. Teng, Trust, control and risk in strategic alliances: An integrated framework, Organization Studies 2001, 22, p. 251-283. A. Weibel, Formal control and trustworthiness: shall the twain never meet?, Group & Organization Management 2007, 32, 4, p. 500-517. A. Weibel, R. Searle, D.N. Den Hartog, T. Hatzakis, F.E. Six, N.Gillespie en D. Skinner, Formal control as a driver of trust in the organization? Paper gepresenteerd tijdens Academy of Management Meeting, augustus 2009.

177 De Belastingdienst volgt voor de keuze het protocol aanmelding en afhandeling fiscale delicten, douane- en toeslagendelicten, nr. BLKB2015-572, Protocol AAFD, 1 juli 2015.

178 I. Ayres en J. Braithwaite, Responsive Regulation; Transcending the deregulation debate, 1992.

179 F.E. Six, Vertrouwen in toezicht, Tijdschrift voor Toezicht 2010 (1) 4, p. 6-26.

180 Belastingdienst, Handboek Controle, 2016, p. 11.

181 V. Braithwaite, 'Responsive regulation and taxation: an introduction', Law and Policy, 29(1), 2007.

182 L.M. Oats en J.L. Pemberton, Key principles for efficient tax administration and main reform challenges. In: C. Gayer en G. Mourre (red.), Property taxation and enhanced tax administration in challenging times, Proceedings of the workshop organised by Directorate General for Economic and Financial Affairs, held in Brussels on 24 November 2011, Economic Papers 463, 2012, p. 52-61.

aan de Belastingdienst, de door hen verschuldigde belasting te betalen wordt bevorderd en de daadwerkelijke naleving stijgt.'[183] Het gaat derhalve om de juiste toepassing van de toezichtinstrumenten.[184] De staatssecretaris van Financiën merkt hierover op dat het gaat om op maat gesneden vormen van toezicht.[185] Gericht op het nakomen van de *fiscale* verplichtingen.

De voorspellende waarde van het gerechtvaardigde optreden als toezichthouder

Uiteraard moet een adequate wet- en regelgeving beschikbaar zijn die een gerechtvaardigd optreden als toezichthouder mogelijk maakt. Het gaat om de rechtmatigheid in de uitvoering.[186] Het bepaalt tevens de juridische en sociale rechtvaardigheid. Dit laatste voorspelt vaak de mate waarin belastingplichtigen de fiscale wet- en regelgeving naleven. Ook ten aanzien van het verstrekken van de noodzakelijk informatie ten behoeve van het uitvoeren van de wettelijke taak. Ervaren rechtvaardigheid leidt namelijk tot vertrouwen in de overheid en tot vertrouwen in het systeem dat de overheid bewaakt. Een belangrijke factor voor het vertrouwen in de overheid en haar instanties, is het gevoel al dan niet rechtvaardig behandeld te zijn. Uit onderzoek komt namelijk naar voren dat ervaren rechtvaardigheid in het doen en laten van de Belastingdienst vaak de mate voorspelt waarin mensen de fiscale wet- en regelgeving naleven.[187] Wanneer een belastingplichtige het directe contact met de Belastingdienst als rechtvaardig

183 Ministerie van Financiën Directoraat-Generaal Belastingdienst, Rapport 'Doorlichting algemene beleidsdoelstelling Belastingdienst', 2010, p. 46.

184 Een nuancering is hier op zijn plaats. Het adagium van de Voedsel en Waren Autoriteit 'hard waar het moet en zacht waar het kan' (Voedsel en Waren Autoriteit, 2006), bleek in de praktijk moeilijk uitvoerbaar. De keuze tussen 'hard' en 'zacht' is namelijk moeilijk te maken, omdat controleurs niet in staat zijn om te kiezen voor de meest geschikte stijl van handhaven, P. Mascini en E. van Wijk, 'Vis ruikt nu eenmaal zo'; responsive regulation door de Voedsel en Waren autoriteit. Tijdschrift voor Criminologie, 50, 2008, p. 114-129.

185 Kamerstukken II 2014/15, 31 066, nr. 214, Brief van de staatssecretaris van Financiën, 29 september 2014, nr. DGB/2014/5431U, 'Op maat gesneden dienstverlening en vormen van horizontaal toezicht stellen belastingplichtigen in staat om aan wettelijke verplichtingen te voldoen op een manier die bijdraagt aan een verhoogde kwaliteit van de aangifte of aanvraag. In die gevallen is controle achteraf in veel gevallen dus niet meer nodig. Dit is gunstig voor de belastingplichtigen omdat het voor hen gemakkelijker wordt gemaakt. En het is gunstig voor de Belastingdienst omdat het de druk op de controles achteraf vermindert. Een voorbeeld hiervan is de voor ingevulde aangifte inkomstenbelasting. Waar burgers en bedrijven echter een loopje nemen met hun wettelijke verplichtingen, wordt repressief toezicht uitgeoefend en vindt er in het uiterste geval strafrechtelijke vervolging plaats.'

186 Volgens de Kelsiaanse stroming binnen de rechtsfilosofie is er een onderscheid tussen rechtmatigheid (legaliteit) en rechtvaardigheid (legitimiteit). Rechtmatigheid is een rationeel begrip waarbij het gaat om objectief vaststelbare handelingen. Het algemeen consequent toepassen van wetten kan objectief worden vastgesteld. Bij rechtvaardigheid gaat het om een niet rationeel begrip waarbij de mening nauw samenhangt met allerlei andere belangen zoals eerbieding van de persoonlijke levenssfeer.

187 J. Alm, e.a.. Fiscal exchange, collective decision institutions, and tax compliance, Journal of Economic Behavior and Organization, (22), 1993, p. 285-303.

ervaart, versterkt dit het vertrouwen in de eerlijkheid en efficiency van de Belastingdienst.[188] De Belastingdienst zal niet alleen rechtmatig moeten handelen, maar dat zal ook als zodanig moeten worden ervaren. Dit leidt tot een verhoogde compliance.[189]

In de literatuur komt naar voren dat een eerlijke behandeling en de betrouwbaarheid van fiscale autoriteiten de fiscale compliance verhoogt.[190] Een eerlijke en correcte behandeling van de belastingplichtigen is essentieel voor het bereiken van compliance.[191] De mate van het ervaren van gerechtvaardigde (procedurele) behandeling van toezichtsubjecten vormt een bepalende factor voor de perceptie van de legitimiteit van de regel en de handhaver.[192] Dat verhoogt de bereidheid tot regelnaleving, zoals de nakoming van fiscale verplichtingen in zijn algemeen.[193] En dat laatste is weer de voorwaarde om effectief uitvoering te kunnen geven aan het eerste. Het zogenaamde 'slippery slope' model van compliance benadrukt dat maximale compliance zowel handhavingsmacht als vertrouwen vereist.[194] Tot de fiscale verplichtingen wordt niet alleen de afdracht van belastingen gerekend maar tevens het aanleveren van de gegevens die noodzakelijk zijn voor de uitvoering van het proces van heffing en inning.[195] Ook dat behoort tot de compliance.

Bij deze normatieve motivatie is het van belang dat die veelal wordt beïnvloed door sociale verwachtingen gebaseerd op bepaalde overheidsonderdelen en/of

188 K. van den Bos, Rechtvaardigheid en onzekerheid, 2009. In: De menselijke beslisser, over de psychologie van keuze en gedrag, red. W.L. Tiemeijer, C.A. Thomas en H.M. Prast, 2009, p. 89; zie ook Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, K. van den Bos en L. van der Velden, 2013, Prettig Contact met de Overheid 4, Legitimiteit van de overheid, aanvaarding van overheidsbesluiten en ervaren procedurele rechtvaardigheid.

189 L.P. Feld en B.S. Frey, Trust breeds trust: how taxpayers are treated, Economic Governance, 3(87), 2002.

190 E. Kirchler en E. Hoelzl, Modelling Taxpayers Behaviour as a Function of Interaction Between Tax Authorities and Taxpayers. In H. Elffers, P. Verboon and W. Huisman (Ed). Managing and maintaining compliance, 2006.

191 M. Alink en V. van Kommer, Handbook on Tax Administration, 2011, p.113.

192 T. Tyler, Psychology and the Design of Legal Institutions. Tilburg Law Lectures Series, Montesquieu seminars volume 3. 2007.

193 K.A. Kinsey e.a., Framing justice: Taxpayer evaluations of personal tax burdens, Law and Society Review, (25), 1991, p. 239-325; zie ook F.A. Cowell, Tax evasion and inequity, Journal of Economic Psychology (13), 1992 p. 521-543, en J. Alm e.a. Fiscal exchange, collective decision institutions, and tax compliance, Journal of Economic Behavior and Organization, (22), 1993, p. 285-303. Zie verder M. L Roberts en P.A. Hite, Progressive taxation, fairness, and compliance, Law and Policy, (16), 1994, p. 27-47 en J. Falkinger, Tax evasion, consump- tion of public goods and fairness, Journal of Economic Psychology, (16), 1995, p. 63-72, K. Murphy, The role of trust in nurturing compliance: A study of accused tax avoiders, Law and Human Behavior, (28), 2004, p. 187-209. Ontleend aan Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, A.T. Marseille (red.) en L. van der Velden (red.), Vertrouwen verdient, Visies op geschilbeslechting door de overheid, met bijdragen van J.L.M. Gribnau en A.K.J.M van Steenbergen, Prettig contact met de Belastingdienst, 2014.

194 E. Kirchler, E. Hoelzl en I. Wahl, Enforced versus voluntary compliance: the 'slippery slope' framework, Journal of Economic Psychology, 29, 2008, p. 210-255. 'the tax authority needs the power to enforce compliance, but also the trust of citizens. An absence of either or both of these reduces the efficiency of tax collection.'

195 A.K.J.M. van Steenbergen, Legitimiteit en fiscale rechtshandhaving: Juridische en sociaalwetenschappelijke aspecten, 2013, p. 11-12. 'De bereidwillige aanlevering van relevante financiële

handhavende instanties.[196] Naast deze normatieve motieven, zijn onder andere de economische motieven van invloed op de nalevingsbereidheid.[197] Het risico van bedrijfseconomische schade die het verstrekken van gegevens met zich mee kan brengen, kan van invloed zijn op de nalevingsbereidheid van burgers en bedrijven. Een dilemma: het willen nakomen van de (fiscale) verplichting tegenover schade die dat teweeg kan brengen. Dit speelt temeer ingeval het niet om de eigen (belasting) verplichtingen gaat maar die van anderen. Wellicht speelt het ook bij het delen van fiscale gegevens met andere toezichthouders.

Negatieve invloed op compliance bij publieke bekendmaking ('openbaarmaking')
Bij het streven naar een breder maatschappelijk belang mag het mogelijk ongewenste neveneffect op de 'eigen' doelstelling niet worden veronachtzaamd. De wijze waarop het (fiscale) toezicht plaatsvindt kan immers van invloed zijn op de bedrijfseconomische (kosten/baten analyse) en/of intrinsieke motieven (of de belastingmoraal) van de belastingplichtigen. Onderzoek laat zien dat toezicht niet altijd tot het gewenste gedrag leidt.[198] Als toezicht de motieven onder druk zet of overschaduwt, kan gedrag optreden dat tegengesteld is aan wat een toezichthouder juist beoogt. Ook behoeven de normatieve en economische motivatie voor het naleven van de afzonderlijke wet- en regelgeving niet aan elkaar gelijk te zijn. In de literatuur is, zo bleek hiervoor, veel te vinden over de invloeden op de fiscale compliance door burgers en bedrijven. Ook is er veel geschreven over privacy en vertrouwelijkheid van gegevens.[199] Wetenschappelijk onderzoek naar de vertrouwelijkheid van gegevens bij de Belastingdienst in relatie tot compliance is er bijna er niet. Wel wordt in toenemende mate het effect van 'naming and shaming' op de compliance onderzocht.[200] Maar die vorm van bekendmaking is een vorm van

---

informatie door burgers en bedrijven aan de Belastingdienst is daarbij onontbeerlijk. Burgers zijn daartoe echter slechts bereid als ze vertrouwen hebben in de overheid en haar dienaren. Om die reden is de legitimiteit van de overheid en haar belastingambtenaren, anders dan tweeduizend jaar geleden, een bepalende factor geworden in de belastingheffing.'

196 S. Goslinga en A. Denkers, Motieven voor regelovertreding: een onderzoek onder ondernemers. Gedrag en Organisatie, 22(1), 2009, p. 3-22.

197 S.M. Lindenberg en L. Steg, Normative, Gain and Hedonic Goal frames Guiding environmental Behaviour. Journal of social Issues, 2007, 63(1), p. 117-137; zie ook R.A. Kagan, en J.T. Scholz, The 'Criminology of the Corporation' and Regulatory Enforcement Strategies (1984). In: K. Hawkins en J.M. Thomas (Eds.) Enforcing Regulation p. 67-96.

198 Zie onder meer wetenschappelijke onderzoeken H.G. van de Bunt, Organisatiecriminaliteit, 1992. J. Braithwaite, To punish or to persuade, 1985; W. Huisman en A. Beukelman, Invloeden op regelnaleving door bedrijven, 2007; zie ook H.G. van de Bunt en W.Huisman, Organisatiecriminaliteit, Tijdschrift voor Criminlogie, 2004, 2, 46 p. 106-120

199 Het onderwerp geniet al vele jaren wetenschappelijke belangstelling, zie o.a. S.D. Warren en L.D. Brandeis, The Right to Privacy, Harvard Law Review, Vol. 4. No. 5 (Dec. 15, 1890), p. 193-220. Ook in relatie tot het verkrijgen van gegevens door de overheid ten aanzien van het toezicht, zie o.a. R. Kagie, Privacy, Hoe Nederland verandert in een controlestaat, Amsterdam/Antwerpen: Uitgeverij Contact, 2010.

200 M. Lefebvre, P. Pestieau, A. Riedl en M. Villeval (2011). Tax evasion, welfare fraud, and 'the broken window' effect. Netspar Discussion Paper, DP02, 2011-110; zie ook S. Laury, en S. Wallace. Confidentiality and taxpayer compliance. National Tax Journal 58 (3): 2005, p. 427-438.

'negatieve deterrence': een methode van beïnvloeding tot naleving. Ik verwijs naar eerder onderzoek.[201]

In de Verenigde Staten is een beperkt onderzoek naar deze relatie verricht. Experimenteel onderzoek geeft aanleiding om te suggereren dat bij een beperking op de fiscale vertrouwelijkheid, het niveau van naleving omhoog zou kunnen gaan. Maar die naleving werd wel ingegeven door het publiekelijk verantwoorden van het inkomen met alle mogelijke negatieve gevolgen van dien.[202] Die vorm van openbaarmaking ('publieke bekendmaking') heeft echter in beginsel een ander karakter dan het delen van gegevens met andere bestuursorganen ten behoeve van hun taakuitoefening.[203]

Deze vorm van ontheffing van de geheimhouding is te kwalificeren als vorm van deterrence strategy om fiscale nakoming te bewerkstelligen. Dit in onderscheid tot het delen van fiscale gegevens met *andere* toezichthouders. Dan gaat het met name om een *kruislingse* relatie tussen fiscale compliance en rijksbrede compliance: de eventuele negatieve gevolgen van de fiscale compliance en mogelijke positieve gevolgen voor andere compliance.

Fiscale transparantie als fiscale compliance: de verantwoordelijkheid van de Belastingdienst

De fiscale compliance strekt zich uitdrukkelijk verder uit dan alleen (het afdragen) van 'belastinggelden'. Het verstrekken van gegevens en inlichtingen is tevens een (bijzondere) vorm van fiscale compliance. Transparantie is noodzakelijk voor het kunnen heffen en innen van de juiste belastingen. Het vormt een onderdeel van het uitvoerende proces van de Belastingdienst (zie par. 3.4). De wijze waarop de Belastingdienst daarmee omgaat staat in relatie tot de compliance en daarmee ook van de taakuitoefening.

Transparantie gaat gepaard met geheimhouding. Niet als geste maar als plicht. Dat laatste behoort namelijk internationaal tot de algemene rechten van de burgers en bedrijven.[204] Het is zelfs aan een belastingdienst om die rechten te definiëren en te publiceren.[205] Daar mogen burgers en bedrijven op vertrouwen. Privacy en veiligheid (van gegevensbescherming) zijn dan ook beide te rekenen tot de zogenaamde

201 Specifiek onderzoek naar deze invloed dateert ook van recentere datum. J. Alm, M. Bernasconi, S. Laury. D.J. Lee en S. Wallace, Culture, Compliance, and Confidentiality, A Study of Taxpayer Behavior in the United States and Italy, Journal of Economic Behavior & Organization, Volume 140, August 2017, Pages 176-196.

202 S. Laury en S. Wallace, Big Ideas amid big benefits, Confidentiality and Taxpayer Compliance, National Tax Journal, Vol 58, No. 3. 2005, p. 427-438

203 Voor term openbaar maken wordt in het algemeen aangesloten bij de Wet openbaarheid bestuur: het voor een ieder toegankelijk maken. In de context van het integreren van toezichtgegevens, heeft beperkt het openbaar maken zich tot het verstrekken van gegevens aan een of meerdere bestuursorgaan in het kader van de publieke taakuitoefening.

204 M. Alink en V. van Kommer, Handbook on Tax Administration, 2011, p.143-145.

205 Fiscal Blueprints, a path to a robust, modern and efficient tax administration, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2007.

fundamentele beginselen.[206] De overheid moet zowel de nationale veiligheid als de persoonlijke privacy beschermen.[207] De Belastingdienst heeft dan ook
(1) zorg te dragen voor het nakomen van de rechten en
(2) zelf transparant te zijn over het gebruik van die gegevens.[208]

Ook bij gebrek aan eigen transparantie kan namelijk eerder wantrouwen ontstaan jegens de Belastingdienst.[209] Bij gegevensverstrekking is vertrouwen het sleutelwoord. Dat vertrouwen is afhankelijk van de soort gegevens en de betreffende instelling.[210] Het vertrouwen in de Belastingdienst hoeft niet per se overeen te komen met het vertrouwen in een ander bestuursorgaan. Wat iemand aan de Belastingdienst toevertrouwt hoeft niet overeen te komen met wat hij aan een andere toezichthouder wil toevertrouwen.[211]

Het verstrekken van fiscale gegevens aan andere toezichthouders kan dan ook de nalevingsbereidheid voor de fiscale verplichtingen beïnvloeden. Dit kan onder andere gevolgen hebben voor de fiscale transparantie naar de Belastingdienst en daarmee de uitvoering van de wettelijke taak. Dit is de kern van mijn proefschrift.

---

206 WRR-rapport 95, Big data in een vrije en veilige samenleving, 2016, p. 26.

207 R. Clarke, M. Morell, G. Stone, C. Sunstein en P. Swire, Liberty and security in a changing world. Report and Recommendations of The President's Review Group on Intelligence and Communications Technologies 12 december 2013, beschikbaar op: www.whitehouse.gov/sites/default/files/docs/2013-12-12_rg_final_report.pdf, 2013, p. 14-15.

208 J.A. Knottnerus en F.W.A. Brom, Big data in een vrije en veilige samenleving, Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, 2016, par. 4.5.5 en WRR policy brief, 'Big Data and Security Policies: Serving Security, Protecting Freedom', nr. 6 2017, p. 16 beschikbaar via: https://www.wrr.nl/publicaties/policybriefs/2017/01/31/big-data-and-security-policies-servingsecurity-protecting-freedom.

209 A. van Eijsden, Tax(t) en uitleg, WFR 2016/165.

210 A.J. Rohm en G.R. Milne, Just what the doctor ordered: the role of information sensitivity and trust in reducing medical information privacy concern. Journal of Business Research, 57(9), 2004, p. 1000-1011.

211 In deze studie gaat het uitdrukkelijk niet om het verstrekken van gegevens en inlichtingen in het kader van het beoordelen – door burgers en bedrijven – van de legitimiteit van het overheidsoptreden zelf: daarvoor geldt sinds 1992 de Wet openbaarheid bestuur (Wob), Stb. 2016, 301. Het kader van de wettelijke geheimhoudingsplicht – voor individuele gevallen – is onverkort van toepassing. Het verstrekken van gegevens volgens de Wet hergebruik van overheidsinformatie (Who) is tevens afwijkend: dat geeft burgers en bedrijven het recht om te verzoeken tot het (al dan niet commercieel) hergebruik van reeds openbare informatie, Stb. 2016, 301. (zie ook Richtlijn 2013/37/EU van het Europees Parlement en de Raad van 26 juni 2013 tot wijziging van Richtlijn 2003/98/EG inzake het hergebruik van overheidsinformatie, PbEU 2013, L 175/1.). Het wetsvoorstel Wet open overheid (Voorstel van wet van de leden Voortman en Van Weyenberg houdende regels over de toegankelijkheid van informatie van publiek belang, nr. 33328) ziet tevens vormen van openbaarmaking in het kader van de uitvoering van de overheid zelf en ligt in het verlengde van de Wob (oorspronkelijk: Voorstel van wet van het lid Peters houdende regels over de toegankelijkheid van informatie van publiek belang (Nieuwe Wet openbaarheid van bestuur), Kamerstukken II 2011/12, 33 328, nr. 1.

2.3.2 Fiscale transparantie als middel en doel

Maatschappelijk aanvaard 'machtsvertoon'

Het kunnen beschikken over toereikende informatie is voor de Belastingdienst een conditio sine qua non.[212] De Belastingdienst verlangt in beginsel volledige fiscale transparantie voor zover dat noodzakelijk is voor de uitoefening van zijn taak. De verplichting tot het verstrekken van die informatie is vanwege het onmiskenbare belang wettelijk verankerd.[213] De bereidwillige aanlevering van relevante financiële informatie door burgers en bedrijven aan de Belastingdienst is daarbij onontbeerlijk.[214] De Belastingdienst beschikt ook over mogelijkheden die informatie zonodig af te kunnen dwingen.[215] Dat geldt met name voor de situaties waarin een belangentegenstelling bestaat tussen de Belastingdienst en degene die de informatie moet aanleveren.[216] De informatieverstrekking vindt dan ook plaats vanuit een rechtsbetrekking met de Belastingdienst die gekenmerkt wordt door een asymmetrische verdeling van rechten en verplichtingen.[217] Het gaat om uitgebreide en soms ingrijpende bevoegdheden.[218] Vanuit dit perspectief bezien, heeft de Belastingdienst extensieve en in sommige situaties 'grenzeloze middelen' voor het vergaren van allerlei fiscaal relevante gegevens.[219] Hoewel de Belastingdienst ook kan verzoeken om vrijwillige medewerking, verkrijgt hij ook veel gegevens onder verwijzing naar

212 De accountantsregelgeving spreekt veelal over het verkrijgen van 'voldoende en geschikte controle informatie'; zie bijvoorbeeld Controle Standaard 500.4. De Nederlandse belastingdienst spreekt in het kader van boekenonderzoeken over 'toereikende controle-informatie'. Belastingdienst, Handboek Controle, November 2016, p. 35. R.N.J. Kamerling, Handboek belastingcontrole (losbladige editie), p. 2.

213 Algemene wet inzake rijksbelastingen, Wet van 2 juli 1959 (AWR).

214 A.K.J.M. van Steenbergen, Legitimiteit en fiscale rechtshandhaving: Juridische en sociaalwetenschappelijke aspecten, 2013, p. 11-12.

215 R.N.J. Kamerling, Handboek belastingcontrole (losbladige editie), p. 2. 'Wanneer een controlemedewerker voor zijn werkzaamheden namelijk louter en alleen zou zijn aangewezen op de vrijwillige medewerking van de belastingbetaler, dan zou zijn werk naar onze mening in veel gevallen een onmogelijke missie betekenen. Veel fiscaal relevante informatie zou buiten zijn gezichtsveld blijven en zo ook voor de Belastingdienst. En dat terwijl informatie het sleutelwoord is voor het heffen van belastingen.'

216 H.P.A.M. van Arendonk, Economische aspecten van belastingweerstand. In: Belastingontduiking: juridische, economische en psychologische aspecten van belastingweerstand, D.J. Hessing, H. Elffers en J.H. Christiaanse (red.), 1989, p. 1.

217 J.L.M. Gribnau, Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht: rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst (diss.), 1998, p. 266; zie ook J.L.M. Gribnau, Belastingmoraal en compliance: Het belang van legitimiteit van de Belastingdienst, WFR 2008/6790 p. 1325-1343.

218 Kamerstukken II 2007/08, 30 645, nr. 8, p. 1.

219 De term 'grenzeloos' wordt ook in de letterlijke zin bedoeld: het verkrijgen van gegevens en inlichtingen over de landsgrenzen heen. E.C.J.M. van der Hel-van Dijk, Europese samenwerking en spelregels voor een intracommunautaire belastingcontrole (diss.), 2009.

de wettelijke verplichtingen.[220] In de maatschappelijke discussie noch in de literatuur staat echter ter discussie of de Belastingdienst deze bevoegdheden moet hebben om *zijn taak* naar behoren te kunnen vervullen.[221]

Ook in de parlementaire discussie rond de uitbreiding van de rechtsbescherming bij fiscale *controle*handelingen, worden de aard en omvang van de bevoegdheden niet ter discussie gesteld. Dit laatste ondanks de karakteristieke kwalificatie van de belastinginspecteur als 'Rupsje Nooitgenoeg'.[222] Er wordt niet gesproken over een algemene inperking van de medewerkingsverplichtingen noch van de bevoegdheden: alleen de rechtsbescherming bij de uitoefening van die bevoegdheden moest worden versterkt.[223]

De reikwijdte van de wettelijke bevoegdheden van de Belastingdienst wordt klaarblijkelijk al jaren algemeen geaccepteerd: dit ondanks de kwalificatie als 'ingrijpend'.[224] In dit verband lees ik zelfs: 'Zo de Staat een *geweldsmonopolie* heeft, zo heeft de Belastingdienst de macht om fiscale plichten af te dwingen. De Nederlandse belastingdienst heeft *verregaande* bevoegdheden om te handhaven en te sanctioneren. Het belang van dit verticale toezicht [MS: met de verplichte medewerking tot het verstrekken van gegevens en inlichtingen] mag niet worden onderschat.'[225] De aanwezigheid van wettelijk verankerde bevoegdheden en het (potentiële) gebruik ervan betekent dat de Belastingdienst over voldoende macht beschikt om het recht te kunnen handhaven.[226] Dit is cruciaal voor het vertrouwen in de Belastingdienst en de compliance van de belastingplichtigen.[227]

---

220 Van vrijwillige medewerking is slechts sprake indien duidelijk is dat er daadwerkelijk, naar de perceptie van de gegevensverstrekker, geen verplichting daartoe bestaat. Hierbij past uiteraard geen verwijzing naar de AWR; laat staan het gebruiken van machtsmiddelen en het dreigen met sancties (zie onder meer HR 6 december 2000, LJN:AA8860, BNB 2001/53; HR 7 februari 2003, LJN:AF4117, BNB 2003/127).

221 G.J.M.E. de Bont, De informatievordering: de belastingplichtige als lijdend voorwerp?, Tribuut, oktober 2005, p. 22.

222 Bij de behandeling van het wetsvoorstel van de leden Dezentjé Hamming-Bluemink en Groot houdende de wijziging van de Awb en enige andere wetten ten behoeve van de rechtsbescherming met betrekking tot de administratieplicht en controlehandelingen van de fiscus wordt de informatiehonger van de inspecteur in bepaalde situaties aangeduid als 'Rupsje-Nooitgenoeg' praktijken. Kamerstukken II 2010/11, 30 645, nr. 100, p. 8074.

223 Naar aanleiding van toenemende behoefte om (meer) recht te doen aan de belangenafweging, hebben de Tweede Kamerleden Dezentjé Hamming en Crone op 12 juli 2006 een initiatiefwetsvoorstel ingediend 'ten behoeve van de rechtsbescherming van belastingplichtigen bij controlehandelingen van de fiscus', Kamerstukken II 2005/06, 30 645, nr. 2.

224 Kamerstukken II 2007/08, 30 645, nr. 8, p. 1.

225 J.L.M. Gribnau, Legitieme belastingheffing: recht, governance en vertrouwen. In: MBB nr. 82(7-8), 2013, p. 203-216.

226 De begrippen Macht, gezag en heerschappij zijn elementen die behoren bij de 'overheid'. Etymologisch betekent overheid: 'zn. 'magistraat, instantie waar het openbaar gezag berust' mnl. Overheit 'heerschappij' in macht (…) ende overheit [1485: MNW}; vnnl. De overheyt oft overicheyt 'de instantie waar het openbaar gezag berust' [1573; Thes.]. Afleiding van 'over' in de betekenis 'boven iets of iemand staande' met het achtervoegsel 'heid' (philippa et al. (2003-2009). Etymologisch Woordenboek van het Nederlands.

227 E. Kirchler, E. Hoelzl en I. Wahl, Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The 'Slippery Slope' Framework, Journal of Economic Psychology 29, 2008, p. 210-225 en J.L.M. Gribnau, Belastingen als moreel fenomeen, 2013, p. 107-108.

De keerzijde van die bevoegdheden is neergelegd in rechtsbeschermende wettelijke bepalingen en de jurisprudentie.'[228] Bij twijfels over de rechtmatige toepassing van bevoegdheden, kan een belastingplichtige het oordeel vragen van de fiscale rechter.[229] Ook kan hij zich wenden tot de civiele rechter om de handelwijze van de Belastingdienst te laten toetsen op rechtmatigheid.[230] In dit verband merk ik op dat ook rechtmatig 'machtsvertoon' negatief kan worden ervaren en daardoor van negatieve invloed kan zijn op het fiscale nalevingsgedrag.[231]

Wettelijk gefundeerde 'macht' in uitvoering en toezicht

De reikwijdte van de bevoegdheden van de Belastingdienst heeft in de loop van de eeuwen zijn unieke vorm gekregen (zie par. 4.2.3 e.v.). Het fundament voor huidige wettelijke bevoegdheden is gelegd bij het tot stand komen van de AWR in de jaren vijftig van de vorige eeuw en is daarna steeds verder gemoderniseerd en uitgebreid.[232] Hierin staan (nog steeds) de relatie van bevoegdheden voor de inspecteur ('Belastingdienst') en de verplichtingen van de belastingplichtige centraal; een stelsel dat een arsenaal aan ingrijpende maatregelen en sancties kent.[233] Die afschrikking wordt echter nog steeds noodzakelijk (en effectief) geacht om de medewerking van de belastingplichtigen te verkrijgen.[234] Het uitgangspunt dat burgers regels naleven uit angst voor de gevolgen van niet-naleving of uit morele instemming, combineert de Belastingdienst in het zogenoemde responsieve toezicht. Die vorm van toezicht gaat uit van vrijwillige naleving, maar houdt de mogelijkheid tot bestraffing achter de hand voor het geval dat nodig mocht zijn. Het handhaven door de Belastingdienst speelt zich af in alle vier de – de hierna te behandelen – sferen van uitvoering, toezicht, onderzoek en opsporing.[235] Het gedrag van de ondertoezichtgestelde is bepalend voor de toezichtstrategie: samenwerken waar kan, straffen waar nodig.[236] Het gebruik van de machtsmiddelen ('dwang') blijft ook in die benadering echter belangrijk. Hoewel in de huidige tijd van geautomatiseerde gegevensuitwisseling het toezicht in de virtuele omgeving een geheel andere dimensie heeft, blijft de Belastingdienst 'machtig' in zijn uitvoering en

228 Elsevier Formeel recht, 2015, voorwoord.
229 Hiervoor bestaat de procedure van de informatiebeschikking, ex art. 52a AWR.
230 Onrechtmatige overheidsdaad ex art. 6:162 lid 2 BW.
231 Zie bijvoorbeeld de relatie tussen ervaren disproportionaliteit in aard toezichtfrequentie van fiscale controles op de nalevingsbereidheid; dat kan het vertrouwen in de Belastingdienst uitwissen en de naleving ondermijnen, zie J.P. Mendoza, J.L. Wielhouwer en E. Kirchler, The Backfiring Effect of Auditing on Tax Compliance. Working paper, 2015, (http://ssrn.com/abstract=2597479).
232 Algemene wet inzake rijksbelastingen, wet van 2 juli 1959 (AWR).
233 J.L.M. Gribnau, Bijdragen aan een rechtvaardige belastingheffing, Reeks Jan Giele-lezing Amersfoort, 2007, p. 21.
234 R.E.C.M. Niessen, Fiscale handboeken, Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, 2010, p. 223.
235 Kamerstukken II 2014/15, 34 000 IX, nr. 2, p. 40, De minister van Financiën bevordert, door inzet van de Belastingdienst, fiscale compliance door passende dienstverlening te leveren, massale processen juist en tijdig uit te voeren, adequaat toezicht uit te oefenen en waar nodig naleving bestuurs- of strafrechtelijk af te dwingen.
236 E.A.M. Huiskers-Stoop, Horizontaal toezicht: een keuze tussen straffen en samenwerken, TFB 2013/2, p. 13.

toezicht.[237] Big Data lijkt één van de toverwoorden te zijn (zie hieronder). En dat naast ontwikkelingen als kunstmatige intelligentie.[238] Een kleine nuancering is op haar plaats. Met de woorden van de staatssecretaris van Financiën plaats ik een kanttekening '(…) dat de buitenwereld zich niet helemaal laat vangen in data en daarmee in de informatiepositie van de Belastingdienst. Daarnaast geldt dat het gebruik van informatie door de Belastingdienst zijn grenzen kent zowel op grond van proportionaliteit als in de privacywetgeving.'[239]

Het fiscale toezicht kan vanuit dat perspectief plaatsvinden in de sfeer van de uitvoering, toezicht en onderzoek.

Fiscaal toezicht gepositioneerd binnen de handhavinssferen

Het fiscaal toezicht laat zich binnen de handhavingssferen niet eenvoudig positioneren. De benodigde informatie voor de taakuitoefening, als verzameling van vergaarde gegevens, is als een resultante te beschouwen van bevoegdheden en medewerkingsbereidheid. Dat verschilt per sfeer maar staat wel in relatie met elkaar. In de uitvoeringssfeer is vanwege het 'eigen belang' veelal sprake van een vrijwillige medewerking waarvoor weinig bevoegdheden zijn vereist.[240] In de opsporingssfeer het tegenovergestelde.[241] De sferen van (nalevings)toezicht en onderzoek zullen zich daartussen begeven. Dat bepaalt uiteindelijk de verzameling 'beschikbare' gegevens ten behoeve van het handhaven.

237 A.K.J.M. van Steenbergen, Legitimiteit en fiscale rechtshandhaving: Juridische en sociaalwetenschappelijke aspecten, 2013, p. 11.

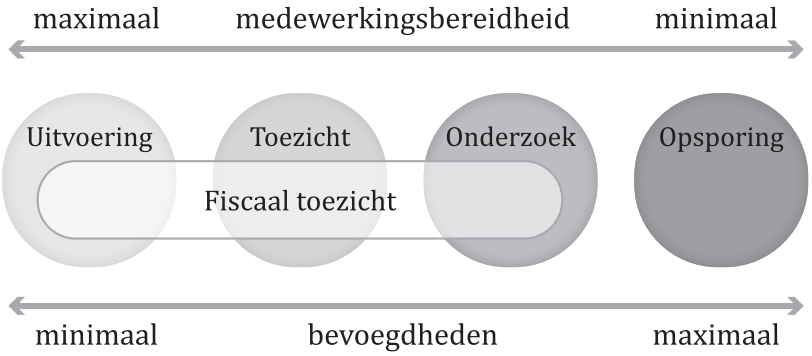
238 Zie onder andere Rapport Wetenschappelijk Onderzoek- en Documentatiecentrum, ministerie van Veiligheid en Justitie, Nieuwe technologieën in opsporing en veiligheidszorg, 3/16, juli 2016; zie ook intentieverklaring van 25 lidstaten van de Europese Unie tot samenwerking aan ontwikkeling van kunstmatige intelligentie, de 'Declaration of cooperation on Artificial Intelligence', april 2018.

239 De staatssecretaris van Financiën in zijn bestuurlijke reactie conceptrapport Handhavingsbeleid Belastingdienst, Ministerie van Financiën, 10 november 2016, kenmerk 2016-0000199533.

240 Als voorbeeld noem ik de algemene regel voor het verdelen van de fiscale bewijslast; belasting verminderende omstandigheden dienen aannemelijk te worden gemaakt door belastingplichtige en verhogende omstandigheden daarentegen door de inspecteur.

241 Als verstrekkende bevoegdheden tot (verplichte) medewerking noem ik binnentreding en inbeslagneming (in zowel Wetboek van Strafvordering als AWR). In de Wet van 27 mei 1999 tot wijziging van het Wetboek van Strafvordering in verband met de regeling van enige bijzondere bevoegdheden tot opsporing en wijziging van enige andere bepalingen (bijzondere opsporingsbevoegdheden), ook genoemd de Wet BOB zijn verder strekkende bevoegdheden opgenomen die – zonder medeweten van betreffende personen – kunnen plaatsvinden, zoals observatie, infiltratie, pseudokoop, stelselmatig inwinnen van informatie en bevoegdheden in een besloten plaats 'inkijken'. Een kenmerkende uitzondering voor deze sfeer is het zwijgrecht, ex art. 6 EVRM: dat geeft een legitieme beperking in de (verplichte) medewerking (zie par. 2.4.3).

Dit is vereenvoudigd als volgt weer te geven:



Figuur 8: Fiscaal toezicht binnen de handhavingssferen

De fiscale bevoegdheden zijn niet gerelateerd aan een bepaalde handhavingssfeer. Het fiscale (uitvoerings)toezicht is zo breed dat het zich uitstrekt over de handhavingssferen van uitvoering, toezicht en onderzoek. Het fiscale uitvoeringstoezicht is gebaseerd op de verplichte transparantie ('medewerking') voor alle drie de sferen. Alleen de sfeer van de opsporing kent afwijkende – veelal verderstrekkende – medewerkingsverplichtingen ('bevoegdheden').[242] En daarmee neemt de Belastingdienst een bijzondere positie in als 'toezichthouder'.[243]

Een impressie van ongebreidelde fiscale transparantie

De Belastingdienst zal, net als andere 'toezichthouders', bij het inzetten van de handhavingsinstrumenten zijn bevoegdheden rechtvaardig en rechtmatig moeten aanwenden.[244] De 'informatiehonger' van de inspecteur moet 'gepast en geboden' zijn. Die moet dienen voor de belastingheffing met een afweging van ieders belangen. Het individuele belang kan van ondergeschikt belang zijn voor het algemene maatschappelijke belang. De privacy van burgers is eind vorige eeuw expliciet van ondergeschikt belang verklaard aan het maatschappelijke belang van een juiste belastingheffing.[245] Althans voor het vergaren van gegevens en inlichtingen.

242 Als uitzondering hierop geldt het zogenaamde 'nemo tenetur-beginsel'. Zie voor uitgebreide beschouwingen daaromtrent L.C.A. Wijsman, Nemo tenetur in belastingzaken (diss.), 2017.

243 De Belastingdienst rekent opsporing van fiscale delicten – naast het heffen, uitkeren, innen en het uitoefenen van goederen toezicht [MS Douane]– tot zijn wettelijke taak. Het uitoefenen van toezicht maakt onderdeel uit van het uitoefenen van de wettelijke taak maar is onderscheidend aan het opsporen van fiscale delicten. Zie Overzicht van verwerking van persoonsgegevens door de Belastingdienst, 24 mei 2018, p. 6, p. 20 en p. 25.

244 T.E. Rosier (red.), Grondslagen van het recht, Achtergronden, 2010, p. 148. Bij rechtvaardigheid gaat het om hetgeen personen aan elkaar verschuldigd zijn. Het ziet op de relaties tussen personen; eventuele plichten die personen zichzelf hebben opgelegd vallen hier niet onder. Het gaat om een verschuldigdheid waarbij er beperkingen worden opgelegd door de ander. Van die ander wordt vervolgens ook verwacht dat hij handelt overeenkomstig de daarbij geuite verwachtingen en voorwaarden.

245 HR 10 december 1974, LJN:AB4412, BNB 1975/52 (Stad Rotterdam); zie ook Rb. Breda 7 september 2012, LJN:BY0697.

In de tijd van de 'Big Data' analyse en 'fiscale profiling'[246] krijgen de bevoegdheden voor het vergaren van gegevens een dominante plaats.[247] De bevoegdheid om deze gegevens vervolgens te gebruiken is echter van even groot belang. In de dynamiek van het huidige (elektronische) tijdsgewricht krijgen beide zaken echter een nieuwe dimensie. 'Dat doet in de samenleving de vraag ontstaan naar begrenzing onder meer, maar niet uitsluitend, ten aanzien van de gegevens die mogen worden gebruikt en de wijze waarop het openbaar gezag dat mag doen. Anders gezegd, waar de vastgelegde informatie over burgers enorm is toegenomen, dringt zich in het maatschappelijk debat steeds meer de vraag op: wat is de hoofdregel van artikel 8 EVRM [MS: bescherming van de persoonlijke levenssfeer] voor de burger nog waard?'[248] Het maatschappelijke belang van belastingheffing geeft blijkbaar niet zonder meer de grondslag voor het maken van een inbreuk op het fundamentele recht van privacy. Of een handeling een inbreuk is op de persoonlijke levenssfeer, hangt af van de vraag of de betrokkene mocht verwachten onbevangen zichzelf te kunnen zijn:[249] oftewel van de vraag wat de 'person's reasonable expectations as to privacy' zijn.[250] Maatschappelijke gevoelens en 'ervaringen' zijn hiervoor dan ook van belang. Tot een dergelijk maatschappelijke debat is het echter tot nu toe nog niet

246 Profiling is het construeren van profielen op basis van gegevens door middel van algoritmen ter ondersteuning van de besluitvorming (www.kennisagenda-belastingdienst.nl/kennis-uit-gegevens.php).

247 Het toepassen van ANPR gegevens is een voorbeeld van Big Data, zie S. Brinkhoff, Big data datamining door de politie, IJkpunt voor toekomstige opsporingsmethode, NJB 2016/994, p. 1401-1402. Een andere toepassing is iColumbo waarmee o.a. de Belastingdienst internetgegevens analyseert, zie E.J. Koops, G. Bodea, G. Broenink, C.M.K.C. Cuijpers, L. Kool, J.E.J. Prins en M.H.M. Schellekens, Juridische scan openbrononderzoek. Een analyse op hoofdlijnen van de juridische aspecten van de iRN/iColumbo-infrastructuur en HDIeF-tools. TILT 2012, p. 44-50 (https://pure.uvt.nl/ws/files/1498696/HDIeF_privacyscan_rapport_20120705def_cor.pdf) en Definitief Projectplan Verduurzaming iRN/iColumbo, Ministerie van Justitie en Veiligheid, 28 november 2011, p. 7 (www.nctv.nl/binaries/projectplan-verduurzamingirn-icolumbo_tcm31-30341.pdf).

248 Rb. Oost-Brabant, 26 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6553. De rechter oordeelde: 'Dat de Hoge Raad oog heeft voor de maatschappelijke ontwikkelingen en, bij gebreke aan voldoende heldere wettelijke kaders, open blijkt te staan voor het leveren van een bijdrage aan meer duidelijkheid bij het zoeken naar de balans tussen waarheidsvinding en bescherming van degenen die over de informatie beschikken, is recent gebleken uit een arrest van 13 september 2013, LJN:BZ9958. Het gaat daar om de mogelijkheid van bewijsbeslag in privaatrechtelijke kwesties en de daarbij in acht te nemen grenzen. De voorzieningenrechter onderkent natuurlijk dat de positie van de Belastingdienst gezien het bestaan van artikel 53 AWR niet gelijk is te stellen aan die van een procespartij in een privaatrechtelijke kwestie, maar een zekere mate van dwang tot het meewerken aan waarheidsvinding speelt ook in civiele kwesties (vgl. art. 21 en 843a van het Wetboek van Burgerlijke rechtsvordering) en vraagt ook daar om een balans tussen hetgeen inmiddels mogelijk is geworden en hetgeen aanvaardbaar is.'

249 HR, 18 augustus 2016, ECLI:NL:PHR:2016:885, 3.16. en conclusies van 16 augustus 2016 in drie zaken met nrs. 15/05826 (ECLI:NL:PHR:2016:853), 15/02068 (ECLI:NL:PHR:2016:884) en 15/02069 (ECLI:NL:PHR:2016:883).

250 Zie bijvoorbeeld EHRM 25 september 2001, nr. 44787/98, par. 56, ECHR 2001-IX (P.G. en J.H. vs. Verenigd Koninkrijk).

gekomen.[251] Maar duidelijk is dat de Belastingdienst deze belangen uitdrukkelijk moet afwegen;[252] het al dan niet uitoefenen van de bevoegdheden moet vervolgens gepaard gaan met het treffen van waarborgen.[253] Dit geldt temeer in een toenemende gedigitaliseerde omgeving waar de mogelijkheid voor dataopslag exponentieel groeit.[254] De Belastingdienst hoeft zich bij de informatiegaring tevens niet te beperken tot belastingplichtigen, inhoudingsplichtigen en administratieplichtigen, maar verkrijgt, desgewenst, gegevens van andere overheidsinstellingen en zelfs van buitenlandse belastingdiensten en aan Nederlandse ondernemingen gelieerde buitenlandse vennootschappen. Het vergaren van fiscale gegevens, evenals het bewaren daarvan, kan dan ook op velerlei wijze gepaard gaan met het inmengen in het persoonlijke domein.[255]

De wijze waarop de Belastingdienst de gegevens verkrijgt is zeer divers. Het grootste deel van de fiscale (toezicht)gegevens verkrijgt hij 'automatisch'.[256] De belastingplichtigen en inhoudingsplichtigen dienen procesmatig, al dan niet op uitnodiging daartoe, periodiek hun aangiften in. Ook laat de Belastingdienst 'automatisch' allerlei gegevens actief aanleveren door derden zoals banken en verzekerings-

251 Hof 's-Hertogenbosch, 19 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2803. Het Hof sluit in zijn overweging aan bij de vaste jurisprudentie: 'Het Hof stelt voorop dat uit de thans bekende jurisprudentie van de Hoge Raad niet lijkt te volgen dat het bevragen van een administratieplichtige op grond van art. 47 AWR ook in de ruime zin een strijd oplevert met art. 8 EVRM, nu een dergelijke inbreuk is gerechtvaardigd door de noodzaak in een democratische samenleving vanwege het belang van het economisch welzijn van het land. Verwezen kan onder meer worden naar HR 10 december 1974, BNB 1975/52 (Stad Rotterdam), en meer recent ook naar HR 28 januari 1998, BNB 1998/147 en HR 13 mei 2005, NJ 2005/423.' Belanghebbende had geen argumenten aangevoerd om de rechtvaardigheid ter discussie te stellen en het hof oordeelde, ondanks de gewijzigde maatschappelijke situatie, in de lijn van de vaste maar gedateerde jurisprudentie. En daar bleef het bij. En dat terwijl de rechtbank de vordering juist had afgewezen met het oog op het verkrijgen van meer duidelijkheid in de balans tussen waarheidsvinding en bescherming van degenen die over de informatie beschikken.

252 Kamerstukken II 2005/06, 30 645, nr. 2.

253 J. de Zeeuw, Informatiegaring door de fiscus. Privacybescherming bij derdenonderzoeken. Registratiekamer, Achtergrondstudies en Verkenningen, 1998/8, p. 23; zie ook G.J. Zwenne, Belastingheffing en informatieverplichtingen: reikwijdte en begrenzing van informatiebevoegdheden in de verhouding tussen belastingdienst en banken (diss.), 1998; M.A. Wisselink, Privacybescherming bij fiscale derdenonderzoeken. Recente ontwikkelingen. In: MBB 1998/7; brieven van de Registratiekamer, V-N 1998, p. 3860.

254 Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, WRR-rapport nr. 95, Big Data in een vrije en veilige samenleving, 2016 p. 37-38.

255 EHRM 6 september 1978, nr. 5029/71 (Klass e.a. vs. Duitsland); EHRM 2 augustus 1984, nr. 8691/79 (Malone vs. Verenigd Koninkrijk). Zie met betrekking tot bewaren van gegevens: EHRM 16 februari 2000, nr. 27798/95 (Amann vs. Zwitserland).

256 Onder het begrip 'fiscale toezichtgegevens' versta ik in het kader van dit onderzoek de gegevens en inlichtingen die de Belastingdienst heeft verkregen van belastingplichtigen, inhoudingsplichtigen, administratieplichtigen, publiekrechtelijke organen en buitenlandse belastingdiensten, ten dienste van het toezicht op de uitvoering van de eigen taak van belastingheffing en die al heeft opgenomen in de eigen bescheiden. In het algemeen hanteer ik voor de leesbaarheid het verzamelbegrip 'toezichtgegevens' en alleen in die situaties dat een onderscheid in elementen noodzakelijk is, vermeld ik die afzonderlijk.

instellingen.[257] Het gaat daarbij ook om informatie die *mogelijk* van belang *kan* zijn voor *een* belastingplichtige.[258] Met de ruime bevoegdheden is dat in de regel de kern bij het opvragen van gegevens en inlichtingen.[259] Het uitvoeren van zogenaamde fishing expeditions – het ongedefinieerd hengelen naar informatie – behoort 'maatschappelijk' gezien niet tot de bevoegdheden van de Belastingdienst.[260] Het stellen van serievragen[261] wordt echter het hanteren van een 'sleepnettechniek' op voorhand niet uitgesloten.[262] En dat geeft de Belastingdienst de mogelijkheid tot het verkrijgen van allerlei 'Big Data' en 'fiscale profiling'.[263] Dit naast de mogelijkheid van de inspecteur om in specifieke situaties gegevens en inlichtingen te verkrijgen van derden.[264] Naast deze repressieve vorm van toezicht blijkt dit ook een waardevolle bijdrage te leveren aan de compliance.[265]

---

257 Onder het begrip 'derden' sluit ik in beginsel aan bij het fiscale begrip, zoals dat onder andere is bepaald door Rb. 's-Gravenhage 28 december 1989, FED 1990/306; 'Aangenomen moet worden dat met 'derden' slechts bedoeld is: anderen dan de belastinginspecteur en degene tot wie de vordering is gericht. Voor het door eiseres aangebrachte onderscheid tussen 'derden' en 'vierden' is in het recht geen steun te vinden. Aldus valt ook niet in te zien dat de vordering (…) wettelijke grondslag mist.' De fiscale rechter sluit aan bij het algemene spraakgebruik, waar onder 'derde' wordt verstaan een persoon buiten de twee partijen die bij een handeling betrokken zijn. In juridische termen gaat het om 'een ieder die buiten de handeling, verbintenis staat'. De twee handelende partijen zijn voor de toepassing van het derdenonderzoek de administratieplichtige en de Belastingdienst in zijn toezichthoudende rol. Een derde is naar deze definitie dus een ieder die buiten deze relatie staat, maar met wie de administratieplichtige een directe of indirecte relatie heeft.

258 Hof 's-Hertogenbosch, 19 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2803, V-N 2014/43.6. 'Daarbij is het niet van belang of de Belastingdienst ten tijde van het opvragen dan wel raadplegen van inlichtingen en gegevens bij een administratieplichtige ten behoeve van belastingheffing van derden nog niet weet of die inlichtingen en gegevens van belang zijn voor de belastingheffing bij een bepaalde belastingplichtige (HR 22 september 2006, BNB 2007/45).' Dit is in tegenstelling tot de uitspraak van de rechtbank in eerste aanleg. De oproep van de rechtbank tot een maatschappelijke debat, was daarmee tevens beëindigd.

259 Rb. Zeeland-West-Brabant 8 maart 2017, nr. AWB-16-2732, V-N Vandaag 2017/1037.

260 C.P.M. van Houte, De Belastingdienst op fishing expedition, WFR 2005/6634, p. 1078; zie ook HR 22 september 2006, BNB 2007/45 (m.nt. Bijl) en vgl. E. Poelmann, De fiscale fishing expedition, TFB 2016/7, p. 8 e.v.

261 Hiertoe behoren volgens de wetgever 'vragen die niet zijn geïndividualiseerd naar personen of lichamen en die al dan niet betrekking hebben op meer dan een jaar', Kamerstukken II 1987/88, 19 393, nr. 3, p. 7-8.

262 Typerend is de prijs die de Belastingdienst in 2013 kreeg van de Bits of Freedom voor 'het stofzuigen van parkeer- en kentekendata die door anderen is verzameld en eigenlijk gewist had moeten worden', zie https://bba2013.bof.nl/2013/08/dit-zijn-de-winnaars-minister-opstelten-en-de-belastingdienst/index.html, geraadpleegd: 17 november 2017.

263 HR 10 december 1974, LJN:AB4412, BNB 1975/52 (Stad Rotterdam). Zie evenwel: Rb. Oost-Brabant 26 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6553.

264 De Belastingdienst spreekt dan van een 'derdenonderzoek'. Een administratieplichtige is dan verplicht om gegevens en inlichtingen te verstrekken ten behoeve van de belastingheffing van een ander. Een veelvoorkomende situatie is dat de Belastingdienst een onderzoek instelt bij leveranciers en/of afnemers van gecontroleerde. Andere voorbeelden van een veelvoorkomend derdenonderzoek is de dossierinzage bij een openbare accountant en inzage in het kredietdossier bij financiële instellingen. Onder het derdenonderzoek valt ook het laten uitvoeren van een onderzoek in het buitenland door een medewerker van de belastingdienst aldaar.

265 H. Kleven, C. Kreiner en E. Saez, Why can modern governments tax so much? An agency model of firms as fiscal intermediaries, NBER working paper, 15218, 2009.

Een grens voor de Belastingdienst ligt, met de woorden van de staatssecretaris van Financiën, in het 'prudent' gebruik.[266] En, vanwege het karakter van systematisch verzamelen, in de wetgeving omtrent persoonsregistraties.[267]

Deze praktijk leidt ertoe dat de Belastingdienst voor het uitoefenen van zijn taak over een grote hoeveelheid (veelal vertrouwelijke) gegevens beschikt.[268] Alles ten dienste van een algemeen maatschappelijk belang: een *effectieve belastingheffing*. De verkregen gegevens dienen dit belang en niet (per se) (alle) andere maatschappelijke belangen.[269] De informatiewaarde beperkt zich dan ook veelal tot het fiscale domein. Dat zegt in beginsel niets over andere domeinen: zelfs niet wanneer de gegevens afkomstig zijn van een (fiscaal) niet-compliante belastingplichtige.[270]

2.4 Juridische determinanten van fiscale informatiegaring

2.4.1 Het modelleren van het proces van informatiegaring

Onderscheiden belangen bij het houden van toezicht

De Belastingdienst is voor zijn taak afhankelijk van de fiscale transparantie van burgers en bedrijven. De dienst maakt daarbij gebruik van een veelheid aan bronnen.[271] Deze transparantie, hoewel niet altijd bij een ieder bekend, behoort vanuit dat perspectief tot de publieke waarden.[272] In het algemeen geldt dat de

266 Kamerstukken II 1987/88, 19 393, nr. 3, p. 7-8.

267 Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 24.

268 J. de Zeeuw, Informatieverstrekking door de fiscus. Ontheffing van de fiscale geheimhoudingsplicht in het licht van privacywetging, Registratiekamer, 1999, p. 7.

269 In hoofdstuk 3 bepaal ik de reikwijdte van de taak van belastingheffing en bepaal de 'ruimte' om binnen die taakuitoefening gegevens (mede) te vergaren voor andere doeleinden.

270 Het in de praktijk gehoorde uitgangspunt dat bij fiscale overtreding ook andere regels overtreden worden, vindt geen wetenschappelijke fundering; regelovertreding is namelijk (veelal) domeingebonden. Zie bijvoorbeeld F. Geelhoed, Boerenbedrog, Spanningsvelden en domeingebonden regelovertreding onder varkenshouders, (Vrije Universiteit Amsterdam). 2017

271 Kamerstukken 2016/17, 31 066 nr. 319: Belastingdienst; Brief Algemene Rekenkamer; Handhavingsbeleid Belastingdienst, p. 23. Als informatiebronnen worden genoemd (1) Burgers en bedrijven: zij geven de Belastingdienst informatie door het invullen van de aangifte of door het doen van een betaling; (2) Derde partijen zoals banken, werkgevers, verzekeraars, het UWV, DUO, het Kadaster en de Kamer van Koophandel; (3) Andere handhavers en toezichthouders in Nederland, zoals gemeenten, politie, justitie, douane, rijksinspecties, De Nederlandsche Bank en de Autoriteit Financiële Markten; (4) Belastingdiensten in andere landen: zij geven bijvoorbeeld informatie over vermogen in het buitenland; (5) Openbare bronnen zoals het internet, brancheinformatie en resultaten van benchmarks. De Algemene Rekenkamer doet daarbij aanbevelingen voor andere bronnen waaronder Algemeen nut beogende instellingen (ANBI's) met het oog op de controle van de giftenaftrek. In de bestuurlijke reactie op het (concept) rapport geeft de staatssecretaris van Financiën aan dat de Belastingdienst blijft werken aan een betere informatiepositie (Ministerie van Financiën, 10 november 2016, kenmerk 2016-0000199533).

272 B. Bozeman, Public values and public interest: Counterbalancing economic individualism, 2007, p. 13. omschrijft 'publieke waarden' als volgt: 'de waarden van een samenleving die een normatieve consensus genereren wat betreft (a) de rechten, voordelen en voorrechten die een burger (al dan niet) toekomen; (b) de verplichtingen van burgers aan de samenleving, de staat en aan elkaar, en; (c) de principes waarop bestuur en beleid gebaseerd dienen te zijn.'

publieke waarden uitkristalliseren via een normatieve consensus.[273] Het verstrekken van die informatie is dan ook normatief bij *wet- en regelgeving* bepaald.[274] Dit geeft het kader aan voor de samenleving wat 'in rechte' van elkaar wordt 'verlangd': het verkrijgen van toezichtgegevens. Het is een verplichting waarin ook een innerlijke motivatie doorklinkt. Het recht kan en mag enerzijds geen ethische drijfveren en vrijwillige naleving van de wet eisen puur uit respect, anderzijds kan een rechtstoestand nooit volledig verwerkelijkt worden in een samenleving waarin de burgers niet innerlijk gemotiveerd zijn om de wet te respecteren en na te leven.[275] Het wettelijk kader geeft concrete invulling aan de verplichtingen: binnen dat kader moet de Belastingdienst zijn taak uitvoeren.

De vereiste transparantie vloeit voort uit *de wettelijke taak*, maar de Belastingdienst moet ook terdege rekening houden met andere belangen. Tegenover deze publieke waarden staan immers ook de private waarden. Waarden die een individu of groep voor zichzelf van belang acht. De publieke en private waarden kunnen samenvallen maar ook strijdig zijn.[276] De drijfveren voor regelnaleving, dan wel regelovertreding, zijn divers en worden beïnvloed door allerlei belangen.[277] Eerder noemde ik al dat burgers en bedrijven hun bijdrage onder andere (mede) laten afhangen van 'private belangen' die uit economische motieven kunnen voortvloeien.[278] Daarnaast zijn er de ethische overwegingen die op allerlei niveaus van invloed kunnen zijn.[279] De interne of persoonlijke normen, de sociale normen vanuit de omgeving en de mogelijkheden tot naleving spelen eveneens een rol. Het gaat daarbij niet alleen om financiële motieven. Ook het genoemde (*fundamentele*) recht op privacy is een te eerbiedigen waarde. Deze waarde omschrijft Van Dale als 'persoonlijke vrijheid, het ongehinderd alleen, in eigen kring of met een partner ergens kunnen vertoeven; gelegenheid om zich af te zonderen, om storende invloeden van de buitenwereld te ontgaan'.[280] Een waarde die in de oudere literatuur veelal omschreven wordt als het recht om met rust te worden gelaten.[281] En met betrekking tot informatieverstrekking geeft het de volgende inhoud aan het recht van privacy 'bescherming van persoonsgegevens, m.n. het recht om niet meer informatie over zichzelf te verstrekken en aan niet meer personen dan *strikt noodzakelijk* is, en het recht om te weten welke persoonlijke informatie er in omloop

273 B. Bozeman, Public values and public interest: Counterbalancing economic individualism, 2007, p. 13.

274 Algemene wet inzake rijksbelastingen, wet van 2 juli 1959 (AWR).

275 M. Willaschek, Right and Coercion: Can Kant's Conception of Right be Derived from his Moral Theory?, International Journal of Philosophical Studies 2009-17.1, p. 49-70, p. 58.

276 M.R. Rutgers, Het Pantheon van de Publieke Waarden, 2011, p. 2.

277 A.J.M. Denkers, M.P. Peeters en W. Huisman, Waarom bedrijven de regels naleven, Inzicht in motieven achter naleving, 2014, p. 15.

278 G.S. Becker, Crime and punishment: an economic approach, Journal of Political Economy 76(2), 1968, p. 169-217.

279 Voor uitgebreide beschouwingen wil ik verwijzen naar het wetenschappelijk onderzoek van A.J.M. Denkers, M.P. Peters en W. Huisman, Waarom organisaties de regels naleven, Over individuele motieven, de ethische bedrijfscultuur en de mores in de branche, 2013.

280 Groot woordenboek van de Nederlandse taal, Dikke Van Dale online, geraadpleegd: 10 februari 2017.

281 S.D. Warren en L. Brandeis, The Right to Privacy, Harvard Law Review 1890, p. 193-220.

is, hoe die verzameld is en wat ermee gedaan wordt'.[282] De strekking hiervan is ook opgenomen in de fundamentele rechten vanuit het EU-Handvest (art. 7 EU-Handvest), EVRM (art. 8 EVRM) en de Grondwet (art. 10 GW).[283] In de jaren zestig van de vorige eeuw gaf de toenmalige minister van Binnenlandse Zaken de volgende definitie aan privacy: '(...) de reeks van situaties, waarin de mens, al dan niet in zelf gekozen gemeenschap, onbevangen zichzelf wil zijn.'[284] Het lastige van dit recht is echter dat het niet moeilijk valt te definiëren.[285] Het gaat erom dat een ieder het recht heeft zichzelf te zijn zowel thuis, als in de publieke of digitale ruimte.[286] Zonder wat te 'willen verbergen' kan dit belang – al dan niet voortvloeiend uit dit moeilijk te duiden begrip – een verhindering vormen voor medewerking aan het toezicht.[287]

Dit leidt tot een diversiteit aan belangen die (af)gewogen moeten worden; dit is met name het geval als het toezicht – het proces van inmengen in het persoonlijke domein gepaard gaande met het vergaren van gegevens – als negatief wordt ervaren. Rationeel gesproken zal ingeval sprake is van een individueel belang dat groter is dan het toezichtsbelang, minder snel een discussie ontstaan over de medewerking. Het inmengen in het persoonlijke domein wordt dan spreekwoordelijk op de koop toegenomen.

---

282 De definitie van privacy uit 1890 was eenvoudig geformuleerd in 'the right to be let alone', S. Warren & L. Bandeis, The right to privacy, Harvard Law Review, IV, 1890, p. 5. In latere ontwikkelingen geldt dit beginsel nog wel als uitgangspunt maar heeft een verdere uitwerking gekregen in de vrijheid van onredelijke beperkingen om je eigen identiteit te construeren ('The right to privacy is the freedom from unreasonable constraints on the construction of one's own identity' P.E. Agre en M. Rotenberg, Technology and Privacy: the New Landscape, 2001). Dit wordt vanuit eerdere publicaties wel geformuleerd als het zelfbeschikkingsrecht over informatie ('the right to privacy is the individual's ability to determine when, how, and to what extent information can be shared' A.F. Westin, Privacy and freedom, Washington and Lee Law Review, 166, 25/1, 1968) hetgeen erop neer komt dat de overheid persoonlijke gegevens (van iemand) niet zomaar mag gebruiken (art. 10 Privacy, Grondwet voor het Koninkrijk der Nederlanden (2008) Hoofdstuk 1: Grondrechten). Echter, met de definitie Agre en Rotenberg is het absolute verhindering, maar beperkt deze zich tot 'unreasonable constraints'. Met de verwijzing naar 'identity' behoeft privacy zich daarentegen niet te beperken tot natuurlijke personen; ook rechtspersonen hebben immers hun eigen identiteit.

283 Art. 7 EU-Handvest wordt veel aangemerkt als een 'corresponderende bepaling' voor art. 8 EVRM, wat betekent dat de Handvestbepaling dezelfde inhoud en reikwijdte heeft als de EVRM-bepaling; zie toelichtingen op het Handvest bij art. 7 Hv. Ook artikel 17 van het IVBPR heeft in grote lijnen dezelfde inhoud als de hiervoor genoemde EVRM- en Handvestbepalingen. M.J. Vetzo, J.H. Gerards en R. Nehmelman, Algoritmes en grondrechten, Montaigne Centrum voor Rechtsstaat en Rechtspleging, Universiteit Utrecht, 2018, p. 61.

284 Kamerstukken II 1967/68, 9419, nr. 3, p. 3.

285 Kamerstukken II 1975/76, 13 782, nr. 3, p. 41.

286 B.J. Koops e.a., 'A Typology of Privacy', 38 University of Pennsylvania International Law Review 2017, afl. 2, p. 483-575.

287 Discussie over gegevensverwerking en belastingen zijn niet nieuw. In 1837 was er bijvoorbeeld verzet tegen een landelijke burgerlijke stand als registratie vanwege het recht op vrijheid en privacy, en het risico op hogere belastingen. Zie http://www.genuki.org.uk/big/eng/LIN/civilreg, geraadpleegd: 17 november 2017 '(…) an infringement of the Englishman's rights to privacy and freedom. (…) Finally there were those who saw registration as a precursor of more taxation'.

Het belang tot medewerking vanuit het perspectief van de toezichthouder ('toezichtsbelang') hoeft niet overeen te komen met die van burgers en bedrijven. Deze laatsten kunnen juist een tegenovergesteld belang hebben: zij kunnen een belang hebben dat medewerking in de weg staat. En daarbij kan ook nog eens diversiteit zijn in de belangen. De medewerkingsbereidheid kan dan ook variëren. Gegeven het toezichtsbelang van het bestuursorgaan kunnen deze belangen in meer of mindere mate overeenkomen, waarmee een positief belang ontstaat tot medewerking. Dit kan echter ook negatief zijn.

Het (af)wegen van belangen in het toezicht

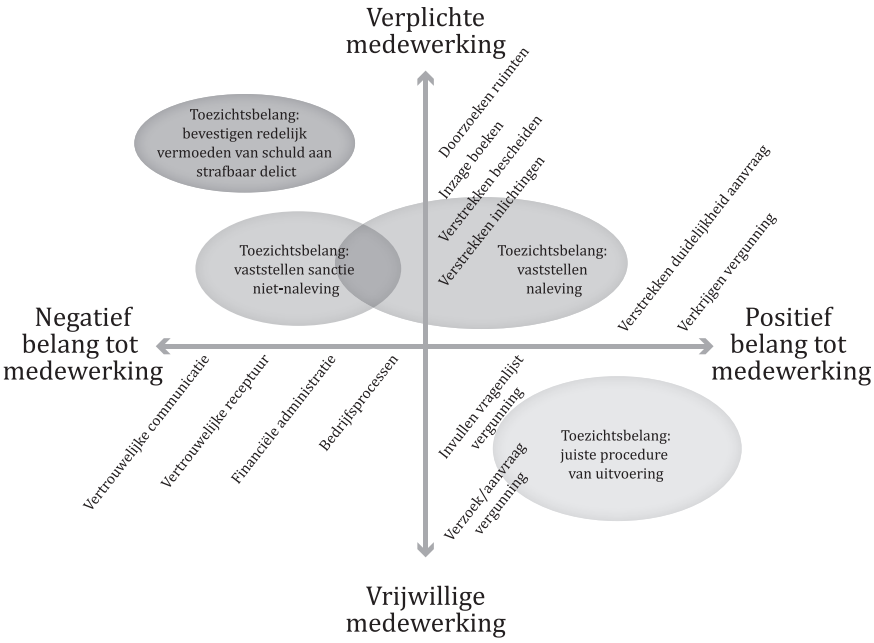
Voor de Belastingdienst geldt dat hij, net als alle andere onderdelen van de overheid, de maatschappelijke belangen en de individuele belangen van de burgers en bedrijven op een zorgvuldige wijze moet (af)wegen. Wie het woord belangenafweging hoort of leest, denkt onwillekeurig aan een weegschaal. Dat geeft volgens de literatuur een onjuist beeld. 'Men neemt twee belangen, legt deze op de weegschaal, kijkt welke kant het zwaarst is. De werkelijkheid is natuurlijk anders. Het beeld van de weegschaal is misleidend.'[288] Bij een rechtvaardige belangenafweging gaat het om het al dan niet uitvoering geven aan het 'ene belang' met respect voor het 'andere belang'. Een rechtvaardige informatiegaring wordt gekenmerkt door de 'belangenafwegingen' waarbij een ieder zijn deel krijgt: de Belastingdienst krijgt de noodzakelijke gegevens en inlichtingen en burgers en bedrijven zien 'hun' individuele belangen ('waarden') geborgd.[289] Hoewel ik de associatie met de weegschaal probeer te voorkomen, is 'zwaarte' van de afzonderlijke belangen wel bepalend voor de keuze. Dat geldt ook voor de afstand tussen de afzonderlijke belangen. Daarin moet een balans worden gevonden.

Het toezichtsbelang zal immers 'zwaar genoeg' moeten zijn om de balans – bij negatieve belangen – in evenwicht te laten zijn om de noodzakelijke medewerking ('inmenging in het persoonlijke domein') te kunnen verplichten/ vorderen.

Het verkrijgen van een balans is in vereenvoudigde vorm als volgt weer te geven waarbij horizontaal de belangen tot medewerking staan (van negatief naar positief) en verticaal de vormen van medewerking (van vrijwillig tot verplicht):

288 T.E. Rosier (red.), Grondslagen van het recht, Achtergronden, 2010, p. 148, met verwijzing naar publicaties van C.E. Smith (onder andere Regels van rechtsvinding, 2007) en de oratie van J.H. Gerards, Belangenafweging bij rechterlijke toetsing aan fundamentele rechten, 2006, p. 7-9.

289 Steeds geldt de algemene en aloude regel uit de rechtspraak dat voor de vraag hoe, waar, en binnen welke termijn documenten of gegevens verstrekt moeten worden, een afweging gemaakt moet worden die rekening houdt met zowel de redelijke belangen van de belanghebbende als die van de fiscus. HR 26 november 1947, B 8423 en conclusie A-G Wattel bij HR 23 september 2005, LJN:AR6468.



Figuur 9: Belangenafweging bij (fiscale) informatiegaring (gestileerd met enkele voorbeelden)

In abstracto kan een negatieve bereidwilligheid om mee te werken in het kader van het toezicht vanuit *andere* belangen, (verder) negatief worden beïnvloed. Het is zelfs mogelijk dat een positief belang (in het kader van bijvoorbeeld de belastingheffing) omslaat in een negatief belang (bij het toezicht op naleving van andere wet- en regelgeving). De (af)weging is dan ook afhankelijk van zowel de aard van de gegevens als het gebruik.

Het wegen van gegevens in zijn diversiteit

Niet alle gegevens hebben eenzelfde 'gevoeligheid'. Te denken valt aan 'gevoelige gegevens' zoals bijzondere persoonsgegevens.[290] Het gebruik van de gegevens kan

290 Zoals opgenomen in Wbp o.a. godsdienst of levensovertuiging, ras, politieke gezindheid, gezondheid, seksuele leven, lidmaatschap van een vakvereniging, strafrechtelijke gegevens, opgelegde verboden naar aanleiding van onrechtmatig of hinderlijk gedrag (ex art. 9 lid 2 sub b Wbp). De Verordening op de gegevensbescherming noemt persoonsgegevens waaruit ras of etnische afkomst, politieke opvattingen, religieuze of levensbeschouwelijke overtuigingen, of het lidmaatschap van een vakbond blijken, en verwerking van genetische gegevens, biometrische gegevens met het oog op de unieke identificatie van een persoon, of gegevens over gezondheid, of gegevens met betrekking tot iemands seksueel gedrag of seksuele gerichtheid verboden (art. 9 lid 1 AVG).

van invloed zijn op de gevoeligheid.[291] De context van het gebruik is dan ook veelal bepalend.[292] En hoewel het vorenstaande ziet op persoonsgegevens zal dat voor andersoortige gegevens zoals bedrijfs- of fabricagegegevens niet anders zijn.[293] Het gebruik van algemene gegevens zoals opgenomen in de Gemeentelijke basisadministratie [MS: de huidige Basisregistratie Personen] zal dan ook van minder gewicht zijn dan medische gegevens.[294] Een verschuiving van gebruik – en daarmee tevens de belangen – kan resulteren in een andere keuze. Het brengt de 'weegschaal' in beweging en kan een andere balans tot gevolg hebben.

De gevoeligheid van gegevens – de 'waarde' – kan afhankelijk zijn van de sfeer waarbinnen het vergaren plaatsvindt. Met een diversiteit aan beginselen kunnen gegevens voor de onderscheiden handhavingssferen een eigen kwalificatie krijgen. Bij het delen van toezichtgegevens vindt veelal onderscheid plaats in (1) persoonsgegevens, (2) bedrijfs- en fabricagegegevens en (3) overige gegevens.[295] Maar ook andere kwalificaties zijn van belang. Sommige niet binnen de toezichtsfeer, maar wel specifiek in het kader van een van de andere handhavingssferen als uitvoeringsgegevens,[296] onderzoekgegevens of opsporingsgegevens.

Binnen de sfeer van het toezicht kunnen gegevens daarentegen ook andere 'labels' krijgen. Een etiket dat per toezichthouder en sfeer kan verschillen, zelfs per toezichtshandeling. Ter illustratie, en uitdrukkelijk zonder daarbij uitputtend te willen zijn, visualiseer ik enkele 'labels' binnen de sfeer van de toezichtgegevens:

291 De schuldenpositie kan van invloed zijn op de belastingheffing: een hogere positie kan leiden tot lagere belastingheffing (een 'positief belang' vanuit belastingplichtige). Het op laten nemen van dezelfde gegevens in bijv. het zogenaamde Incidentenregister zal (veelal) de kredietwaardigheid negatief beïnvloeden (een 'negatief belang'). Rb. Amsterdam 9 februari 2012, LJN:BW0269.

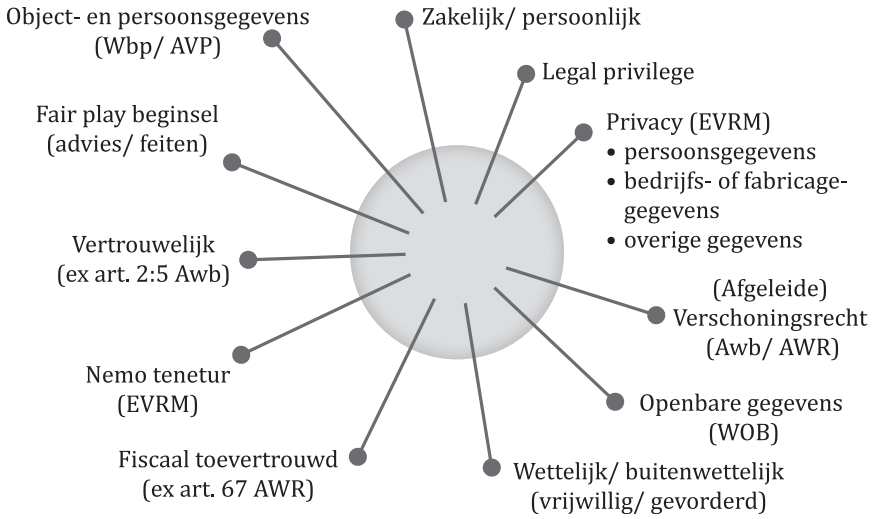
292 Kamerstukken II 1997/98, 25 892, nr. 3, p. 89.

293 Ter illustratie noem ik het verstrekken van reorganisatie om een belastingcontrole mogelijk te maken bij een bedrijf: het positieve belang in het verstrekken van die gegevens kan omslaan in een negatief belang wanneer diezelfde gegevens worden doorverstrekt aan het UWV.

294 De Moor-van Vugt e.a., Gegevensuitwisseling door Toezichthouders, Onderzoek uitgevoerd in opdracht van het WODC, Universiteit van Amsterdam, Faculteit der Rechtsgeleerdheid, p. 35.

295 Bij gegevens over een persoonlijke vennootschap (eenmanszaak, vof, maatschap) kan sprake zijn van zowel een bedrijfsgegeven als persoonsgegeven, zie o.a. Rb. Zwolle 21 februari 2006, LJN: AV3139. Van een gemengde kwalificatie kan ook sprake zijn indien een product- of procesgegevens ook informatie verschaffen over een bepaalde persoon; zie Kamerstukken II 1997/98, 25 892, nr. 3, p. 46.

296 Zie o.a. art. 4:2 lid 2 Awb voor het verplicht verschaffen van gegevens en bescheiden in het kader van de beslissing op een aanvraag. Voor weigeringsmogelijkheden, vanwege eerbiediging persoonlijke levenssfeer of bescherming bedrijfs- of fabricagegegevens; zie artikel 4:3 Awb.



Figuur 10: Labelen van gegevens

Het kunnen vergaren van gegevens – en daarbij de kwalificatie wegend – is afhankelijk van de etikettering en het doel. Het doel bepaalt de waarde van een gegeven (en de bescherming). Een doelverschuiving of -verbreding daarvan – en daaronder valt de integratie van fiscale gegevens in het rijksbrede toezicht – raakt dus deze belangenafweging. Het publieke belang is dan immers breder ('zwaarder') dan alleen het fiscale belang waarbij ook andere (individuele) belangen kunnen spelen. Het belang tot medewerking tegenover de Belastingdienst hoeft niet overeen te komen met dat tegenover een andere toezichthouder. Het kan zelfs tegenovergesteld zijn. Om de invloed van integratie te kunnen bepalen op de nalevingsbereidheid, is het van belang om de determinanten van de informatiegaring te onderkennen.

Het gaat bij de informatiegaring om een specifieke weging van belangen die veelal niet vooraf is gereguleerd. Wat de waarden zijn, valt in zijn algemeenheid niet exact te bepalen. Waarde is immers niet iets, maar iets heeft waarde.[297] De waarde is dan ook niet eenduidig te definiëren, maar wordt bepaald door de omstandigheden die situatie- en tijdafhankelijk zijn. Dit geldt voor zowel de Belastingdienst als de belastingplichtige. Het toezichtsdoel staat daarbij centraal.

Het juridische kader voor rechtvaardige belangenafweging

Vanuit het juridisch perspectief vloeit de publieke waarde voort uit de wettelijke taak van de Belastingdienst, namelijk een juiste belastingheffing. Het belang daarvan

297 W. Stern, William Stern ('Selbstdarstellung'). In: R. Schmidt, Die Philosophie der Gegenwart in Selbstdarstellungen, 41, p. 129-184. 'Eine Definition des Wertbegriffes ist nicht möglich; denn es gibt keinen anderen elementaren Begriff, auf den er zurückgeführt werden konnte', W. Stern, Person und Sache. System des kritischen Personalismus. 3. Band: Wertphilosophie, 1924.

is als norm opgenomen in de belastingwetten.[298] Voor de individuele waarde kan worden aangesloten bij de normen zoals bepaald in de zogenaamde fundamentele rechten van de mens: het verlenen van medewerking aan overheidstoezicht gaat gepaard met het (deels) opofferen van die rechten.[299] Het onthouden van dingen waar burgers en bedrijven aanspraak op kunnen maken, dat wil zeggen: waar ze recht op hebben, kan tot onrechtvaardigheid leiden,[300] zowel vanuit een juridisch als sociaal perspectief. Overigens kunnen, volgens vaste jurisprudentie, ook ondernemingen zich op dit recht op privacy beroepen.[301] Bij het uitoefenen van bevoegdheden voor het vergaren van gegevens gaat het derhalve om de belangenafweging tussen de 'opoffering' van de fundamentele rechten en de effectieve taakuitoefening van de belastingheffing. Die twee moeten met elkaar in verhouding zijn. Vanuit het juridische perspectief vindt deze *belangenafweging* plaats binnen de toepassing van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.[302] En daarmee krijgt de rechtvaardigheid een juridische plaats voor het optreden van de overheid bij het houden van toezicht. En tot die beginselen behoren ook de zorgvuldigheid en evenredigheid ten aanzien de belangen van vertrouwelijkheid.

Het borgen van de zorgvuldigheid in het proces van belangenafweging

Om tot een zorgvuldige (af)weging te komen van de afzonderlijke belangen, zijn er waarborgen nodig. Allereerst is er het kader van de *rechtsbescherming* van burgers en bedrijven waarbinnen de afweging plaats vindt. Die is bij uitstek een concrete uitdrukking van het ideaal van rechtvaardigheid in een individuele zaak.[303] Het gaat immers over individuele belangen die situatie- en tijdafhankelijk zijn.[304] Deze afweging van belangen moet een onafhankelijke partij dan ook kunnen toetsen: de rechter.[305] Die afweging vindt haar bevestiging in de jurisprudentie.[306]

298 HR 8 januari 1986, LJN:AW8125, BNB 1986/128; HR 28 mei 1986, LJN:AW8017, BNB 1986/238; HR 4 november 1992, LJN:ZC5152, BNB 1993/90; Hof Leeuwarden 20 september 1996, FutD 1996/2074.

299 HR 23 april 2011, LJN:BY5352, onder verwijzing naar EHRM 16 april 2002, nr. 37971/97 ((Sociétés Colas vs. Frankrijk), NJ 2003/452, V-N 2002/47.5. AB 2002/277).

300 T.E Rosier (red.), Grondslagen van het recht, p. 148.

301 EHRM 16 april 2002, nr. 37971/97 (Sociétés Colas Est vs. Frankrijk), NJ 2003/452; zie ook paragrafen 104 en 105 van EHRM 14 maart 2013, nr. 24117/08 (Bernh Larsen Holdings AS e.a. vs. Noorwegen) en conclusie A-G Wathelet voorafgaande aan HvJ EU 17 december 2015, nr. C-419/14 (WebMindLicenses), BNB 2016/55, V-N 2016/6.14. De A-G Wathelet schrijft: 'Wat (…) de personele werkingssfeer (…) betreft, moet van meet af aan erop worden gewezen dat volgens de rechtspraak van zowel het [HvJ EU, red.] als het Europees Hof voor de rechten van de mens het begrip privé leven in die zin moet worden uitgelegd dat daaronder ook de beroeps- of commerciële activiteiten van rechtspersonen vallen.'

302 Voor uitgebreide beschouwingen over de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht wil ik verwijzen naar R.H. Happé: Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming, 1996.

303 J.A.R. van Eijsden en F.R. Herreveld, De toekomst van de cassatierechtspraak in belastingzaken, WFR 2012/6949, p. 513.

304 Rb. Oost-Brabant, 26 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6553.

305 Kamerstukken II 2005/06, 30 645, nr. 2.

306 Hof 's-Hertogenbosch, 20 februari 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:515.

Daarnaast moet van onzuivere invloeden worden geabstraheerd. Om tot een zuivere belangenafweging te komen hoeft de Belastingdienst noch de gegevensverstrekker andere toepassingen dan de belastingheffing te betrekken. De Belastingdienst kan de gegevens alleen voor dat doel aanwenden en er geldt een *geheimhoudingsplicht* (art. 67 lid 1 AWR). Degene die informatie verstrekt aan de Belastingdienst hoeft zodoende in principe niet te worden weerhouden door de vrees dat de gegevens en inlichtingen worden gebruikt voor andere doeleinden dan voor een juiste en doelmatige uitvoering van de taak van de Belastingdienst.[307] Daarnaast is er het algemene belang van bescherming van persoonsgegevens.[308] Voor de verstrekte gegevens geldt immers de *doelbinding* van de belastingheffing.[309] De gegevensverstrekker zal, zeker wanneer het gaat om vertrouwelijke gegevens die hij aan geen ander wil verstrekken, vanuit dat vertrouwen de inlichtingen verstrekken en/of de gegevens beschikbaar stellen.[310] Burgers en bedrijven zijn immers eerder geneigd gegevens af te staan aan de overheid als zij erop kunnen vertrouwen dat deze goed worden bewaakt en niet zomaar aan de openbaarheid of aan derden worden prijsgegeven.[311] Deze wettelijke geheimhoudingsplicht is al eeuwen lang de hoeksteen voor het verlenen van (verplichte) medewerking.[312] Deze plicht, die overigens als algemeen beginsel geldt voor de gehele Nederlandse overheid[313] en ook in het buitenland, heeft een belangrijke plaats in het stelsel van belastingheffing.[314] De strekking van deze geheimhoudingsplicht is daarentegen niet altijd hetzelfde.

Bij de harmonisatie van de toezichtsbevoegdheden in de Awb is bewust gekozen voor het handhaven van een specifiek fiscale geheimhoudingsplicht: de minister van Justitie wilde deze zeer strakke geheimhoudingsplicht expliciet handhaven en acht die zelfs noodzakelijk.[315] Dat standpunt wordt nog steeds gehuldigd.[316] Het beginsel van een specifieke fiscale geheimhouding staat ook bij de wens van integratie niet

307 HR 8 november 1991, LJN:ZC0409, r.o. 3.2, NJ 1992/277.

308 Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, p. 12.

309 Ook wanneer informatie die in eerste instantie een bepaalde functie diende, gedurende de tijd ook voor andere functies wordt aangewend is sprake van zogenaamde function creep, zie J.E.J. Prins, Function creep: over het wegen van risico's en kansen. In: Function Creep en Privacy, Justitiële verkenningen, 2011, nr. 8, p. 11.

310 Vakstudie Algemeen Deel, art. 67 AWR, aantekening 1.4.

311 A.M. Klingenberg, A. Logemann en S.A.J. Munneke, Geheimhouding als juridische kwaliteitseis van primaire besluitvorming. In: M. Herweijer, A.T. Marseille, F.M. Noordam, H.B. Winter (red.), Alles in één keer goed. Juridische kwaliteit van bestuurlijke besluitvorming, 2005, p. 178-179.

312 HR 8 november 1991, LJN:ZC0409, r.o. 3.2, NJ 1992/277. In de Bataafs-Franse tijd is geheimhouding in belastingzaken troef. Die vloeit voort uit de in brede kring gedeelde vrees dat het krediet van de ondernemers en handelaren zou worden geschaad als hun vermogens op straat komen te liggen. Tom Pfeil, Op gelijke voet, 2009, p. 222.

313 De Moor- van Vugt e.a, Gegevensuitwisseling door Toezichthouders, Onderzoek uitgevoerd in opdracht van het WODC, Universiteit van Amterdam, Faculteit der Rechtsgeleerdheid p. 45.

314 'Inkomensgegevens zijn in de VS streng beschermd', zegt K.M. Brown, Tax Controversy and Regulatory Services PriceWaterhouseCoopers LLC Washington, DC, United States. Amerikanen zijn trots op de vertrouwelijkheidsregel die geldt voor hun belastingdienst, de Internal Revenue Service (IRS), zegt Brown. 'Dat verklaart de angst voor het delen van gegevens met andere landen.' Verslag International Conference on Taxpayer Rights 2018, Financieele Dagblad 7 mei 2018.

315 Kamerstukken II 1990/91, 21 221, nr. 5, punt 2.43.

316 Voor uitgebreide behandeling van de fiscale geheimhoudingsplicht, zie par. 6.2.

ter discussie: bij het uitwisselen van gegevens in het kader van een breed en integraal toezicht moet rekening worden gehouden met specifieke belangen die met een geheimhoudingsverplichting verband houden.[317] Dat beginsel is blijkbaar zo fundamenteel dat dit niet ter discussie staat. Of met de woorden van de Autoriteit Persoonsgegevens: 'In zijn algemeenheid geldt dat belastinggegevens gevoelige gegevens zijn en dat de Belastingdienst er *alles* aan moet doen om die zo goed mogelijk te beveiligen door aan *alle* wettelijke eisen te voldoen'.[318]

Vanuit de perceptie dat geschonden vertrouwen een negatieve invloed kan hebben op de medewerking, is de bescherming van de geheimhoudingsplicht niet alleen van belang voor de betrouwbaarheid van de persoonsregistratie en naleving van de daarop betrekkende wet- en regelgeving, maar ook voor een efficiënte en effectieve belastingheffing.[319] De *doelbinding* met de strikte geheimhoudingsplicht vormt als waarborg het sluitstuk van een rechtvaardig proces van informatiegaring.[320] Dat moet de basis bieden voor transparantie.

Het model voor informatiegaring

Vanuit het spectrum van (juridische) belangenafweging onderken ik in het proces van informatiegaring de volgende determinanten:

1. de wettelijke taak van de toezichthouder;
2. de fundamentele rechten van de burgers en bedrijven;
3. de wet- en regelgeving voor het vergaren van toezichtgegevens;
4. de belangenafweging van de fundamentele rechten de versus wettelijke taak van de toezichthouder;
5. de doelgebonden vertrouwelijke behandeling van de verkregen toezichtgegevens en
6. de rechtsbescherming als waarborg voor een juiste belangenafweging.

317 Brief Directoraat-Generaal Rechtspleging en Rechtshandhaving, 19 december 2014, Verkenning kaderwet gegevensuitwisseling, ministerie van Veiligheid en Justitie, minister I.W. Opstelten aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, kenmerk 599653, p. 4 'Zo kan van afschaffing van bijvoorbeeld de fiscale geheimhoudingsplicht geen sprake zijn' en p. 7. 'Deze geheimhoudingsplicht strekt vanouds ertoe dat de belastingplichtige niet wordt belemmerd de voor de goede belastingheffing relevante gegevens aan de Belastingdienst te verstrekken in de wetenschap dat de Belastingdienst deze gegevens in beginsel niet aan derden verstrekt. Alleen al om die reden kan van afschaffing van de fiscale geheimhoudingsplicht geen sprake zijn.'

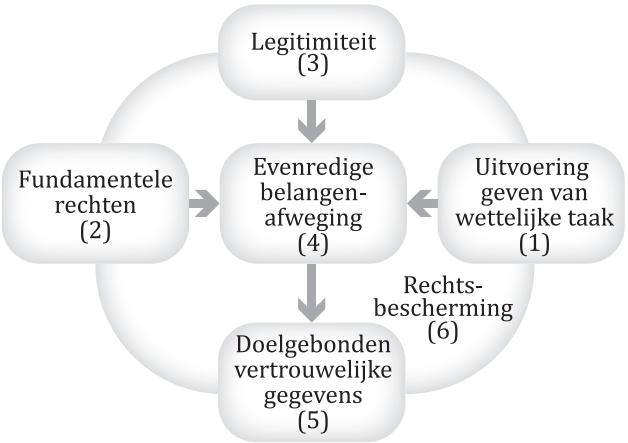
318 http://www.telegraaf.nl/binnenland/27539645/Lek_bij_de_Belastingdienst.html, geraadpleegd: 1 februari 2017.

319 M.B.A. van Hout, Gedeeld geheim, verloren geheim? Tijdschrift formeel belastingrecht, TFB 2015/06.

320 Toelichting bij de invoering van art. 43c Uitv. reg. AWR (Stcrt. 2007, 248): 'Gelet op de ruime wettelijke bevoegdheden die de Belastingdienst heeft om, soms privacygevoelige, 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.'

De eerste vier determinanten vormen het juridische kader waarbinnen het proces van belangenafweging plaatsvindt; de andere twee determinanten fungeren meer als algemene waarborgen voor een zuivere en transparante belangenafweging. Het gebruik van de gegevens wordt uiteindelijk bepaald door de zorgvuldigheid waarmee dit proces heeft plaatsgevonden: zorgvuldigheid geldt als voorwaarde voor het rechtvaardig gebruik van gegevens.

De relatie tussen de bovengenoemde determinanten is als volgt weer te geven:



Figuur 11: Model voor informatiegaring

De determinanten zijn van invloed op het rechtvaardig verkrijgen van fiscale toezichtgegevens. De zorgvuldige uitvoering van dit proces is van belang voor de compliance.[321] Het delen van fiscale toezichtgegevens raakt eveneens de kern van dit proces, namelijk de processuele belangenafweging. Wanneer andere publieke belangen in de afweging (kunnen) worden betrokken, moet ook een andere belangenafweging plaatsvinden.

Een voorbeeld ter illustratie:

De Belastingdienst verkrijgt tijdens een boekenonderzoek inzage in het vertrouwelijke dossier van de externe accountant (ex art. 63a Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta)). De controlemedewerker heeft voor zijn onderzoek bij belastingplichtige X BV de inzage nodig in het controledossier bij accountant Y. De externe accountant Y moet ondanks zijn wettelijke geheimhoudingsverplichting (ex art. 63a Wta) zijn medewerking verlenen op grond van de wettelijke medewerkingsverplichting (ex art. 53 AWR). Tijdens de inzage verkrijgt de controlemedewerker tevens vertrouwelijke informatie over vermoedelijke prijsafspraken in de markt van de cliënt (X BV). Hij wil die melden bij de ACM.[322]

321 B. Torgler en C.A. Schaltegger, Tax morale and fiscal policy, working paper nr. 30, 2005.

322 Art. 67 lid 2 onderdeel b AWR jo. art. 43c lid 1 onderdeel p Uitv. reg. AWR en het samenwerkingsprotocol, 22 januari 2015, Stcrt. 2015, 4468.

De toezichtsbevoegdheden van de ACM beperken zich in beginsel tot 'de ondertoezichtgestelde'. De externe accountant kan – als direct betrokkene – daartoe kunnen behoren (ex art. 5:13 Awb). Volgens de bijzondere bevoegdheden vanuit de Instellingswet is de reikwijdte uitgebreid tot derden ('een ieder'), maar degenen met onder andere een wettelijke geheimhoudingsverplichting kunnen zich verschonen. De accountant behoort daartoe (ex art. 6b lid 3 Instellingswet). Wanneer de Belastingdienst de gegevens zou verstrekken aan de ACM, dan verstrekt de externe accountant op indirecte wijze inzage in zijn dossier aan anderen dan waartoe hij wettelijk verplicht is. Een dergelijk risico kan de vertrouwelijke communicatie met zijn cliënt schaden en daarmee de uitoefening van zijn wettelijke taak (controle van de jaarrekening ex art. 393 Boek 2 BW).

De determinanten vormen dan ook de opmaat voor het rechtvaardig kunnen delen van fiscale gegevens voor het rijksbrede toezicht. In de volgende paragrafen werk ik deze elementen uit in relatie tot het delen van gegevens met andere toezichthouders. Elk van de paragrafen sluit ik af met een kaderstellende factor waarbinnen de informatiegaring plaats moet vinden. Deze kaderstellende factoren leiden tot een algemeen kader voor het rechtvaardig kunnen delen van toezichtgegevens. Vanuit dat kader werk ik in de vervolghoofdstukken het onderliggende deel van de probleemstelling uit voor mijn onderzoek naar de mogelijkheden voor het rechtvaardig kunnen integreren van fiscale toezichtgegevens in het rijksbrede toezicht.

2.4.2 Processuele belangenafweging bij het uitoefenen van bevoegdheden

2.4.2.1 De wettelijke taak van de toezichthouder

Een samenleving vereist elke dag een af- en instemming van ieders gedragingen. Dit geldt voor zowel de kleinste vorm waarin twee personen participeren als voor een land met meer dan 17 miljoen inwoners. Vanwege de grote diversiteit aan individuen, en daarmee tevens individuele belangen die afwijkend en zelfs conflicterend kunnen zijn, is een maatschappelijke ordening onontbeerlijk. Voor de Nederlandse samenleving als geheel vindt die plaats in een sociale en democratische rechtsstaat.[323] De rechtsregels bepalen in beginsel de rechtvaardiging voor gedragingen en de overheid draagt zorg voor het handhaven daarvan.[324]

323 W.J.M. Voermans en S.C. van Bijsterveld, Hoofdstuk 6 - Rechtspraak. In: E.M.H. Hirsch Ballin en G. Leenknegt (red.), Artikelsgewijs commentaar op de Grondwet, webeditie 2014 (www.Nederlandrechtsstaat.nl).

324 Dit noem ik het beginsel van legaliteit. De Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid onderkent naast dit begrip ook het 'legitimiteit'. Dat laatste begrip koppelt het handelen van de overheid aan het ruimere begrip 'recht'. Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, De toekomst van de nationale rechtsstaat, rapporten aan de regering 63, 2002, p. 156.

Dezelfde rechtsstaat beoogt de burger ook op een rechtvaardige wijze te beschermen tegen machtsuitoefening door de overheid en andere burgers.[325] In Nederland zijn vele vormen van wetgeving die rechten geven aan burgers maar ook die de rechten juist inperken. De belastingwetgeving is daar een voorbeeld van: die maakt een inbreuk op het eigendomsrecht van burgers waarbij dwingend recht de regel is. Het gaat immers om een eenzijdige ingreep in de bestedingsvrijheid van de burger die zonodig kan worden afgedwongen: effectieve (rechts)handhaving is een wezenlijk onderdeel van de rechtsstaat.[326] Het is aan de Belastingdienst om uitvoering te geven aan deze wettelijke taak (art. 1 lid 2 AWR juncto art. 1 lid 1 Uitv. reg. Belastingdienst 2003). Met het uitvoeren van die taak vertegenwoordigt de Belastingdienst een collectief belang.[327]

Iedere rechtsregel die een overheid uitvaardigt, houdt rekening met toezicht (soms ook wel aangeduid als 'controle' of 'inspectie').De burgers en bedrijven hebben zich te houden aan de wet- en regelgeving en de (wettelijk) aangewezen toezichthouder draagt zorg voor de bestuurlijke handhaving.[328] Ook voor de fiscale wetgeving geldt dat het toezicht vanouds een belangrijk bestuurlijk handhavingsinstrument is.[329] Het uitoefenen van dit toezicht maakt zelfs integraal onderdeel uit van de wettelijke taak van heffen en innen van rijksbelastingen.[330]

Hierin onderscheidt de Belastingdienst zich van andere toezichthouders: het handhaven ziet ook op het uitoefenen van de *eigen* wettelijke taak in tegenstelling

325 J.L.M. Gribnau. De belastingrechter in een veranderende trias politica. In: J.P. Boer (red.), Kwaliteit van belastingrechtspraak belicht, 2013, p. 71-93.

326 Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, Rechtshandhaving, Rapport aan de regering, nr. 35, 1988, p. 20.

327 Voor persoonsgegevens geldt de aanvullende eis dat sprake moet zijn van welbepaalde, uitdrukkelijk omschreven en gerechtvaardigde doeleinden (art. 7 Wbp). Dat kader mag niet dusdanig vaag of ruim zijn dat tijdens het proces van informatiegaring niet de noodzakelijkheid voor dat doel kan worden getoetst, zie Kamerstukken II 1997/98, 25 892, nr. 3, p. 78-79.

328 Tussen de begrippen 'toezicht' en 'handhaving' bestaat veel begripsmatige verwarring. De Algemene wet bestuursrecht spreekt (hoofdstuk 5 Awb) over het algemene begrip 'Handhaving' waarvan in titel 5.2 'toezicht op naleving' een onderdeel van uitmaakt; andere onderdelen van handhaving zijn opgenomen in de titels 5.3 en 5.4 met de specifieke interventie-instrumenten van bestuursdwang, last onder dwangsom en de bestuurlijke boete. In het algemene spraakgebruik is toezicht het algemene begrip en vormt handhaving een onderdeel daarvan gericht op de interventie, zie bijvoorbeeld de Kaderstellende Visie op toezicht (Kamerstukken II 2000/01, 27 831, nr. 1 en Kamerstukken II 2005/06, 27 831, nr. 15), de diverse rapporten van de Algemene Rekenkamer (onder andere 'Handhaven en gedogen', Kamerstukken II 2004/05, 30 050, nr. 2 en Handhaven en gedogen Terugblik 2008', Kamerstukken II 2007/08, 30 050, nr. 4) en het rapport van de WRR, Toezien op publieke belangen, 2013.

329 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 134. In dit onderzoek sluit ik aan bij het algemene begrip 'toezicht' waarvan handhaving een onderdeel vormt, te weten het sluitstuk. Bij het onderzoek naar de bevoegdheden gaat het echter om het verzamelen van informatie in het kader van het uitvoeren van de algemene toezichttaak.

330 F.C.M.A. Michiels, Houdbaar handhavingsrecht (oratie Tilburg), 2006, p. 5.

tot andere toezichthouders waarbij het toezicht alleen ziet op het naleven van een wet door *anderen*. De wettelijke taak voor de Belastingdienst is 'breder' dan het toezichthouden sec.[331] Het proces van informatiegaring maakt deel uit van het heffings- en inningsproces: het hoeft daarbij niet alleen te gaan om informatie die de belastingplichtigen over zichzelf verstrekt maar kan ook betrekking hebben op (de belastingheffing van) derden.

Het verkrijgen van gegevens en inlichtingen ten dienste van de belastingheffing is gericht op het adequaat uit kunnen voeren van het 'eigen proces' én het toezicht daarop. Zonder (toezicht op de) juiste informatie is het niet mogelijk te komen tot het heffen en innen van de juiste belastingen.[332] Ongeacht het proces van aanslag- of aangiftbelastingen.[333]

Bij het nalevingstoezicht is het verkrijgen van gegevens en inlichtingen alleen gericht op het vaststellen dat de ondertoezichtgestelde de betreffende wet- en regelgeving naleeft.[334] Het is een bewust onderscheid wat ook gehanteerd wordt in de tweede kaderstellende visie op toezicht uit 2005 waarin deze twee vormen van toezicht worden onderscheiden.[335] Het betreft een fractioneel verschil maar in de wetshistorie was dit bepalend voor het al dan niet incorporeren van de toezichtsbevoegdheden van de Belastingdienst in het rechtsstelsel van de Awb.[336] Dit heeft erin geresulteerd dat de Belastingdienst vandaag de dag nog steeds over een specifiek rechtsstelsel beschikt voor het vergaren van toezichtgegevens: een rechtsstelsel voortvloeiend uit de van oudsher eigen wettelijke taak. Met andere woorden: wettelijke taak en toepassing van het rechtsstelsel gaan hand in hand. Dit brengt mij bij de eerste kaderstellende factor.

> De aard van de wettelijke taak van de toezichthouder bepaalt het rechtsstelsel met bevoegdheden.

331 Kamerstukken II 2014/15, 34 000 IX, nr. 2, p. 40, De minister bevordert, door inzet van de Belastingdienst, compliance door passende dienstverlening te leveren, massale processen juist en tijdig uit te voeren, *adequaat toezicht uit te oefenen* en waar nodig naleving bestuurs- of strafrechtelijk af te dwingen. Zie par. 2.3 begripsbepaling.

332 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 134.

333 Bij het proces van aanslagbelastingen (zoals Inkomsten- en Vennootschapsbelasting) stelt de inspecteur daadwerkelijk de aanslag vast: bij aangiftebelasting (zoals Omzet- en Loonbelasting) voldoet belastingplichtige zijn belastingschulden rechtstreeks aan de ontvanger zonder tussenkomst van de inspecteur. Ondanks dat verschil blijft het karakter van uitvoeringstoezicht hetzelfde: het bewaken van de kwaliteit van het proces van heffen en innen van belastingen.

334 Tot de 'ondertoezichtgestelden' reken ik in het kader van dit onderzoek degenen waarop de 'toezichthouder' toeziet, (WRR-rapport 89, Toezien op publieke belangen, 2013). Een formeel juistere kwalificatie is 'normadressaat; de toezichthouder ziet namelijk toe op gedragingen van bepaalde personen en bedrijven volgens wet- en regelgeving (de 'norm') waarbij, op voorhand, niemand onder toezicht wordt gezet. column D. Ruimschoten, U wordt onder therapie gesteld, Vide, https://www.videnet.nl/?page=17737073, 2013, geraadpleegd: 1 juli 2017.

335 Kamerstukken II 2005/06, 27 831, nr. 15.

336 In de parlementaire geschiedenis is bij de behandeling van de Awb onderscheid gemaakt in 'nalevingstoezicht' en 'uitvoeringstoezicht'. Het toezicht van de Belastingdienst is gekwalificeerd als 'uitvoeringstoezicht', Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 57.

2.4.2.2 De fundamentele rechten van de burgers en bedrijven

In het nationale en internationale recht zijn allerlei mensenrechten verankerd. Die zijn er om personen te beschermen tegen de macht van de staat en moeten ervoor zorgen dat iedereen kan leven in menselijke waardigheid.[337] Een handeling is rechtmatig als dat compatibel (in overeenstemming te brengen) is met de vrijheid van alle anderen.[338] Hieruit spreekt impliciet de plicht om op verantwoordelijke wijze te handelen, namelijk opdat de keuzevrijheid van anderen niet disproportioneel (dat wil zeggen: in strijd met een algemene wet) wordt beperkt.[339] Deze plicht om de mensenrechten te respecteren, vind ik terug in de hedendaagse mensenrechtendocumenten.[340] In een sociale en democratische rechtsstaat, waartoe Nederland behoort (art. 1 Gw), respecteert de overheid bij het uitoefenen van zijn macht tegenover 'zijn' burgers de mensenrechten. Die vormen tezamen met de rechtsstaat en de democratie 'de drie pijlers van de Raad van Europa'.[341] Het uitgangspunt is niet het veelgehoorde 'wie niets te verbergen heeft, heeft ook niets te vrezen' maar 'het dagelijks doen en laten van de burgers gaat de overheid niets aan'.[342] Met de woorden van het EVRM: 'Een ieder heeft *het recht* op respect voor zijn privé leven, zijn familie- en gezinsleven, zijn woning en zijn correspondentie.' (art. 8, lid 1 EVRM). En als grondrechten zijn er het recht op eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer (art. 10 Gw), de onaantastbaarheid van het lichaam (art. 11 Gw), de huisvrede (art. 12 Gw) en het briefgeheim (art. 13 Gw). Een recht dat

337 Het werk van Immanuel Kant (1724-1804) wordt over het algemeen gezien als de bron voor het hedendaags begrip van menselijke waardigheid; Kant omschrijft deze waarde als 'een inherente waarde die alle mensen delen simpelweg vanwege het feit dat zij mensen zijn. Hij betoogt dat de mens een absolute waarde heeft, een doel op zichzelf is en nooit als middel voor een ander doel mag worden gebruikt.' Gesammelte Schriften (Akademie-Ausgabe), Ausgabe der Preußischen Akademie der Wissen- schaften (4), W. de Gruyter 1900, p. 428.

338 E.R.Boot, Het belang van individuele mensenplichten, Ars Aequi, vol. 61/12, 2012, p. 909.

339 Hierbij wordt aansluiting gezocht bij Kants opvatting 'Eine jede Handlung ist recht, die oder nach deren Maxime die Freiheit der Willkür eines jeden mit jedermanns Freiheit nach einem allgemeinen Gesetze zusammen bestehen kann.' Immanuel Kant (1724-1804), Gesammelte Schriften (Akademie-Ausgabe), Ausgabe der Preußischen Akademie der Wissen- schaften (4), W. de Gruyter 1900, deel 6, p. 230.

340 Universele Verklaring van de Rechten van de Mens (UVRM), VN-verdragen waaronder het Internationaal Verdrag inzake burgerlijke en politieke rechten (IVBPR, Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM) met de uitspraken van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, en het Handvest voor de Grondrechten en de Nederlandse Grondwet.

341 Report on the rule of law, (studie nr 512/2009, CDL-AD(2011)003Rev.) van de Europese Commissie voor Democratie en Recht (de zogenoemde Venice Commission), p. 3.

342 Rb. Oost-Brabant, 26 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6553; zie ook Je hebt wél iets te verbergen. Over het levensbelang van privacy, Maurits Martijn en Dimitri Tokmetzis, Amsterdam: De Correspondent, 2016.

overigens niet alleen geldt voor natuurlijke personen.[343] Sommige van die bepalingen gelden ook voor rechtspersonen.[344] Het Straatsburgse Hof acht de bescherming van de persoonlijke levenssfeer (ex art. 8 EVRM) ook van toepassing op rechtspersonen. [345] In dit geval ging het om een mededingingsonderzoek in de bedrijfsruimten ('siège social, agence en locaux professionels') van rechtspersonen. In Nederland worden deze rechten met name bepaald door de Grondwet (art. 10 Gw).[346] Indien en voorzover die niet de vereiste bescherming biedt, kan het internationale recht bepalend zijn.[347] De bescherming van persoonsgegevens is een van de Europese grondrechten.[348] Die bepalingen hebben, door hun rechtstreekse werking, op grond van art 94 Gw, en met voorrang op de nationale wetgeving binnen onze rechtsorde.[349] Dit recht is ook van belang voor het handelen van de Belastingdienst.[350]

---

343 Het huidige artikel 10 GW omvat het recht op bescherming van persoonsgegevens. De Staatscommissie Grondwet heeft in november 2010 geadviseerd dat recht zelfstandig afzonderlijk op te nemen in de Grondwet: daarmee zou worden bewerkstelligd dat de bescherming niet gekoppeld is aan de persoonlijke levenssfeer van betrokkenen, maar ook kan samenhangen of botsen met andere grondrechten, Rapport Staatscommissie Grondwet, Den Haag november 2010, Kamerstukken II 2010/11, 31 570, nr. 17, bijlage, p. 80. Vooralsnog heeft de regering echter aangegeven geen reden te zien om de Grondwet op dit punt daadwerkelijk te wijzigen, Kabinetsreactie rapport Staatscommissie, Kamerstukken II 2011/12, 31 570, nr. 20, p. 8.

344 PHR conclusie A-G Wattel bij HR 16 september 2005, LJN:AO9013, BNB 2006/111 met annotatie van M.W.C. Feteris.

345 EHRM 16 april 2002, nr. 37971/97 ((Sociétés Colas Est vs. Frankrijk), NJ 2003/452, V-N 2002/47.5, AB 2002/277). De toepassing van het EVRM voor rechtspersonen is ook te zien in de jurisprudentie van het EHRM over art. 6 EVRM. Ter illustratie noem ik de procedure over fiscaal-administratieve beboeting van de directeur van een rechtspersoon (EHRM 24 februari 1994, Serie A nr 284, BNB 1994/175 (Bendenoun vs. Frankrijk)); de – inmiddels in het EHRM opgegane – Commissie voor de rechten van de mens paste art. 6 EVRM toe op de procedure over een bestuurlijke kartelboete opgelegd aan een rechtspersoon in de eveneens reeds aangehaalde zaak Société Stenuit tegen Frankrijk (ECRM 17 januari 1990). Voor de redelijke termijneis wordt verwezen naar de zaak Garyfallou AEBE vs. Griekenland (EHRM 24 september 1997, Reports 1997-V, p. 1830) waarin het hof op het beroep van een rechtspersoon oordeelde dat de redelijke termijn was overschreden in een zaak waarin een boete was opgelegd wegens overtreding van in- en uitvoerregels. In de zaak Tre Traktörer Aktiebolag vs. Zweden, (EHRM 7 juli 1989, Series A, nr. 159.) overwoog het Europese Hof dat het geschil een burgerlijk recht ('civil right') van de Zweedse rechtspersoon betrof, zodat art. 6 lid 1 EVRM in zijn zaak van toepassing was. Het Hof kwam in die zaak tot het oordeel dat art. 6 EVRM was geschonden wegens het ontbreken van een onafhankelijk en onpartijdig gerecht.

346 De bescherming van artikel 10 Grondwet strekt zich ook uit over rechtspersonen, zie Kamerstukken II 1976/77, 13 872, nr. 7, p. 35.

347 A. Pahladsingh en H.J.Th.M. Roosmalen, Het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie twee jaar juridisch bindend: rechtspraak in beweging?, NTFR 2012/18, 2012.

348 Art. 8 EU-Handvest, ABRvS 2 november 2011, LJN:2011:BU3136, AB 2012/53.

349 PHR conclusie A-G Niessen, 16 augustus 2016, ECLI:NL:PHR:2016:885, r.o. 3.13. en bijlagen bij de conclusies in de zaken met nrs. 15/05826 (ECLI:NL:PHR:2016:853), 15/02068 (ECLI:NL:PHR:2016:884) en 15/02069 (ECLI:NL:PHR:2016:883).

350 G.J.M.E. de Bont, Vrijheid geef je door, 2012, NTFR 2012/1274.

Op een juiste nationale toepassing van die rechten wordt internationaal toezicht gehouden.[351]

Een inmenging, ook wel aangeduid als aantasting van deze rechten, is volgens het legitimiteitsbeginsel alleen toegestaan indien de wetgeving daarvoor een (wettelijke) fundament biedt.[352] Volgens het legaliteitsbeginsel kan de rechtvaardige inmenging slechts plaatsvinden indien

(1) de inbreuk gebaseerd is op de wet (waaronder niet alleen de wet in formele zin maar ook regelgeving in materiële zin is begrepen)[353] en
(2) de belastingplichtige over een rechtsmiddel beschikt om zich tegen de inbreuk op het beschermde recht te verzetten.[354] Een inhoudelijke beschouwing hiervan volgt later (zie par. 2.4.3.2).

Met toepassing van beide moet de *maatschappelijke noodzaak* worden bepaald.[355] De verplichting om gegevens en inlichtingen te verstrekken aan een toezichthouder moet derhalve wettelijk zijn verankerd (zie par. 2.4.2.3). De regering geeft dat voorschriften waarbij toezichtbevoegdheden worden toegekend bij wet in formele zin moeten worden geregeld.[356] Bij een dergelijke verplichting is immers sprake van een inmenging op de grondwettelijk beschermde rechten zoals privacy, huisvrede en briefgeheim (Artt. 10, 12 en 13 Gw). Ook het recht op eigendom wordt hiertoe

351 Een van de doelstellingen van de Verenigde Naties (VN) is het beschermen en bevorderen van de rechten van de mens. De aangesloten landen hebben zich verplicht om mensenrechten voor iedereen te garanderen. Internationaal werd het Internationale Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (IVBPR)van kracht op 23 maart 1976 na ratificatie door 35 landen; op dit moment hebben bijna alle landen het verdrag ondertekend (Nederland sinds 11 maart 1979). Op Europees niveau geldt tevens het Europees Verdrag tot Bescherming van de Rechten van de Mens (EVRM); het Europees Hof voor de Rechten van de Mens houdt toezicht op klachten van individuen tegen een lidstaat.

352 HR 23 april 2013, LJN:BY5352, NJ2013/576, onder verwijzing naar EHRM 16 april 2002, nr. 37971/97 ((Sociétés Colas vs. Frankrijk), NJ 2003/452, V-N 2002/47.5. AB 2002/277); zie ook HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:288.

353 EHRM 8 juli 1999, nrs. 23536/94 en 24408/94 (Baskaya en Okçuoglu vs. Turkije), EHRM 17 november 2005, nr. 56720/00 (Gabriele Metzger vs. Duitsland) en EHRM 10 oktober 2006, nr. 40403/02 (Pessino vs. Frankrijk); zie ook HR 25 juni 1963, ECLI:NL:HR:1963:42, NJ 1964/239 (m.nt. B.V.A. Röling) en van latere datum HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:286, ECLI:NL:HR:2017:287 en ECLI:NL:HR:2017:288.

354 EHRM 24 november 2005, nr. 49429/99 (Capital Bank AD vs. Bulgarije).

355 Art. 8 EVRM bevat hiermee een belangrijk beginsel dat de verhouding regelt tussen de overheid (het openbaar gezag) en de burgers: dat artikel vindt binnen Europa veelvuldig toepassing in (klachten met betrekking tot) het uitoefenen van bevoegdheden door de overheid en het opleggen van sancties; zie ook Art. 17 van het VN-verdrag voor de burgerlijke en politieke rechten (IVBPR).

356 Zie ook Besluit van de Minister-President, Minister van Algemene Zaken, van 22 december 2017, nr. 3215945, houdende vaststelling van de tiende wijziging van de Aanwijzingen voor de regelgeving, Aanwijzing 2.21 letter f.

gerekend.[357] Dat laatste bevat alle op waarde te bepalen rechten en legitieme verwachtingen.[358]

De maatschappelijke noodzaak voor de bevoegdheden van de Belastingdienst vloeit voort uit de hiervoor aangegeven wettelijke taak, namelijk het heffen en innen van belastingen.[359] De bevoegdheden met betrekking tot de belastingheffing (het uitvoering geven aan het 'collectieve belang') moeten eveneens wettelijk zijn geregeld: in casu in de AWR (zie par. 2.4.2.3).[360] Deze wetgeving biedt de algemene juridische grondslag voor de fiscale inmenging in de fundamentele rechten.[361]

In 1974 bepaalde de Hoge Raad in het arrest Stad Rotterdam: 'dat, aangenomen dat [MS: Stad Rotterdam] een beroep op het eerste lid van artikel 8 Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden zou toekomen, dit beroep reeds moet stranden op hetgeen in tweede lid van dat artikel is bepaald.' Het hoogste Nederlandse rechtscollege rechtvaardigde de inmenging in de persoonlijke levenssfeer met de argumentatie 'dat toch, voor zover artikel 49 eerste lid, van de AWR al geacht kan worden de uitoefening van het in artikel 8, eerste lid,

---

357 Art. 1 Protocol bij het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, Bescherming van eigendom en art. 17 EU-Handvest; zie ook cassatiemiddel 1 bij HR 8 juni 2012, LJN:BW7714, BNB 2012/221 alsmede Rb. Breda 31 augustus 2012, LJN:BX9479, NTFR 2013/383.

358 Voor de reikwijdte van het begrip 'eigendomsrecht' kan het best aansluiting worden gezocht bij de Engelse tekst van het EVRM dat over 'possessions' spreekt: in het Nederlands te vergelijken met 'waardeerbare rechten' hetgeen verder strekt dan het goederenrecht (art. 1, Boek 5 BW). Deze bepaling creëert geen eigendomsrechten, maar beschermt slechts bestaande rechten (EHRM, 11 januari 2007, Nr. 73049/01 (Anheuser-Busch Inc. vs. Portugal).

359 Rb. Oost-Brabant, 26 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6553 '(…) Doelmatige en eerlijke belastingheffing is noodzakelijk in het belang van het economisch welzijn van het land. Voor die doelmatige en eerlijke belastingheffing is het vergaren van inlichtingen door de Belastingdienst nodig, niet alleen bij de belastingplichtigen zelf, maar ook bij derden. De wettelijke mogelijkheid tot informatiegaring moet ruim moet worden opgevat. (…) Het behoeft ook niet bij voorbaat vast te staan dat alle inlichtingen relevant zullen zijn (vgl. ook HR 22 september 2006, LJN:AY8656, BNB 2007/45). Het gaat om inlichtingen, boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan waarvan de raadpleging van belang kan zijn voor de vaststelling van de feiten welke invloed kunnen uitoefenen op de belastingheffing ten aanzien van derden.'

360 Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994, Hoofdstuk VIII, Verplichtingen ten dienste van de Belastingheffing. De middelwetten voor de afzonderlijke belastingen kunnen specifieke verplichtingen bevatten. Als voorbeeld noem ik de Wet op de Omzetbelasting over specifieke vereisten omtrent de factuur (art. 35 Wet OB 1968) en het staande kunnen houden en onderzoeken van motorvoertuigen volgens de Wet op de Motorrijtuigenbelasting (art. 78 en 79 Wet MB 1994).

361 Voor de uitvoering van de belastingwetten zijn bevoegdheden ten behoeve van de belastingheffing en invordering toegekend aan medewerkers van de Belastingdienst volgens respectievelijk de AWR en de Invorderingswet; anders geformuleerd, er gelden verplichtingen van belastingplichtigen en belastingschuldigen voor de belastingheffing en invordering tegenover respectievelijk de inspecteur en ontvanger. Voor het Caribisch Nederland zijn de bevoegdheden voor inspecteur en ontvanger geregeld in de Belastingwet BES. In de Uitvoeringsregeling Belastingdienst is bepaald wie inspecteur en ontvanger zijn, zoals bedoeld in de AWR, de Invorderingswet en de Belastingwet BES. Het Caribisch gebied laat ik in het kader van deze studie buiten beschouwing. In het kader van het fiscale toezicht wordt gesproken over 'de inspecteur'; in de AWR zijn verplichtingen toegekend jegens hem. De verplichtingen vanuit de Invorderingswet tegenover de ontvanger laat ik eveneens buiten beschouwing omdat die een ander karakter hebben dan het houden van toezicht; zij zijn gericht op het innen van belastingschulden en/of het aansprakelijk stellen van belastingschuldigen.

Verdrag gewaarborgde recht op 'respect for his private life…and his correspondence' te beperken, zulks ingevolge het bepaalde in het tweede lid van dat verdragsartikel wordt toegestaan, nu zodanige beperking kan worden aangemerkt als 'necessary in a democratic society in the interest of the economic well-being of the country'.[362] Het rechtscollege aanvaardde daarmee enerzijds de rechten van de mens als rechtsbeginsel om de Belastingdienst te beperken in de uitoefening van zijn taak.

Anderzijds wordt in de maatschappelijke noodzaak tot het heffen en innen van belastingen de rechtvaardiging gevonden tot inmenging in de mensenrechten.[363] Ook in de latere rechtspraak is dit uitgangspunt onbetwist gevolgd. Maar dat biedt geen algemene duidelijkheid over het gewicht van beide. De tijd drukt daarop zijn stempel. Zo is in de samenleving de vraag ontstaan naar begrenzing onder meer, maar niet uitsluitend, van de gegevens die de Belastingdienst mag vergaren en gebruiken (Big Data).[364] Anders gezegd, waar de vastgelegde informatie over burgers door de digitalisering enorm is toegenomen, dringt zich in het maatschappelijk debat steeds meer de vraag op: wat de hoofdregel van art. 8 EVRM voor de burger nog waard is?[365] Is een dergelijk algemeen toezichtsbelang zwaarwegend genoeg voor de inbreuk op de individuele rechten? De uitzondering op de beperking van de hoofdregel 'een ieder heeft recht op respect voor privé leven' en 'geen inmenging van enig openbaar gezag is toegestaan in de uitoefening van dit recht' wordt immers slechts gerechtvaardigd 'door zeer zwaarwegende collectieve belangen.'[366] Een algemeen collectief belang, voortvloeiend uit de algemene taakstelling van de Belastingdienst, is niet van voldoende 'gewicht' om rechtvaardig gebruik te kunnen maken van de uitzondering op de hoofdregel.[367] Dit brengt mij bij de tweede kaderstellende factor.

> Voor het kunnen beperken van fundamentele rechten van burgers en bedrijven moet in concreto sprake zijn van zeer zwaarwegende collectieve belangen.

2.4.2.3 De wet- en regelgeving voor het vergaren van toezichtgegevens

Het legaliteitsvereiste bepaalt dat de inbreuk in het persoonlijke domein bij wet moet zijn bepaald. Het EHRM heeft dat in meerdere arresten uitgewerkt waarbij

362 HR 10 december 1974, LJN:AB4412, BNB 1975/52 (Stad Rotterdam) en NJ 1975/178.

363 Het Europese Verdrag voor de Rechten van de Mens biedt daarvoor zelf de grondslag in art. 8, lid 2 EVRM.

364 Wat de invloed van Big Data voor het toezicht wordt, is niet bekend. 'Big Data is belangrijk – heel belangrijk zelfs', Viktor Mayer-Schönberger. In: S. Klous en N. Wielaard, Wij zijn Big Data, Voorwoord, Amsterdam: Business Contact. 'Big Data – om onverklaarbare redenen altijd met hoofdletters geschreven – wordt het digitale goud, roepen de technologieprofeten', D. Tokmetzis, De Correspondent, 11 november 2013; zie ook Liza van Lonkhuizen, Silicon Valley ziet de mens als een algoritme, De macht van data, NRC.nl, 28 juli 2017.

365 Rb. Oost-Brabant, 26 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6553.

366 Rb. Oost-Brabant, 26 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6553, r.o. 4.15.

367 Vgl. HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:288, r.o. 2.3.4, met conclusie A-G Niessen ECLI:NL:PHR:2016:853 en ECLI:NL:PHR:2016:885; zie ook EHRM 2 september 2010, nr. 35623/05, par. 44 e.v. (Uzun vs. Duitsland).

sprake is van het 'bij wet voorzien'; oftewel, 'prescribed by law'.[368] De wetgeving omtrent moet toegankelijk (accessible), voorzienbaar (forseeable) en precies (sufficient precision) zijn.[369]

De achterliggende jaren laat zich een ontwikkeling zien die het wettelijk kader van de toezichthouders op elkaar wil laten aansluiten. Bij het tot stand komen van de Awb heeft een harmonisatie plaatsgevonden van de toezichtsbevoegdheden. Het ging uitdrukkelijk om de intentie de bevoegdheden binnen de Awb te harmoniseren en niet te 'uniformeren'. Het streven lag om de verschillen (zo veel mogelijk) te verkleinen, maar met de mogelijkheid om een toezichthouder bijzondere (aanvullende) bevoegdheden te verlenen. Aan de andere kant is het ook mogelijk de bevoegdheden van toezichthouders juist te beperken.[370] Alleen toezichthouders met een afwijkende positie of specifieke taken zouden nog over uitzonderlijke bevoegdheden kunnen beschikken; die moeten dan echter wel in transparante regels zijn opgenomen. Het legaliteitsvereiste vraagt immers om wettelijke binding en direct openbare toegankelijkheid van die regels; regels die niet openbaar zijn, zijn ten gevolge van 'neither legally binding nor directly publicly accessible' in strijd met het legaliteitsbeginsel.[371]

Voor de inspecteur geldt daarentegen *niet* de wettelijke bevoegdheid tot het verlangen van medewerking zoals opgenomen in de Awb. Die bevoegdheid is voor hem wettelijk uitgesloten (art. 1 lid 3 AWR). De inspecteur heeft daarentegen zijn eigen mogelijkheden. Hij kan ook – hoewel uitzonderlijk en beperkt – gebruik maken van de buitenwettelijke informatiegaring.[372] Daarbij kan worden gedacht aan het kennisnemen van openbaar toegankelijke bronnen en aan waarnemingen op openbaar toegankelijke plaatsen.[373] Een dergelijke onderzoekshandeling wordt ook in de bestuursrechtelijke literatuur erkend als bevoegdheid van toezichthouders.[374] De inspecteur, en toezichthouders overigens ook, kunnen 'simpelweg buiten rondkijken en luisteren door toezichthouders (de oog- en oorfunctie)' en het gebruik maken van publieke informatiebronnen.[375]

368 Zie bijvoorbeeld EHRM 26 april 1979, nr. 6538/74 (Sunday Times vs. Verenigd Koninkrijk), EHRM 9 november 1999, nr. 26449/95 (Spacek vs. Tsjechische Republiek), EHRM 12 mei 2000, nr. 35394/00 (Kahn vs. Verenigd Koninkrijk), EHRM 22 november 1994, nr. 13616/88 (Hentrich vs. Frankrijk) en EHRM 14 oktober 2010, nr. 23759/03 en 37943/06 (Shchokin vs. Oekraïne).

369 PHR conclusie A-G Niessen 16 augustus 2016, ECLI:NL:PHR:2016:885, 3.20. en bijlagen van 16 augustus 2016 in de drie zaken met nrs. 15/05826 (ECLI:NL:PHR:2016:853), 15/02068 (ECLI:NL:PHR:2016:884) en 15/02069 (ECLI:NL:PHR:2016:883).

370 Kamerstukken II 1996/97, 25 280, nr. 3, p. 93.

371 EHRM 12 mei 2000, nr. 35394/97 (Kahn vs. Verenigd Koninkrijk). Het EHRM oordeelt dat de afluisterpraktijken van de Britse overheid niet overeenkomstig de wet waren, omdat de regels daaromtrent waren opgenomen in richtlijnen die niet openbaar waren.

372 HR 27 september 2002, LJN:AD8780, na conclusie A-G Van Kalmthout, BNB 2003/13 m.nt. M.W.C. Feteris.

373 M.W.C. Feteris, Formeel belastingrecht (Fiscale Handboeken nr. 9), 1999, p. 274.

374 Zie L.J.J. Rogier, Nalevingtoezicht, 2002, p. 48: 'Voor het stellen van puur informatieve vragen heeft de toezichthouder geen bevoegdheden nodig. Dat kan iedereen.'

375 F.C.M.A. Michiels, A.B. Blomberg en G.T.J.M. Jurgens, Bestuursrecht algemeen/ Handhaving algemeen, Handhavingsrecht (HSB) 2016, Hoofdstuk 2.2.1. Handhavingstoezicht.

Enerzijds worden deze handelingen begrensd door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.[376] Anderzijds mag dit ook weer niet een te systematisch karakter krijgen.[377] Dan is er – volgens het oordeel van de Hoge Raad – sprake van dusdanig inmenging in het persoonlijke domein dat die moet berusten op een wettelijk voorschrift.[378] De 'buitenwettelijke bevoegdheden' vinden hier dan ook hun grens.[379] Het 'in accordance with the law' van art. 8 EVRM bepaalt dat bij wet daarin moet zijn voorzien en de burger met voldoende precisie kan opmaken welke – op zijn privé leven betrekking hebbende – gegevens de overheid verzamelt en verwerkt.[380] Ook moet dat proces gerechtvaardigd worden door of krachtens een wet in formele zin. De algemene taakstelling van de Belastingdienst tot het heffen en innen van belastingen voldoet daar overigens niet aan, aldus de Afdeling van de Raad van State[381] en de Hoge Raad.[382]

Een andere vorm van buitenwettelijke informatiegaring is hetgeen de inspecteur verkrijgt op grond van civielrechtelijke afspraken met belastingplichtigen en/of derden. De vrijwillig verkregen gegevens kunnen tevens als een vorm van buitenwettelijke informatiegaring worden beschouwd.

Ook is het mogelijk om informatie van burgers en bedrijven te krijgen zonder wettelijke verplichting. De Hoge Raad erkent de mogelijkheid van een onderzoekshandeling zonder dat daarvoor een wettelijke basis bestaat impliciet voor de Belastingdienst.[383] Een mogelijkheid die overigens niet beperkt is tot het domein van de Belastingdienst. Ook bij andere toezichthouders en zelfs bij opsporingsinstanties kan dit voorkomen.[384] Het gaat hier echter om uitzonderlijke omstandig-

376 PHR conclusie A-G Niessen 16 augustus 2016, ECLI:NL:PHR:2016:885, 3.20. en bijlagen van 16 augustus 2016 in de drie zaken met nrs. 15/05826 (ECLI:NL:PHR:2016:853), 15/02068 (ECLI:NL:PHR:2016:884) en 15/02069 (ECLI:NL:PHR:2016:883).

377 ARvS 26 juli 2017, ECLI:NL:RVS:2017:2008.

378 HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:288, r.o. 2.3.4.

379 Met deze vorm van structureel waarnemen van de werkelijkheid gaat de Belastingdienst dan ook zeer ver; als dit mag, waar ligt dan de grens? De volgende bron van fiscale gegevens zou bijvoorbeelde alle beveiligingscamera's kunnen zijn in het uitgaansleven om de horeca te controleren. Wanneer de Belastingdienst zich beperkt zou hebben tot incidentele opvraag van de ANPR gegevens was de uitkomst waarschijnlijk anders geweest; dan valt een vergelijking te trekken met de zogenaamde Waarnemingen ter plaatse. Communicatie over het mogelijk hebben verkregen van de ANPR gegevens voor nader te bepalen locaties en tijdstippen zou het structurele karakter kunnen wegnemen.

380 Zie ook de uitspraken van de CRvB over een stelselmatige observatie door een handhavingsspecialist van de sociale recherche met een op de ingang tot een stomerij gerichte videocamera (CRvB 13 september 2016, ECLI:NL:CRVB:2016:3479; AB 2017/47 m.nt. T. Barkhuysen en M.L. van Emmerik) en een peilbaken (CRvB 15 maart 2016, ECLI:NL:CRVB:2016:947; AB 2016/329).

381 ARvS 26 juli 2017, ECLI:NL:RVS:2017:2008.

382 Vgl. HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:288, r.o. 2.3.4 met conclusie ECLI:NL:PHR:2016:853 en ECLI:NL:PHR:2016:885; zie ook EHRM 2 september 2010, nr. 35623/05, par. 44 e.v. (Uzun vs. Duitsland).

383 HR 27 september 2002, LJN:AD8780, met verwijzing naar Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 18 en Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 5, p. 15.

384 Zie PHR conclusie A-G Niessen, 16 augustus 2016, ECLI:NL:HR:2016:885, met verwijzing naar respectievelijk voetnoot bij L.J.J. Rogier, Nalevingtoezicht, 's-Gravenhage 2002, p. 48: 'Voor het stellen van puur informatieve vragen heeft de toezichthouder geen bevoegdheden nodig. Dat kan iedereen.' en HR 19 december 1995, NJ 1996/249 (Charles Z.) r.o. 6.4.3.

heden. Hiertoe wordt niet gerekend de gegevensverstrekking ten gevolge van een vraag van de inspecteur zonder te verwijzen naar zijn, van toepassing zijnde, wettelijke bevoegdheden.[385] De begrenzing voor het actief verkrijgen van dergelijke gegevens ligt volgens Feteris waarschijnlijk in de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.[386] Dit zijn echter uitzonderlijke situaties.

In het algemeen is ook voor de inspecteur een wettelijke basis vereist voor het kunnen uitoefenen van toezichtsbevoegdheden. Dat is immers het algemene uitgangspunt voor het kunnen inmengen in het persoonlijke domein door de overheid. De afwijkende positie van de Belastingdienst is bij de totstandkoming van de Awb uitdrukkelijk aan de orde gekomen. De aard van het toezicht was bepalend: het uitvoeringstoezicht van de Belastingdienst moet worden onderscheiden van het zogenaamde toezicht op naleving. Hoewel de Awb de mogelijkheid biedt om bevoegdheden voor specifieke toezichthouders te verruimen ten opzichte van de algemene bevoegdheden, acht de politiek dat niet opportuun voor de Belastingdienst. Het hebben van eigen bevoegdheden met een eigen rechtsstelsel en rechtsbescherming is inherent aan de uitvoerende taak van de Belastingdienst, zo meende de politiek.[387] De Belastingdienst kan volgens de politiek met de algemene bevoegdheden voor het overheidstoezicht niet komen tot een effectieve uitvoering van zijn taak. Effectieve belastingheffing vraagt blijkbaar om een eigen toezichtskader.[388]

De bevoegdheden volgens de AWR bleven derhalve na introductie van de Awb onverkort voor de Belastingdienst van kracht. En daarmee beschikt de Belastingdienst over een uniek rechtsstelsel met (toezichts)bevoegdheden of, om in fiscale termen te spreken, burgers en bedrijven hebben 'specifieke wettelijke verplichtingen ten dienste van de belastingheffing' (AWR, Hoofdstuk VIII, Verplichtingen ten dienste van de Belastingheffing). Een kader dat, in onderscheid tot de Awb bij het nalevingstoezicht, voor de drie handhavingssferen van uitvoering, toezicht en onderzoek geldt zonder wettelijke afkadering (zie par. 2.4.2): alleen voor de sfeer van opsporing geldt een afwijkend bevoegdheden kader (AWR, Hoofdstuk IX, Strafrechtelijke bepalingen).

In het algemeen geldt dat de medewerkingsverplichting afhankelijk is van de handhavingssfeer waarin de gegevens moeten worden verstrekt. In het kader van de uitvoering is sprake van een wederkerigheid in belangen. Het verplichtende karakter tot medewerking ontbreekt veelal.

Bij het reguliere toezicht is er een verschil in verhoudingen. Ondanks het ontbreken van een belang bij de 'onder toezicht gestelde' kan de toezichthouder medewerking vorderen.

Bij een onderzoek naar het opleggen van bestuursrechtelijke sancties en maatregelen ('onderzoek') zijn de bestuursrechtelijke bevoegdheden veelal gelijk aan het

385 Zie PHR conclusie A-G Niessen, 16 augustus 2016, ECLI:NL:HR:2016:885.

386 Noot M.W.C. Feteris, BNB 2003/13 bij HR 27 september 2002, LJN:AD8780 (met PHR conclusie A-G Van Kalmthout).

387 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5.

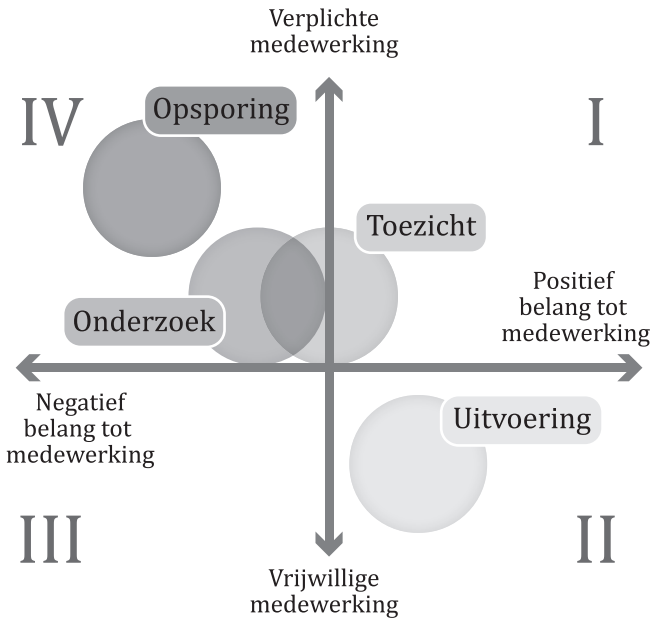
388 In de AWR zijn alle fasen van de belastingheffing geduid. De rechtsspraak valt daartegen wel onder de Awb met dien verstande dat er wel 'eigen' belastingkamers zijn. Voor de overeenkomsten en verschillen in de bevoegdheden, zie hoofdstuk 5.

reguliere toezicht. Die bevoegdheden zijn eveneens opgenomen in de algemene verplichtingen ten dienste van de belastingheffing.[389] De opsporingsfase noopt vanwege het belang van waarheidsvinding veelal tot uitgebreide bevoegdheden; hier geldt wel de rechtsbescherming zoals het zwijgrecht volgens het nemo tenetur-beginsel.[390] Dit laatste geldt echter niet alleen bij strafvervolging maar tevens bij het bestuursrechtelijke punitatieve onderzoek.[391]

Bij het reguliere toezicht kan de 'onder toezicht gestelde' eveneens een positief belang hebben om mee te werken. Als voorbeeld noem ik het toezicht op een vergunning waarbij de vergunninghouder gebaat is bij het in standhouden daarvan.

De sferen waarin het bestuursorgaan zijn gegevens verkrijgt, zijn te visualiseren in een matrix van belangen (positief versus negatief) en de noodzakelijke medewerking (verplicht versus vrijwillig): vier kwadranten waarbinnen het vergaren van gegevens plaats kan vinden.

De verzameling aan gegevens is voor de afzonderlijke sferen als volgt te positioneren:



Figuur 12: Belangenafweging in relatie tot handhavingssferen

De fiscus neemt binnen dit stelsel van bevoegdheden en belangen om mee te werken een eigen positie in (zie de volgende figuur). Belastingplichtigen kunnen verplicht en

389 Alleen in verhoorsituaties geldt een zwijgrecht ex art. 5:10a Awb en par. 14 Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (voorheen art. 67j AWR).

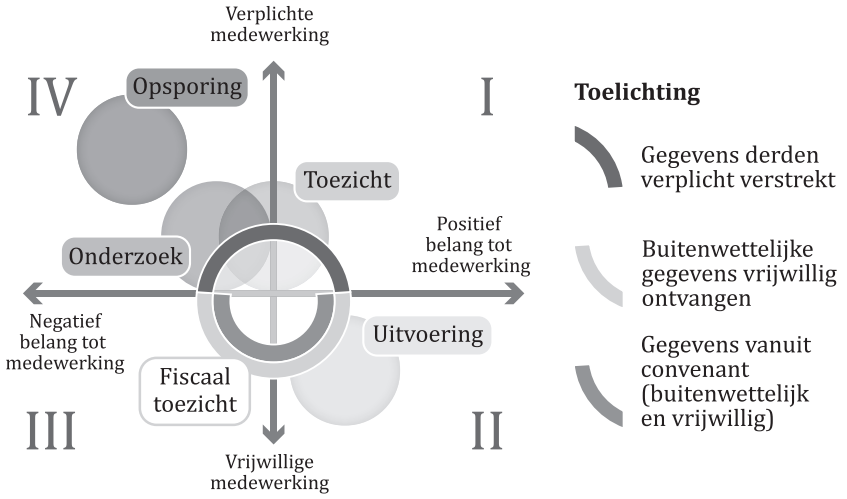
390 Zie voor uitgebreide beschouwingen daaromtrent L.C.A. Wijsman, Nemo tenetur in belastingzaken (diss.), 2017.

391 EHRM 21 februari 1984, Serie A, nr. 73, NJ 1988/937 (Öztürk vs. Duitsland). Zie over het begrip criminal charge uitvoerig C.L.G.F.H. Albers, Rechtsbescherming bij bestuurlijke boeten (diss.), 2002, p. 84-120.

vrijwillig gegevens en inlichtingen verstrekken. Een verplichting daartoe kan overeenkomen met eigen fiscale belangen (kwadrant I); het desgevraagd onderbouwen van kosten is daar een voorbeeld van. Dat kan ook vrijwillig (kwadrant II) indien het bijvoorbeeld om gegevens gaat waartoe de Belastingdienst niet (wettelijk) gerechtigd is. De crux van de verplichtingen ligt veelal in de situatie waarin belastingplichtigen niet willen meewerken omdat het mogelijk tot gevolg kan hebben dat de belastingschuld daarmee wordt verhoogd (kwadrant IV). Tenslotte is het zelfs mogelijk dat sprake is van 'vrijwillige' gegevensverstrekking terwijl dat strijdig is met het eigen fiscale belang. Hier noem ik de medewerking van buitenlandse vennootschappen in het onderbouwen van gelieerde transacties in Nederland (kwadrant III): de Belastingdienst kan nakoming niet afdwingen maar het niet nakomen kan wel negatieve gevolgen hebben voor de (gelieerde) binnenlandse belastingplichtige vennootschappen. Daarbinnen kan de Belastingdienst buiten zijn wettelijke bevoegdheden gegevens verkrijgen van belastingplichtigen (op vrijwillige basis) en van derden (verplichte medewerking). Als bijzondere vorm van medewerking noem ik de civielrechtelijke overeenkomst in het kader van het horizontale toezicht: partijen verplichten zich vrijwillig tot medewerking in het kader van het (fiscale) toezicht.[392] Het is de Belastingdienst zelfs geoorloofd gegevens (afkomstig uit een misdrijf) te kopen van een tipgever: mits – ook hier – de belangen afdoende worden gewogen.[393] De verzameling van fiscale gegevens is – ter vergelijking van de andere sferen – als volgt te visualiseren in de relatie van medewerkingsbereidheid en verplichting daartoe.

392 Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen, april 2013 en voorbeeld convenant fiscaal dienstverleners. https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/leidraad_toezicht_grote_ondernemingen_dv4231z1fd.pdf en https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/stand_fiscaaldienstverlenersconv_al8231z3ed.pdf.

393 Hof 's-Hertogenbosch, 20 februari 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:515. Zie eerder HR (Strafkamer) 14 november 2006, nr. 02324/05, ECLI:NL:HR:2006:AX7471, NJ 2007179 en HR (Belastingkamer) 21 maart 2008, nr. 43 050, ECLI:NL:HR:2008:BA8179, BNB 2008/159. Rechtbank 's-Hertogenbosch oordeelt dat, ondanks de Staat strafrechtelijke immuniteit geniet, onverlet laat 'dat een materieelstrafrechtelijke duiding van haar handelen noodzakelijk kan zijn teneinde een verantwoord oordeel te kunnen geven over de bruikbaarheid, door die Staat, van het bewijsmateriaal'. En verder 'Bewijsuitsluiting kan in fiscale zaken aan de orde zijn in uitzonderlijke gevallen, als rechtstatelijke waarborg, omdat een belangrijk voorschrift of rechtsbeginsel in zo aanzienlijke mate is geschonden dat bewijsuitsluiting een passende en geboden reactie op die normschending is.'



Figuur 13: Belangenafweging fiscaal toezicht in relatie tot handhavingssferen

De sfeer in relatie tot de taakuitoefening bepaalt de bevoegdheden voor het vergaren van gegevens. Dit brengt mij bij de derde kaderstellende factor.

> Toezichthouders beschikken in beginsel over gelijke bevoegdheden; alleen vanwege specifieke taken die dat rechtvaardigen kan een toezichthouder unieke bevoegdheden uitoefenen.

2.4.2.4 Belangenafweging van de publieke versus private waarden

De functionele reikwijdte van de toezichtbevoegdheden wordt bepaald door het wettelijke kader en de jurisprudentie. Een toezichthouder is bij het uitoefenen van zijn taak in beginsel gebonden aan zijn wettelijke bevoegdheden. De inmenging in het persoonlijke domein mag volgens het legitimiteitsbeginsel nimmer verder strekken dan de wet mogelijk maakt. Dat is het maximum. De functionaliteit van de bevoegdheden vloeit daarentegen voort uit omstandigheden. Wat is in een bepaalde situatie nodig? Het uitoefenen van toezicht is het voortdurend afwegen van publieke – versus private waarden.

Algemene beginselen voor belangenafweging
Vanuit de wettelijke grondslag en de noodzaak voor de wettelijke taakuitoefening, moet het bestuursrechtelijk handelen in overeenstemming zijn met de algemene beginselen van proportionaliteit (de inmenging in het persoonlijke domein mag niet onevenredig zijn in verhouding tot het nagestreefde doel) en subsidiariteit (het nagestreefde doel

moet niet op een voor de burger minder ingrijpende wijze kunnen worden bereikt).[394] Bij de uitoefening van zijn taak is de Belastingdienst in elk geval gebonden aan deze algemene beginselen van behoorlijk bestuur.[395] Bij zowel het stellen van serievragen als in individuele gevallen.[396] Dit geldt temeer wanneer een bestuursorgaan in meer of mindere mate de vrijheid heeft om in concrete gevallen naar eigen inzicht een besluit te nemen: de zogenaamde discretionaire bevoegdheid.[397]

Fundamentele rechten op bescherming van inmengen in het persoonlijke domein
De (buiten)wettelijke mogelijkheden tot informatievergadering en verdere verwerking van persoonsgegevens door overheidsinstanties als de Belastingdienst worden, naast de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, wettelijk begrensd door de Grondwet en EVRM (het recht op privacy).[398] Dat biedt de bescherming voor de hiervoor genoemde 'rust' in het persoonlijke domein: privacy. Dat vraagt om specifieke belangenafweging.

Volgens vaste jurisprudentie van het EHRM dient de inmenging [MS: en aantasting] immers *noodzakelijk* te zijn in een democratische samenleving (art. 8 lid 2 EVRM).[399] Daarin komt naar voren dat de wettelijke grondslag voor de betrokkene toegankelijk moet zijn opdat hij kan voorzien wat de consequenties van de wettelijke bepaling zijn in zijn specifieke geval en hij zijn gedrag daarop kan afstemmen.[400] De grondslag moet liggen in nationale wetgeving.[401] Daarnaast stelt het EHRM een aantal kwaliteitseisen aan die wettelijke grondslag.[402] Het recht op bescherming van

394 J. de Zeeuw, Informatieverstrekking door de fiscus. Ontheffing van de fiscale geheimhoudingsplicht in het licht van privacywetgeving, Registratiekamer, 1999, p. 25; zie ook PHR conclusie A-G Van Soest, 8 januari 1986, LJN:AW8125, BNB 1986/128.

395 Zie bijvoorbeeld HR 8 januari 1986, LJN:AW8125, BNB 1986/128; HR 4 juli 1989, BNB 1989/258; HR 11 december 1991, LJN:AW5744, BNB 1992/243 en FED 92/178.

396 Vgl. brief van de Registratiekamer van 19 september 1997, nr. 96.B.0262.01, V-N 1998/45.10 resp. Hof Leeuwarden 29 november 2011, nr. 10/00326, V-N 2012/14.6.

397 L.J.A. Damen e.a., Bestuursrecht 1, 2009, p. 314. 'Van beoordelingsvrijheid is sprake als het bestuursorgaan bij het nemen van een besluit vrij is om te beoordelen of aan de in de wet genoemde voorwaarden is voldaan. Van beleidsvrijheid is sprake als het bestuursorgaan vrij is om al dan niet van een bevoegdheid gebruik te maken.'

398 Conclusie A-G Niessen 16 augustus 2016, ECLI:NL:PHR:2016:885, 3.20. en bijlagen van 16 augustus 2016 in de zaken met nrs. 15/05826 (ECLI:NL:PHR:2016:853), 15/02068 (ECLI:NL:PHR:2016:884) en 15/02069 (ECLI:NL:PHR:2016:883). Ook het IVBPR (art. 17) is van toepassing. Vanwege de directe doorwerking van het EVRM heeft dit toetsingskader nauwelijks invloed en behandel ik dan ook verder niet in dit onderzoek; G. Overkleeft-Verburg, Het grondrecht op eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer. In: A. K. Koekkoek, De Grondwet, Een systematisch en artikelsgewijs commentaar, 2000, p. 159.

399 EHRM 26 april 1979, nr. 6538/74 (Sunday Times vs. Verenigd Koninkrijk) en EHRM 4 mei 2000, nr. 28451/95 (Rotaru vs. Roemenië), par. 52.

400 F.C. van der Jagt, Het recht op bescherming van persoonsgegevens, hfst. 7, p. 165. In: M.L. van Emmerik (e.a.), Grondrechten, Nationale, Europese en internationale dimensie, ArsAequi, 2013.

401 Zie onder meer EHRM 26 april 1979, nr. 6538/74 (Sunday Times vs. Verenigd Koninkrijk); EHRM 24 april 1990, nr. 11105/84 (Huvig vs. Frankrijk); EHRM 24 april 1990, nr. 11801/85 (Kruslin vs. Frankrijk) en EHRM 25 maart 1998, nr. 23224/94 (Kopp vs. Zwitserland).

402 Zie EHRM 24 april 1990, nr. 11801/85 par. 27 (Kruslin vs. Frankrijk); zie ook EHRM, 2 augustus 1984, nr. 8691/79 par. 67 (Malone vs. Verenigd Koninkrijk). En zie ook EHRM 4 mei 2000, nr. 28341/95 (Rotaru vs. Roemenië); EHRM 25 september 2001, nr. 44787/98 (P.G. en J.H. vs. Verenigd Koninkrijk) en meer recent EHRM 29 april 2014, nr. 52019/07 (L.H. vs. Letland).

privacy wordt tevens beschermd door het EU-Grondrechtenhandvest (artt. 7 en 8 EU-Handvest).[403] Ook dat kan van toepassing zijn bij het verkrijgen (en verstrekken) van gegevens.[404] Het Hof van Justitie oordeelt dat het uitoefenen van bevoegdheden bij een internationaal bijstandsverzoek 'forseeable relevant' moet zijn.[405]

Als uitgangspunt (eerste criterium) voor gerechtvaardigde inmenging geldt dat er sprake moet zijn van een legaliteitsvereiste ('lawfulness') en: het moet dus gaan om uitvoering geven aan een wettelijke taak.[406] Daarnaast moet er sprake zijn van 'pressing social need'. Daarvoor gelden als criteria dat de uitvoering zelf 'relevant and sufficient' en 'proportionate to the legitimate aims pursued' moet zijn.[407] De inbreuk mag niet onevenredig zijn in verhouding met het doel: een belangenafweging is nodig met het oog op de omstandigheden van het geval, het algemeen belang en die van het individu.[408] Er moet een 'eerlijke balans' zijn in het individuele en collectieve belang.[409] Bij de toepassing van deze belangenafweging spelen het proportionaliteits- én subsidiariteitsbeginsel een belangrijke rol.[410] *Subsidiariteit* – met de afweging van alternatieven – is geen zelfstandig criterium noch expliciet onderdeel van het *proportionaliteitsbeginsel.*[411] Het kan echter wel onderdeel

403 Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie, 7 december 2000, Pb EG 2000 C 364/1. In casu het recht op eerbiediging van het privéleven (art. 7 EU-Handvest) en het recht op bescherming van zijn persoonsgegevens (art. 8 lid 1 EU-Handvest). Zie HvJ EU 8 april 2014, gevoegde zaken C-293/12 en C-594/12, (Digital Rights Ierland en Seitlinger) en HvJ EU 6 oktober 2015, C-362/14 (Schrems). De beperkingen die mogen worden gesteld aan het recht op bescherming van de persoonsgegevens in de zin van het Handvest, komen overeen met die welke worden toegestaan in het kader van artikel 8 EVRM. Zie bijvoorbeeld HvJ EU 9 november 2010, gevoegde zaken C-92/09 en C-93/09 (Schecke en Eifert/Land Hessen).

404 HvJ EU 16 mei 2017, ECLI: EU:C2017:373, C-682/15 (Berlioz Investment Fund SA). Het betrof een informatieverzoek in het kader van de internationale bijstand ten aanzien van de belastingheffing van een derde. De redactie Vakstudie Nieuws merkt in zijn noot bij dit arrest op dat uit het arrest-Sabou af te leiden valt dat het Unierecht in de fase van inforamtie-uitwisseling geen rechten creëert voor de belastingplichtige in de verzoekende staat HvJ EU 22 oktober 2013, nr. C-276/12 (Sabou), V-N 2013/55.22.1). De redactie concludeert echter dat het geen verschil moet uitmaken, V-N 2017/27.5.

405 HvJ EU 16 mei 2017, ECLI: EU:C2017:373, C-682/15 (Berlioz Investment Fund SA).

406 Van inmenging in het privé leven is al snel sprake en dat strekt zich ook uit tot de werkomgeving. Ter illustratie: zelfs contacten van werknemers tijdens werktijd kunnen daaronder vallen (EHRM 16 december 1992, nr. 13710/88 (Niemietz vs. Duitsland)), evenals telefoongesprekken van werknemers vanaf de werkplek (EHRM 25 juni 1997, nr. 20605/92 (Halford/Verenigd Koninkrijk) en internet- en emailverkeer (EHRM 3 april 2007, nr. 62617/00 (Copland vs. Verenigd Koninkrijk)).

407 HR 23 april 2013, LJN:BY5352 onder verwijzing naar EHRM 16 april 2002, nr. 37971/97 (Sociétés Colas vs. Frankrijk), NJ 2003/452, V-N 2002/47.5, AB 2002/277.

408 EHRM 19 juni 2006, nr. 35014/97 (Hutten-Czapska vs. Polen).

409 EHRM 14 mei 2013, nr. 66529/11, par. 57 en 61, (N.K.M. versus Hongarije): 'a fair balance' between the interests of the affected individual and the general interest. In considering the question whether the third condition has been met, the legislature in matters of taxation must be left a wide margin of appreciation'.

410 Zie ook Kamerstukken II 1997/98, 25 892, nr. 3.

411 J.H. Gerards, Het evenredigheidsbeginsel van artikel 3:4 lid 2 Awb en het Europese recht, hoofdstuk 5. In: Tom Barkhuysen en Willemien den Ouden (red), Europees recht effectueren, 2007, p. 73 – 113. In uitspraken van het EHRM vormen de beginselen van noodzakelijkheid en subsidiariteit veelal de kern van de evenredigheidstoets; zie ook J. Schwarze, Europäisches Verwaltungsrecht, Entstehung und Entwicklung im Rahmen der Europäischen Gemeinschaft, 2005, p. 661 e.v.

uitmaken van de proportionaliteit in het kader van de handelwijze bij het inmengen in het persoonlijke domein.[412] De noodzakelijkheid en proportionaliteit zal aanwezig moeten zijn ter bereiking van een legitiem doel.[413] Deze criteria sluiten aan bij het genoemde wettelijk kader en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Wat de belangen in concreto zijn noch de zwaarte daarvan, staat op voorhand vast.

De juridische spil voor het afwegen van (toezichts)belangen

De Awb codificeert de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit in het evenredigheidsbeginsel (art. 5:13 Awb). Dat bepaalt dat de uitoefening van toezichtsbevoegdheden 'relevant en toereikend' moet zijn en 'in verhouding staan tot de legitieme doelen die worden nagestreefd'. Alternatieven zullen daarbij betrokken moeten worden.[414] De handelwijze dient 'redelijkerwijs noodzakelijk te zijn voor de vervulling van zijn taak'.[415] Deze zogenaamde noodzakelijkheidseis wordt mede ingevuld aan de hand van de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit.[416]

---

412 Ter illustratie het voorbeeld waarin de inmenging minder ingrijpend had kunnen plaatsvinden. Een persoon die in verband met een mislukte zelfmoordpoging in de media in beeld was gebracht, had ook op een minder herkenbare wijze in de media in beeld kunnen worden gebracht. Ontleend aan F.C. van der Jagt, Het recht op bescherming van persoonsgegevens, hfst. 7, p. 165. In: M.L. van Emmerik e.a., Grondrechten, Nationale, Europese en internationale dimensie, ArsAequi, 2013. EHRM 28 januari 2001, nr. 44647/98 (Peck vs.Verenigd Koninkrijk); zie ook J.H. Gerards, Het evenredigheidsbeginsel van artikel 3:4 lid 2 Awb en het Europese recht, hoofdstuk 5. In: Tom Barkhuysen en Willemien den Ouden (red), Europees recht effectueren, 2007, p. 83

413 De belangenafweging ('de noodzaak') komt bijvoorbeeld naar voren in het oordeel van het HvJ EU in het aanvaarden dat doorzoeking van een commerciële bedrijfsruimte gemakkelijker te rechtvaardigen en sneller toelaatbaar is dan doorzoeking van een woonhuis, zie HvJ EU 18 juni 2015, zaak C-583/13 P, ECLI:EU:C:2015:404 (Deutsche Bahn), par. 20.

414 Art. 5:13 Awb geeft codificatie van het evenredigheidsbeginsel. Dit artikel is met ingang van 1 januari 1998 ingevoerd bij Wet van 20 juni 1996 Stb. 1996, 333 (wetsvoorstel 23 700), Kamerstukken II 1994/95, 23 780, nr. 8, punt 6.46 'Artikel 5.1.3 bevat een algemene norm die de toezichthouder in acht moet nemen bij de uitoefening van zijn bevoegdheden. Het optreden van de toezichthouder dient steeds te voldoen aan de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit.' In de memorie van Toelichting bij Wet van 20 juni 1996 Stb. 1966, 333 (wetsvoorstel 23 700), Kamerstukken II 1993/94, 23 780, nr. 3 was al opgenomen 'Artikel 5.1.3 is het formeel-juridische aanknopingspunt voor de inachtneming van dergelijke zorgvuldigheidsvereisten.'.

415 Voor het Toezicht op naleving is dit apart geregeld in art. 5:13 Awb, Wet van 20 juni 1996 Stb. 1966, 333 (wetsvoorstel 23 700), Kamerstukken II 1993/94, 23 780, nr. 3: 'Er zij nog op gewezen dat art. 5.1.3 een specifieke invulling geeft aan art. 3:4, tweede lid, van de Awb, waarin het evenredigheidsbeginsel reeds in algemene zin is neergelegd. Dit beginsel geldt ingevolge art. 3:1, tweede lid, immers ook voor andere handelingen dan besluiten, echter voor zover de aard van de handelingen zich daartegen niet verzet. Om eventuele twijfel weg te nemen over de toepasselijkheid op de uitoefening van toezicht van de algemene norm van art. 3:4, tweede lid, van de Awb is het onderhavige artikel van belang. Daarnaast noodzaakt de aard van de handelingen in kwestie – feitelijk handelen dat rechtstreeks ingrijpt in de persoonlijke levenssfeer van de burger – tot een zekere aanscherping van die algemene norm.'

416 Conclusie A-G Niessen 16 augustus 2016, ECLI:NL:PHR:2016:885, 3.20. en bijlagen van 16 augustus 2016 in de zaken met nrs. 15/05826 (ECLI:NL:PHR:2016:853), 15/02068 (ECLI:NL:PHR:2016:884) en 15/02069 (ECLI:NL:PHR:2016:883).

Dat vloeit voort uit het lemma 'redelijkerwijs' dat billijkheid impliceert.[417] De toezichthouder moet te werk gaan *volgens* de rede (of in het Latijns: ratio).[418]

Het *evenredigheidsbeginsel* houdt in ieder geval in dat de toezichthouder een bevoegdheid niet mag uitoefenen als dat voor de vervulling van zijn taak niet redelijkerwijs *noodzakelijk* is.[419] Dat vormt de spil voor het uitoefenen van bevoegdheden. Dit betekent onder meer dat een aantal bevoegdheden die krachtens de Awb aan toezichthouders toekomt voor sommigen geen betekenis hebben, omdat de aard van de voorschriften op de naleving waarvan zij toezien, dit niet met zich meebrengt (par. 4.2).

Uit het evenredigheidsbeginsel vloeit ook voort dat de toezichthouder zijn bevoegdheid moet uitoefenen op een wijze die voor de burger het minst belastend is (art. 5:13 Awb).[420] De toezichthouder moet het algemeen belang voor zijn wettelijke taakuitoefening en het individuele belang van de gegevensverstrekker (vanuit met name de fundamentele rechten van privacy, huisvrede, briefgeheim waaronder bedrijfsgeheimen en eigendom) tegen elkaar afwegen. Dit moet hij in zijn proces van besluitvorming zorgvuldig doen (art. 3:2 Awb).[421] Dat kan zelfs tot gevolg hebben dat het bestuursorgaan actief de belanghebbende moet voorlichten als zijn belangen geschaad kunnen worden.[422] Ook moeten er juridische waarborgen zijn om misbruik van regelingen door de Staat te voorkomen.[423] Daarover straks meer (zie par. 2.4.3).

Een soortgelijke belangenafweging geldt ook voor de Belastingdienst voor het opleggen van verplichtingen ten dienste van de belastingheffing: hij moet bij het opleggen van wettelijke verplichtingen (het legitimiteitsbeginsel als uitwerking van de 'pressing social need') zorgvuldig zijn belangen afwegen met die van de gegevensverstrekker.[424] Het toetsingskader om toezichthoudende bevoegdheden aan te *kunnen*

---

417 Groot woordenboek van de Nederlandse taal, Dikke Van Dale online, geraadpleegd: 10 februari 2017.

418 De strekking van beide begrippen is al eeuwen onderwerp van diepgaande discussies (zie o.a. I. Kant, Kritiek van de zuivere rede, Boom uitgevers: Amsterdam 2004 (oorspronkelijk: Kritik der reinen Vernunft, Riga: Hartknoch 1781 (1ste druk) en 1787 (2de herz. druk). In het kader van deze studie versta ik onder het begrip rede het (cognitief) handelen dat gebruikmaakt van analyse, afwegen van opties en synthetiseren van bevindingen, resulterend in een oordeel wat 'men' (de maatschappij) redelijk vindt.

419 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3.

420 Rb. Oost-Brabant 26 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6553.

421 De inspecteur dient redelijk gebruik te maken van zijn bevoegdheden, zie Kamerstukken 1990/91, 21 287, nr. 5 p. 9. Vanuit de schaarse jurisprudentie komt naar voren dat gepast gebruik maakt van zijn bevoegdheden en rekening houdt met de grenzen die de wetgever daaraan heeft gesteld, zie hierover o.a. het bevragen van personeelsleden van de inhoudingsplichtige, Kamerstukken II 1990/91, 21 287, p. 15-16 en nr. 8 p. 13. Maar ook het fair play beginsel – waarin het bestuur de burger voldoende gelegenheid moet geven om zijn rechten geldend te maken – wordt hieronder gerekend, zie HR 6 februari 1999, LJN:AA2637, BNB 1990/170; zie ook HR 25 oktober 1989, LJN: ZC4125, BNB 1990/6 en HR 23 september 2005, LJN:AU3140, BNB 2006/21 en V-N 2005/46.5. Zie ook Nationale Ombudsman 23 juni 2010, nr. 2010/170, V-N 2010/33.27.

422 HR 19 maart 2010, LJN:BK1513.

423 Zie hiervoor de arresten Funke (EHRM 25 februari 1993, nr. 10828/84) en Stés Colas Est (EHRM 16 april 2003, nr. 37971/97).

424 HR 8 januari 1986, LJN:AW8125, BNB 1986/128; HR 28 mei 1986, LJN:AW8017, BNB 1986/238; HR 4 november 1992, LJN:ZC5152, BNB 1993/90; Hof Leeuwarden 20 september 1996, FutD 1996/2074.

wenden (uitoefenen van de discretionaire bevoegdheid) staat derhalve naast het algemene wettelijke kader en de jurisprudentie over de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.[425] De gecodificeerde beginselen in de Awb zijn, met uitzondering van het evenredigheidsbeginsel ex art. 5:13 Awb, onverkort van toepassing in fiscalibus.[426] In de fiscale jurisprudentie is tevens de begrenzing voor art. 47 AWR te vinden in het evenredigheidsbeginsel (3:4 Awb): ook hier vindt een belangenafweging plaats.[427] Daarbij spelen de belangen van zowel proportionaliteit als subsidiariteit een rol.[428]

Voor het uitoefenen van fiscale toezichtsbevoegdheden moet, zoals gezegd, in elk geval sprake zijn van een noodzaak voor een effectieve uitvoering van de wettelijke taak. In verschillende arresten heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het gebruik van de fiscale bevoegdheden (art. 47 AWR) een noodzakelijke inbreuk is in de democratische rechtsorde in het belang van het economische welzijn van het land.[429] Ook 'derden' kunnen geconfronteerd worden met die noodzaak.[430] De noodzaak ('waarde') hoeft fiscaal echter niet op voorhand vast te staan: de gegevens moeten van belang *kunnen* zijn.[431] Het hoeft dus niet bij voorbaat vast te staan dat de gevraagde informatie ook werkelijk fiscaal relevant is. Het is voldoende dat bepaalde informatie redelijkerwijs fiscaal relevant *zou kunnen zijn*.[432] Bij het verkrijgen van gegevens en inlichtingen dan wel het opleggen van administratieve verplichtingen, is het (mogelijke) fiscale belang op dat moment en voor die toepassing bepalend.[433] De inspecteur zal op dat moment een mogelijk fiscaal belang aanwezig achten.

---

425 HR 10 februari 1988, LJN:ZC3761, BNB 1988/160 m.nt. Hofstra, V-N 1988/703.4 m.nt. van de Redactie, FED 1988/273 m.nt. Wattel, AB 1988/547 m.nt. De Waard.

426 Zie voor uitgebreide behandeling R.H. Happé, L.F. van Kalmthout, M.R.T. Pauwels, L.J.A. Pieterse en M.A. Schreinemachers, Algemeen fiscaal bestuursrecht, hoofdstuk 3, Deventer: Kluwer 2017.

427 Rb. Gelderland, 18 november 2014; zie ook Rb. Gelderland, 18 november 2017, V-N 2015/17.11.

428 Hof 's-Hertogenbosch, 19 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2803. 'Dat laat echter onverlet dat de door de Belastingdienst gehanteerde wijze van bevraging tevens onderworpen is aan de vereisten van proportionaliteit en subsidiariteit, die daarbij (telkens) betracht moet worden. Daarbij is het niet van belang of de Belastingdienst ten tijde van het opvragen dan wel raadplegen van inlichtingen en gegevens bij een administratieplichtige ten behoeve van belastingheffing van derden nog niet weet of die inlichtingen en gegevens van belang zijn voor de belastingheffing bij een bepaalde belastingplichtige (HR 22 september 2006, LJN:AY8656, BNB 2007/45).'

429 Zie HR 28 mei 1986, nr. 23 784, LJN:AW8017, BNB 1986/238 de hoofdtekst rept over "verschillende arresten" m.nt. Scheltens waarin de Hoge Raad oordeelt dat 'zo artikel 47 van voormelde Wet al geacht moet worden de uitoefening van het door artikel 8, eerste lid, van eerstgenoemd Verdrag gewaarborgde recht te beperken, die beperking kan worden aangemerkt als 'necessary in a democratic society in the interest of the economic well-being of the country" in de zin van tweede lid van dat artikel.'

430 De Hoge Raad oordeelt in zijn arrest van 10 december 1974, nr. 67574 (Stad Rotterdam), LJN:1974: AB4412, na conclusie A-G Remmelink, BNB 1975/2 m.nt. Van Duyn over het art. 53 AWR: '(…) dat toch, voor zover artikel 49, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen al geacht kan worden de uitoefening van het in artikel 8, eerste lid, van het verdrag gewaarborgde recht op 'respect for his private and family life… and his correspondence" te beperken, zulks ingevolge het bepaalde in het tweede lid van dat verdragsartikel wordt toegestaan, nu zodanige beperking kan worden aangemerkt als 'necessary in a democratic society in the interest of the economic well-being of the country"; dat derhalve ook dit middel geen doel treft; (…).'

431 Zie HR 8 januari 1986, LJN:AW8125, BNB 1986/128; Rb. Gelderland 4 juni 2013, LJN:CA1899.

432 Resolutie 585-17771 van 12 augustus 1985.

433 HR 3 februari 2006, LJN:AV0821, BNB 2006/204 en LJN:AV08206, BNB 2006/205.

De causaliteit moet aanwezig zijn en het belang moet desgevraagd gemotiveerd kunnen worden (art. 3:46 Awb).[434] De belangen om op *dat* moment effectief en efficiënt uitvoering te kunnen geven aan het heffings- en inningsproces van belastingen moeten worden gewogen.[435]

Zonder op deze plaats tot een oordeel daarover te komen, is het de vraag of het fiscale begrip 'van belang *kan* zijn' ook overeenkomt met 'noodzakelijk' (zie par. 5.3.2.4). Dat begrip lijkt immers eerder aan te sluiten op 'forseeable relevant'.[436] Uiteraard moet dat mogelijke belang wel zwaar genoeg zijn en voorzienbaar.

De belangenafweging voor toezichtssferen

Het overheidshandelen moet naar de algemene beginselen *behoorlijk* zijn. Ook mag de inbreuk op de privacy van de betrokkene niet onevenredig zijn in verhouding met het doel: het moet proportioneel zijn op individuele basis.[437] Het proportionaliteitsbeginsel vergt ook dat er steeds een belangenafweging plaats moet vinden, waarbij gekeken moet worden naar de omstandigheid van het geval, het algemeen belang en de op het spel staande belangen van het individu.[438]

Voor het 'overrulen' van het publieke belang boven het private moet de *noodzaak* daartoe aanwezig zijn: het uitoefenen van bevoegdheden is dan ook het resultaat van een individuele afweging van de belangen naar evenredigheid, proportionaliteit en subsidiariteit. Dat kan voor de onderscheiden toezichtssferen verschillen. Daarnaast strekt het fiscale toezicht zich uit over meerdere handhavingssferen.

In volgende figuur geef ik dit weer met op de horizontale as de negatieve individuele belangen (exemplarisch economische belangen en de privacy) en op de verticale as het toezichtsbelang vanuit de noodzaak voor het (fiscale) toezicht. Wanneer dat belang voldoende groot is, kunnen de (verplichte/ gevorderde) gegevens en inlichtingen binnen de reikwijdte (cirkel) van het (fiscale) toezicht worden 'vergaard' (het fiscale toezicht heb ik elliptisch weergegeven vanwege de meerdere handhavingssferen). Een sterker ('zwaarder') negatief belang vraagt om een groter noodzakelijk toezichtsbelang om tot verplichte medewerking te kunnen komen.

En dat belang is op zijn beurt afhankelijk van de gegevens die de toezichthouder wil vergaren.

---

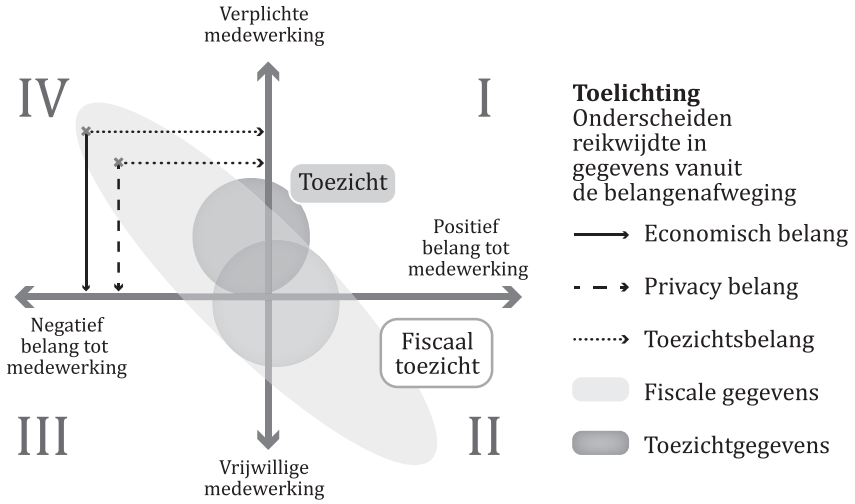
434 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 55. Zie par. 5.3.2.4.

435 ' (…) een dergelijke inbreuk is gerechtvaardigd door de noodzaak in een democratische samenleving vanwege het belang van het economisch welzijn van het land.' Hof 's-Hertogenbosch, 19 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2803; zie ook HR 10 december 1974, BNB 1975/52 (Stad Rotterdam), en meer recent HR 28 januari 1998, BNB 1998/147 en HR 13 mei 2005, NJ 2005/423.

436 HvJ EU 16 mei 2017, C-682/15 (Berlioz Investment Fund SA).

437 Gerards e.a., Grondrechten. De nationale, Europese en internationale dimensie, Nijmegen: Ars Aequi Libri 2013, p. 166.

438 EHRM 19 juni 2006, nr. 35014/97 (Hutten-Czapska vs. Polen).



Figuur 14: Belangenafweging voor toezichtssferen

In uitzonderlijke situaties kan de Belastingdienst buiten zijn wettelijke kader gegevens en inlichtingen opvragen. Het gaat dan om de vrijwillige medewerking van burgers en bedrijven.[439] Maar ook dan heeft de Belastingdienst zich te houden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en de plicht om de mensenrechten te respecteren. Hij betreedt immers het persoonlijke domein van de betreffende burger en/of dat bedrijf.[440] Daarbij gaat het om de specifieke situatie waarin de belangenafweging moet plaatsvinden. De inmenging in de fundamentele rechten moet ook dan in balans zijn met de noodzaak voor effectief toezicht door de Belastingdienst.[441]

Het is niet toegestaan gebruik te maken van een bevoegdheid voor (eveneens) een ander doel dan waarvoor die is verleend. Dat is machtsmisbruik en als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur verboden ('verbod op détournement de pouvoir').[442] Op grond van dit beginsel mogen wettelijke bevoegdheden *alleen* worden gebruikt voor het doel waarvoor zij zijn verleend en niet voor andere doeleinden.[443] De Nationale ombudsman acht zelfs de *schijn* van misbruik van bevoegdheden niet

439 Een voorbeeld hiervan is het opvragen van gegevens en inlichtingen in de beroepsfase op basis van 'vrijwillige medewerking'. Hof Amsterdam 30 juni 1999, V-N 1999, p. 4011; Hof Amsterdam 2 mei 2013, LJN:CA0464.

440 HR 27 september 2002, LJN:AD8780.

441 EHRM, 14 maart 2013, nr. 24117/08 (Bernh Larsen Holding AS e.a. vs. Noorwegen).

442 Het verbod op détournement de pouvoir, 'machtsverdraaiing' of 'afwending van bevoegdheid', is een verbod voor bestuursorganen om bestuursbevoegdheden te gebruiken voor een ander doel dan waarvoor ze gegeven zijn. Dit verbod is ontstaan uit jurisprudentie van de Hoge Raad en is nadien gecodificeerd in art. 3:3 Awb.

443 HR 26 april 1988, LJN:AD5708, NJ 1989/390.

behoorlijk.[444] Volgens de wettelijke taak en de beperking vanuit de privacywetgeving, kunnen de bevoegdheden van de Belastingdienst daarom wettelijk 'slechts' worden aangewend wanneer er een *fiscaal belang kan* zijn voor het uitvoeren van de wettelijke taak.[445] Andere belangen kunnen en mogen nimmer aanleiding zijn voor het uitoefenen van de fiscale toezichtsbevoegdheden. Het EVRM vereist dat de concrete doelstelling van een beperking die inpasbaar is in de doelcriteria (art. 8 lid 2 EVRM).[446] Dit brengt mij bij de vierde kaderstellende factor.

> Een toezichthouder met eigen specifieke bevoegdheden kan die, vanuit de belangenafweging, *alleen* aanwenden (indien voorzienbaar relevant) voor *zijn* eigen wettelijke taak.

2.4.3 Waarborgen voor rechtvaardige informatiegaring

Het behoeft geen betoog dat het proces van belangenafweging zuiver moet plaatsvinden: ieders belangen moeten van tevoren duidelijk zijn. Als algemeen uitgangspunt – en tevens als waarborg – geldt daarvoor het vereiste wettelijke kader met bevoegdheden dat de toezichthouders de mogelijkheden geeft tot inmenging in het persoonlijke domein van burgers en bedrijven (art. 8 EVRM).[447] Hiermee samenhangend, geldt volgens het legaliteitsbeginsel dat een rechtvaardige inmenging in het eigendomsrecht slechts kan plaatsvinden als naast de wettelijk bepaalde inbreukmogelijkheid, de belastingplichtige kan beschikken over een rechtsmiddel om zich tegen de inbreuk op het beschermde recht te verzetten.[448]

Het individuele belang kan per situatie verschillen (zie par. 2.4.2). Het afwegen van die belangen kan zoals gezegd leiden tot verschillen in de medewerkingsverplichting: per toezichthouder en zelfs per situatie waarin dezelfde toezichthouder gegevens opvraagt.

Door het delen van gegevens met andere toezichthouders kan een toezichthouder op een indirecte wijze over gegevens beschikken waarvoor zijn eigen juridische

---

444 Nationale ombudsman 6 oktober 2009, 2009/210: 'de schijn doen ontstaan dat de Belastingdienst beoogde toegang te verschaffen tot de woning ten behoeve van de medewerkers van de gemeente Amsterdam en daarmee een hun gegeven bevoegdheid te misbruiken. Deze gedraging is niet behoorlijk.' zie ook Nationale ombudsman 14 mei 2009, 2009/095.

445 Een verplichting tot het verstrekken van gegevens en inlichtingen is derhalve gelegen in de omstandigheid dat die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing. Wanneer de Belastingdienst geen gegronde reden heeft om van de aangifte af te wijken, geen vermoeden, geen concrete aanwijzing van verzwegen inkomsten, en ook uit anderen hoofde geen redenen heeft inlichtingen te vragen, dan is een informatieverzoek (al dan niet geformaliseerd met een beschikking) niet gerechtvaardigd. Doet hij dat toch dan handelt hij in strijd met het zorgvuldigheidsbeginsel. Er bestaat geen verplichting tot medewerking. Zie onder meer HR 8 januari 1986, LJN:AW8125, BNB 1986/128; HR 22 februari 1989, BNB 1989/145.

446 Voor het EU-Handvest is daarbij een algemeen belang reeds voldoende, art. 52 lid 1 EU-Handvest.

447 HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:288, met conclusie ECLI:NL:PHR:2016:853 en ECLI:NL:PHR:2016:885.

448 Zie EHRM 24 november 2005, nr. 49429/99 (Capital Bank AD vs. Bulgarije).

kader en belangenafweging geen directe mogelijkheid biedt. Daar kom ik nog uitgebreid op terug (zie par. 6.3).

Een voorbeeld ter illustratie.

De Belastingdienst heeft de bevoegdheid om in het kader van de controle van een internationaal concern gegevens op te vragen van gelieerde buitenlandse vennootschappen (ex artt. 47 en 47a AWR). Deze gegevens kunnen ook relevant zijn voor het toezichthouden op het naleven van andere wet- en regelgeving (bijvoorbeeld mededingingswetgeving). De bevoegdheden van andere toezichthouders zijn echter beperkt tot de binnenlandse onder toezicht gestelden (ex art. 5:13 Awb). Wanneer een andere toezichthouder over deze gegevens uit de dossiers van de Belastingdienst de beschikking krijgt, dan heeft hij op indirecte wijze gebruik gemaakt van verderstrekkende bevoegdheden dan volgens de wetgever bij zijn taak 'passend en geboden' zijn.

Ook is het mogelijk dat het andere belang mogelijkerwijs bij de eerste gegevensverstrekking niet eens onderkend wordt of zelfs niet eens aanwezig was.

Degene die informatie verstrekt aan een toezichthouder moet echter niet in zijn transparantie worden weerhouden door de onzekerheid of de inlichtingen en bescheiden worden gebruikt anders dan voor een juiste en doelmatige uitvoering van de toezichthoudende taak (art. 2:5 Awb). Dit geldt onverkort voor de Belastingdienst.[449] In de vorige paragraaf gaf ik al aan dat de Belastingdienst de verkregen gegevens en inlichtingen vanuit de belangenafweging alleen kan aanwenden voor de uitoefening van *zijn* taak, te weten de belastingheffing. Om het proces van belangenafweging juist te laten plaatsvinden geldt als waarborg dat degene die gegevens verstrekt aan een toezichthouder erop moet kunnen vertrouwen dat die alleen worden gebruikt voor een juiste en doelmatige uitvoering van die taak. De waarborgen van (1) de doelgebonden vertrouwelijke behandeling en (2) de rechtsbescherming zijn dan ook van wezenlijk belang voor het rechtvaardig uitoefenen van toezichtshandelen.

2.4.3.1 Doelgebonden vertrouwelijke behandeling van de verkregen toezichtgegevens

Een historisch fundament

Het maatschappelijke belang van een effectieve belastingheffing is bepalend voor de fiscale transparantie: de individuele belangen zijn hieraan ondergeschikt (zie par. 2.4.2.4). Maar daar hoort al eeuwenlang een strikte geheimhouding bij waarop burgers en bedrijven kunnen vertrouwen. Als de fiscale geheimhoudingsplicht namelijk niet het vertrouwen wekt dat de verstrekte gegevens niet worden gebruikt voor andere doeleinden, heeft dat gevolgen voor de bereidheid van belastingplich-

449 Zie onder meer HR 8 november 1991, NJ 1992/277, r.o. 3.2.

tigen om informatie te verstrekken'.[450] Die waarborg kent een lange geschiedenis. Een korte historische schets van de totstandkoming van deze 'hoeksteen'.[451]

Onder het Franse bewind was al bepaald dat de ontvangers een fiscale geheimhoudingsplicht hadden: 'Les receveurs de l'enregistrement ne pourront delivrer d'extraits de leurs registres que sur une ordonnance du juge de paix, lorsque ces extraits ne seront pas demandes par quelqu'une des parties contractantes, ou leurs ayant-cause.'[452]

In latere jaren wordt de geheimhouding opgenomen ten behoeve van de successieheffing:

'Het is den ambtenaar van het regt van successie verboden, van de memorien van aangifte en bijlagen inzage, afschriften of uittreksels te geven, anders dan aan de aangevers en hunne regtverkrijgenden (…)'.[453] De noodzaak tot geheimhouding van een dergelijke strekking voor andere belastingen werd eveneens al lang gevoeld.[454] Tot aan de implementatie van de geheimhouding voor andere belastingen werd naar analogie van de oude Franse wet gehandeld.[455]

De minister van Financiën onderstreept in 1891 het algemene belang van de vertrouwelijke communicatie met de Belastingdienst als hoeksteen voor de belastingheffing en legt zijn ambtenaren de algemene plicht tot geheimhouding op: 'Bij de bestaande administrative verordeningen – voor de ambtenaren eene wet – is hun geheimhouding als de eerste hunner pligten opgelegd geworden. (…)'[456] Bij de behandeling van de geheimhoudingsplicht werd aangegeven 'De bedoeling van deze wet is geheimhouding van de aangifte en van den aanslag. Men krijgt als het ware in den inspecteur een soort van financieelen biechtvader (…).'[457] Allerlei overwegingen noopten tot geheimhouding.

Bij het tot standkomen van de AWR in 1959 is de geheimhoudingsplicht geïntegreerd in art. 67: 'Het is een ieder verboden hetgeen hem in enige werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet, of in verband daarmede, nopens de persoon of de zaken van een ander blijkt of medegedeeld wordt, verder bekend te maken dan nodig is voor de uitvoering van de belastingwet of voor de heffing of de invordering

450 J. de Zeeuw, Informatieverstrekking door de fiscus. Ontheffing van de fiscale geheimhoudingsplicht in het licht van privacywetgeving, Registratiekamer, december 1999, p. 39

451 In de hoofdstukken vijf en zes krijgt de geheimhoudingsplicht een verdere uitwerking in het kader van het doorbreken van de geheimhouding.

452 Art. LVIII lid 1 Wet van 22 Frimaire, an VII. De ontvangers van de registratie mogen alleen uittreksels van hun registers afgeven op voorschrift van de vredesrechter (letterlijk: rechter van de vrede), wanneer deze uittreksels niet zijn aangevraagd door één van de overeenkomst sluitende partijen of hun rechtverkrijgenden [vertaling G.J. Snippe].

453 Ontwerp Wet op het regt van successie en van overgang, 24 sept. 1857. Bijblad van de Nederlandsche Staatscourant, 1856-1857 – CXIV, nr. 2, p. 1129 (art. 32 lid 1).

454 Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 3, p. 1138, art. 32; (1e alinea) De behoefte aan eene bepaling, als in dit artikel opgenomen, is lang gevoeld geworden.'

455 Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 3, p. 1138, art. 32; (2e alinea) In zake van successie heeft men tot dusver art. 58 Wet van 22 Frimaire an VII bij analogie toegepast.'

456 Kamerstukken II 1858/59, XV, nr. 6, p. 112.

457 Kamerstukken II 1891/92, 125, p. 1339.

van enige rijksbelasting.'[458] En daarmee werd het onwankelbare vertrouwen in de fiscale geheimhoudingsplicht als algemeen fundament gecodificeerd ten dienste van de belastingheffing.

De strekking van de geheimhoudingsplicht

De reikwijdte van de geheimhoudingplicht wordt bepaald vanuit het perspectief waarvoor de gegevens zijn verkregen: al hetgeen in het kader van de belastingheffing wordt verkregen, moet geheim blijven.[459] De wet maakt geen onderscheid naar vertrouwelijkheid: er geldt een allesomvattende geheimhoudingsplicht. Hiertoe worden niet alleen de vertrouwelijke gegevens van burgers en bedrijven gerekend, maar ook gegevens waarover de Belastingdienst beschikt vanuit bijvoorbeeld openbare registers. Het doel waarvoor de gegevens worden verkregen, bepaalt immers de kwalificatie van geheimhouding.[460] De geheimhoudingsplicht strekt overigens ook verder uit dan alleen medewerkers van de Belastingdienst. De plicht geldt ook voor een ieder die in het kader van de belastingheffing – ex artikel 67 AWR: '(…) in verband met enige werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet (…) – gegevens verkrijgt. Dit kan volgens de Belastingdienst zelfs gelden voor dienstverleners tegen hun eigen cliënten ingeval zij in het kader van de belastingheffing de verplichting opgelegd krijgen tot het verstrekken van gegevens over hun cliënten aan de Belastingdienst (art. 67 AWR).[461]

Bij het gebruik van de gegevens binnen het fiscale domein moet de Belastingdienst bovendien rekening houden met een eventueel vertrouwelijk karakter van de

458 Art. 44 lid 1 Wet op de personele belasting 1950, Stb. 1950, K 598; 'Het is een ieder verboden om hetgeen hem in zijn ambt (…) bij of in verband met de uitvoering van deze wet blijkt of medegedeeld wordt verder bekend te maken dan nodig is voor de toepassing van enig wetsvoorschrift of in 's Rijks belang.'; Art. 9 Wet van 23 april 1952, Stb. 1952, 191: 'Het is een ieder verboden hetgeen hem in zijn ambt (…) bij of in verband met de uitvoering van deze wet blijkt of medegedeeld wordt verder bekend te maken dan nodig is voor de uitoefening van dat ambt (…)' en art. 79 lid 1 Successiewet 1956, Stb. 1956, 362 (oorspronkelijk):
'Het is een ieder verboden om hetgeen hem in zijn ambt (…) bij of in verband met de uitvoering van deze wet blijkt of medegedeeld wordt verder bekend te maken dan nodig is voor de toepassing van enig wetsvoorschrift of in 's Rijks belang.'

459 De AWR kent het begrip 'vertrouwelijk' niet, maar spreekt alleen over 'geheim(houding)'. De strekking van de begrippen is niet gelijk; alleen het begrip 'geheim' is formeel bepaald. In de AWR zijn bepalingen opgenomen over het opleggen en opheffen van geheimhouding. Voor de eenduidigheid in het onderzoek maak ik onderscheid tussen beide begrippen.

460 De term 'geheimhouding' hanteer ik voor de gegevens en inlichtingen die de Belastingdienst heeft verkregen ten dienste van de belastingheffing en onder de wettelijke geheimhoudingsplicht vallen. De term 'vertrouwelijkheid' hanteer ik vanuit het perspectief van de gegevensverstrekker, voor de gegevens en inlichtingen die vanwege hun aard vallen onder de (grondwettelijke) rechten van privacy of bedrijfsgeheimen.

461 Brochure 'Het derdenonderzoek toegelicht', www.belastingdienst.nl, geraadpleegd: 1 november 2017. Een soortgelijke geheimhoudingsplicht geldt bij een vordering tot uitlevering van gegevens (art. 126bb SV) en melding ongebruikelijke transactie (art. 23 Wwft). Zie voor opsporingssfeer o.a. Rb. Amsterdam 24 januari 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:302 en Kamerstukken II 2002/03, 28 353, nr. 83b.

gegevens die privacygevoelig kunnen zijn of bedrijfsgeheimen kunnen bevatten.[462] De minister van Justitie rekent in het algemeen tot de vertrouwelijke gegevens ook de bedrijfs- en fabricagegegevens en gegevens die betrekking hebben op de persoonlijke levenssfeer.[463] Voor die gegevens kan – buiten de fiscale vertrouwelijkheid – sprake zijn van bescherming op openbaarmaking.[464]

De zorgvuldigheid en de geheimhoudingsverplichting beperken echter ook het gebruik binnen het fiscale domein. Het belang van de geheimhoudingsplicht komt duidelijk naar voren uit het kwalificeren van het schenden van de geheimhouding als een strafrechtelijk delict.[465] De gegevens zijn in beginsel alleen bruikbaar binnen de fiscale sfeer. De inspecteur dient immers alleen maar door de fiscale bril naar die gegevens te kijken: voor eventuele andere (toezichts)belangen hoeft hij – zo hij dat al zou kunnen – geen oog te hebben. Al de verkregen gegevens blijven immers – in beginsel – gebonden voor dat doel (fiscale doelbinding). En daar moet de belastingplichtige op kunnen vertrouwen: met andere woorden, aan de Belastingdienst kun je zaken toevertrouwen, zelfs zaken die anderen niet mogen vernemen.[466]

Het kaderen van de fiscale sfeer

Naast de wettelijke geheimhoudingsplicht is er nog een andere dimensie die het optreden van de Belastingdienst als 'financieel biechtvader' mogelijk maakt. De verkregen gegevens mag de Belastingdienst, in casu de inspecteur, niet anders beoordelen dan op zijn fiscale merites: het heffen en innen van belastingen is amoreel. Een andere toepassing van de gegevens is niet mogelijk.[467] Een juiste belastingheffing is dan ook voor alle betrokkenen het leidmotief: de moraliteit van

462 Om een gegeven als bedrijfsgeheim te kwalificeren sluit ik aan bij de elementen zoals die zijn opgenomen in de definitie van bedrijfsgeheimen van de Proposal for a directive of the European parliament and of the council on the protection of undisclosed know-how and business information (trade secrets) against their unlawful acquisition, use and disclosure, Brussels, 28.11.2013 COM(2013) 813 final, 2013/0402 (COD), art. 2: '(i) the information must be confidential; (ii) it should have commercial value because of its confidentiality; and (iii) the trade secret holder should have made reasonable efforts to keep it confidential.'

463 Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, p. 57.

464 ABRvS 17 juli 2002, LJN:AE5445; zie ook nuancering Rb. Dordrecht 11 januari 2002, LJN:AD9759.

465 Art. 272 Wetboek van Strafrecht. Voor stukken die als 'vertrouwelijk' zijn aangeduid, gelden die regels in beginsel niet. A-G Hofstee, HR 26 oktober 2010, LJN:BM2422, 'Art. 272 Sr betreft de schending van vertrouwen door openbaarmaking van geheimen en strekt tot het bewaren van vertrouwelijke gegevens uit de persoonlijke en bedrijfssfeer (met verwijzing naar HR 27 juni 1995, LJN:ZD1070, NJ 1995/662, rov. 6.4.) Onder geheim in de zin van art. 272 Sr kunnen gegevens vallen die zijn ontleend aan stukken die door de daartoe bevoegde autoriteiten heeft aangemerkt als 'vertrouwelijk' (met verwijzing HR 2 november 2004, LJN:AR1996).'

466 Een optimistische variant op het citaat van de (pessimistische) filosoof Arthur Schopenhauer (1788-1860): 'Wat je vijand niet mag vernemen, vertel dat ook je vrienden niet.'

467 Het begrip moraal (of zeden) geeft de handelingen en gedragingen aan die in een maatschappelijke context als correct en wenselijk worden gezien. Een handeling of gedraging is immoreel als het in strijd is met hetgeen maatschappelijk als correct en wenselijk wordt gezien. Als het niets met goed of kwaad te maken heeft, is het amoreel.

de belastinggrondslag is daarbij niet van belang.[468] De inspecteur zal dan ook niet met een andere bril (met de onderscheiden spectra van blauw, groen of rood) naar de toevertrouwde gegevens kijken.[469] Het signaleren van andere toezichtsbelangen behoort vanuit dat perspectief niet tot zijn taakuitoefening. Hij hoeft daar geen oordeel over te vormen, laat staan aan andere bestuursorganen te melden.

Slechts in uitzonderlijke situaties vormt de Belastingdienst zich een oordeel over de moraliteit: in casu de strafbaarheid. Vervolgens kunnen de gegevens dan toch de grens van het fiscale domein passeren.[470] Het is een doorbreking van de fiscale geheimhoudingsplicht waarbij de gegevens tevens een andere kwalificatie krijgen dan 'fiscaal van belang'. Het algemeen maatschappelijke belang wordt dan van een dusdanige waarde geacht dat een (juridisch) gerechtvaardigde toepassing buiten het fiscale domein kan plaatsvinden. In toenemende mate zal de inspecteur – al dan niet op verzoek – ook met een andere bril naar de toevertrouwde gegevens kijken. Alvorens ik die veranderende positie van de inspecteur beschrijf, geef ik eerst de mogelijkheden weer voor het doorbreken van zijn eerdere belofte tot het geheimhouden van alle fiscale gegevens.

Het vermoeden van strafrechtelijke delicten is al jaren een maatschappelijk belang dat prevaleert boven de fiscale geheimhoudingsplicht.[471] Geleidelijk aan vindt er een uitbreiding plaats naar onder andere het belang gevrijwaard te zijn van onevenredige administratieve lasten en het belang van efficiënte inzet van mensen en middelen bij

468 In de uitspraak over de aftrekbaarheid van inkoopkosten van handel in verdovende middelen (HR 7 december 2007, LJN:BA1113), heeft de A-G Overgaauw aangegeven: '3. De fiscale neutraliteit en de kosten en lasten die verband houden met een misdrijf 3.1. Voor de belastbaarheid van een genoten voordeel met inkomstenbelasting is in beginsel niet van belang of dat voordeel is behaald met strafbare of anderszins vanuit een oogpunt van zedelijkheid laakbare activiteiten. De fiscaliteit is derhalve amoreel (hierna spreek ik in overeenstemming met het algemeen fiscaal spraakgebruik over de 'fiscale neutraliteit').' De Hoge Raad in een arrest van 20 juni 1951: 'dat in het algemeen de vraag, of inkomsten rechtmatig dan wel onrechtmatig zijn toegevloeid, voor de heffing van de inkomstenbelasting, welke het feitelijk genoten inkomen wil treffen, irrelevant is.' (HR 20 juni 1951, B 9055. Een vergelijkbare overweging staat in HR 1 oktober 1952, B 9254.) Deze lijn is verder doorgezet ten aanzien van kosten in HR 22 december 1993, BNB 1994/302, waarin de Hoge Raad in navolging van het Amsterdamse Hof het op de voet van art. 22 lid 1, aanhef en onderdeel b, van de Wet belaste voordeel uit handel in verdovende middelen stelde op het verschil tussen de opbrengsten en de door de belanghebbende aannemelijk gemaakte uitgaven. In dit verband wordt erop gewezen dat de politiek de aftrekbaarheid van kosten verband houdend met een misdrijf heeft beperkt met ingang van 1 januari 1997 bepaalt bij de wet van 20 december 1996, Stb. 1996, 657, ingevoerde art. 8a lid 1, aanhef en onderdeel c, van de Wet op de Inkomstenbelasting.

469 De Belastingdienst heeft per dienstonderdeel een eigen kleurenpalet van de rijkshuisstijl; Belastingdienst blauw, Douane groen en Toeslagen rood, https://www.rijkshuisstijl.nl/organisatiespecifieke-richtlijnen/belastingdienst/kleurgebruik-belastingdienst. De afzonderlijke dienstonderdelen worden ook wel met die kleuren onderscheiden (par. 3.4).

470 Dit geldt overigens ook voor delicten die bij belastingwet strafbaar zijn gesteld, HR 26 april 1988, LJN:AD5708, NJ1989/390; zie ook HR 25 juni 2002, LJN:AE2746.

471 HR 26 april 1988, LJN:AD5708. Het verstrekken van gegevens aan het OM wordt in deze gezien als het uitvoeren van de belastingwet.

het toezicht.[472] In het algemeen gesproken gaat het daarbij om het beschermen van nationale (en gemeentelijke) belangen en veiligheid van de samenleving en van de daarin levende individuen.[473] Wanneer dergelijke belangen in het spel zijn, kan op drie manieren op een rechtmatige wijze een 'doorbreking' plaatsvinden van de begrensde toepassing: een aantasting van de fiscale doelbinding.[474]

Het 'doorbreken' van de geheimhoudingsplicht

In bepaalde situaties kan de inspecteur ontheven zijn van de wettelijke geheimhoudingsplicht. De *eerste* 'doorbreking' van de wettelijke geheimhoudingsplicht is mogelijk ingeval een andere toezichthouder een wettelijke bevoegdheid heeft om dergelijke gegevens bij de Belastingdienst op te vragen (art. 67 lid 2 letter a AWR). De fiscale geheimhoudingsplicht wordt opzijgezet voor *elk* verbindend *wettelijk* voorschrift.[475] In die situatie heeft die andere toezichthouder een rechtmatige bevoegdheid de gegevens op te vragen en die medewerkingsverplichting is van hogere orde dan de fiscale kwalificatie van vertrouwelijkheid.[476]

De wetgever heeft bij het tot stand komen van een wettelijke bepaling geconcludeerd dat het betreffende specifieke algemeen maatschappelijke belang prevaleert boven het individuele belang van de betreffende burger of bedrijf bij de toepassing van de fiscale geheimhoudingsplicht.[477] De medewerkingsverplichting van de Belastingdienst is in het algemene wetgevingsproces tot stand gekomen, in al zijn transparantie en maatschappelijke belangenafweging.[478] Een overzicht van alle wettelijke verplichtingen tot het verstrekken van informatie is echter niet voorhanden.[479] Het is niet

472 Naast deze algemene belangen tref ik in de literatuur ook andere belangen aan zoals de bescherming van publieke belangen (veiligheid van de staat), bescherming van de bijzondere positie van bepaalde ambten (onschendbaarheid Koning) en de zorg voor de goede werking van het openbaar bestuur (mogelijkheid van intern beraad, geheimhouding van een bepaalde werkwijze, het belang van inspectie, toezichts en controle door bestuursorganen), zie onder meer Brief Directoraat-Generaal Rechtspleging en Rechtshandhaving, 19 december 2014, Verkenning kaderwet gegevensuitwisseling, Ministerie van Veiligheid en Justitie, minister I.W. Opstelten aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, kenmerk 599653, p 7.

473 WRR-rapport 95, Big data in een vrije en veilige samenleving, 2016, p. 26.

474 Voor uitgebreide behandeling verwijs ik naar hoofdstuk 6.

475 Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, p. 24.

476 In dit verband is het onderscheid tussen de termen wettelijk en wettig van belang. Een bevoegdheid is wettelijk als die in de wet is geregeld. In dit geval is dan in de wet geregeld dat de toezichthouder de gegevens bij de Belastingdienst kan opvragen. Wettig betekent 'overeenkomstig, volgens de wet'.

477 Bij 'wettelijk voorschrift' gaat het om elk verbindend voorschrift; dit kan zijn een nationale wet maar ook een gemeentelijke verordening, Vakstudie, Algemeen Deel, Artikelsgewijs commentaar, Uitvoeringsregeling AWR 1994, art. 43c, aantekening 3.3, Doorlevering.

478 http://www.parlement.com/id/vh8lnhrogvuy/de_weg_van_een_wetsvoorstel.

479 Een toezichthouder met een algemene toezichtsbevoegdheid tot het opvragen van gegevens en inlichtingen kan bij de Belastingdienst wettig een verzoek doen tot het verstrekken van vertrouwelijke gegevens. Dat houdt nog niet in dat het ook wettelijk is. Voor dat laatste moet de Belastingdienst daadwerkelijk in de wet zijn aangewezen tot het – desgevraagd – verstrekken van gegevens. Onderlinge afspraken zoals convenanten hebben uiteraard niet de status van wet. Zie par. 5.7.3 en 6.3 voor uitwerking hiervan.

doenlijk om dat exact te bepalen.[480] Ook vanuit de juridische fictie dat een ieder geacht wordt de wet te kennen, kan dat niet van burgers en bedrijven worden verwacht.[481] Het is dan ook niet inzichtelijk welke informatie de Belastingdienst op grond van de wettelijke bepalingen aan andere instanties moet verstrekken.[482]

De Belastingdienst heeft niet zelfstandig de bevoegdheid tot het nemen van een beslissing voor wat betreft de ontheffing van de geheimhoudingsplicht.[483] In beginsel heeft alleen de minister van Financiën die bevoegdheid.[484] De geheimhoudingsplicht kent namelijk een structurele uitzondering wanneer de minister van Financiën een algemeen maatschappelijk belang onderkent voor het verstrekken van fiscaal vertrouwelijke gegevens (art. 67 lid 2 letter b AWR). Dat is de *tweede* mogelijkheid om de geheimhoudingsplicht te doorbreken. De Belastingdienst kan dan op grond van een (ministeriële) uitvoeringsregeling gegevens en inlichtingen verstrekken aan anderen.[485] Het besluit van de algemene uitvoeringsregeling wordt in de Staatscourant gepubliceerd. De daaraan voorafgaande maatschappelijke belangenafweging ligt (intern) bij de staatssecretaris van Financiën (Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken).[486]

Een *derde* doorbreking van de geheimhoudingsplicht kan plaatsvinden voor specifieke situaties waarin de eerste twee situaties (nog) niet voorzien. De minister van Financiën kan in individuele of onvoorziene gevallen een ontheffing verlenen voor de geheimhoudingsplicht voor het verstrekken van gegevens aan een verzoeker (art. 67 lid 3 AWR). De Belastingdienst krijgt dan de mogelijkheid gegevens te verstrekken aan een andere toezichthouder. Hierbij kan het gaan om een (incidentele) noodzakelijke gegevensverstrekking voor een goede vervulling van

---

480 Op 29 november 2017 worden door 'wetten.nl' 1.992 geldende wetten in formele zin gevonden. Daarnaast zijn er nog 2.119 AMvB's en KB's geldig en vindt het zoekprogramma 5.618 ministeriële regelingen. Het is een momentopname met vele mutaties. Zie bijvoorbeeld E. de Jong, Alle regels tellen, de ontwikkeling van het aantal wetten, AmvB's en ministeriële regelingen in Nederland, WODC, 2004. Op 29 november 2017 wordt in zo'n 30 verschillende wetten en 5 besluiten de Belastingdienst genoemd als informatiebron. Zie hoofdstuk zes voor inhoudelijke behandeling; zie ook bijlage 10.

481 R.A.J.van Gestel, Een ieder wordt geacht de wet te kennen, mar wie begrijpt er iets van? Ars Aequi, 2008, p. 78-80. 'Die fictie houdt in dat de burger van het bestaan van wettelijke regels moet kunnen weten en kennis van de inhoud dient te kunnen krijgen, voordat je eraan mag worden gehouden.'

482 M.B.A. van Hout, Gedeeld geheim, verloren geheim? TFB 2015/06.

483 Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, p. 19.

484 Uitzonderingen worden gevonden in onder ander art. 43c Uitv. reg. AWR ten aanzien van bijvoorbeeld de uitvoering van de Wwft en de wettelijke meldingsplicht van ernstige misdrijven op grond van art. 162 Wetboek van Strafvordering.

485 Zie onder meer art. 2.1.1. Voorschrift informatievoorziening 1993, AFZ 92/9318, ingetrokken bij besluit 18 januari 2008, Nr. CPP2007/3066M, Stcrt. 2008, 21 en art. 43c Uitv. reg. AWR met lijst van andere toezichthouders die gegevens vanuit de Belastingdienst ontvangen.

486 Stcrt. 2007, 248 Wijziging van de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994. De staatssecretaris is zelfstandig bevoegd om een bestuursorgaan op de lijst te plaatsen; in de toelichting wordt dit met redenen omkleed waarna de Tweede Kamer zijn instemming daaraan moet verlenen. Opname geschiedt veelal om praktische redenen vooruitlopend op een wettelijke verplichting tot het verstrekken van gegevens. In de praktijk blijkt dat dit laatste veelal niet gebeurt, zie hiervoor hoofdstuk zes.

een publiekrechtelijke taak.[487] Ook is het mogelijk dat de informatieverstrekking plaatsvindt op basis van een convenant met een andere toezichthouder.[488] In die situatie is geen sprake van transparantie naar anderen in de gegevensverstrekking noch diens betrokkenheid bij de belangenafweging.

In vorenstaande gaat het om het doorbreken van de fiscale doelbinding (ex art. 67 AWR).[489] Gegevens kunnen daarentegen ook op grond van andere wet- en regelgeving gebonden zijn in het gebruik ('verwerken'). Dit heeft zelfs een grondrechtelijke achtergrond vanuit het recht op respect voor het privé leven (art. 8 EVRM en art. 10 Gw). Dat ziet op zowel natuurlijke personen als het professionele leven.[490] Ter bescherming van de persoonlijke levenssfeer bestaat er een grondwettelijke doelbinding voor het vastleggen en verstrekken van persoonsgegevens (art. 10 lid 2 en 3 Gw). En bovendien kennen persoonsgegevens nog een specifieke doelbinding (zie o.a. art. 9 Wbp en art. 5 lid 1 letter b AVG).[491] De laatste beschermingsregels kunnen een overlap in doelbinding tot gevolg hebben.[492]

Het komt aan op de kwalificatie van de gegevens. Een dossier met bijvoorbeeld louter gegevens over het professioneel handelen, is volgens het Hof van Justitie geen inmengen in persoonlijk domein.[493] Vanuit dat perspectief is er derhalve geen bescherming. Maar dat dossier kan daarentegen wel de kwalificatie van persoonsgegeven hebben.[494] En daarvoor geldt weer een eigen bescherming. Een ontheffing van de fiscale doelbinding alleen hoeft niet voldoende te zijn voor het doorbreken van de geheimhouding. En bovendien ligt de algemene geheimhoudingsplicht (ex art. 2:5 Awb) als deken over de *vertrouwelijke* gegevens bij de bestuursorganen.

Een kanttekening bij de ontheffing van de geheimhoudingsplicht

Bij het doorbreken van de geheimhoudingsplicht zijn kanttekeningen te plaatsen. Op deze plaats volsta ik met een eerste kanttekening. In de slothoofdstukken van deze studie kom ik terug op de geheimhoudingsplicht en het verstrekken van gegevens door de Belastingdienst.[495]

---

487 Wanneer de informatieverstrekking een meer structureel karakter krijgt, dan wordt deze 'informatiestroom' opgenomen in art. 43c Uitv. reg. AWR, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, p. 14.

488 Een voorbeeld is het convenant tussen de Belastingdienst en de AFM voor het melden van ontoelaatbaar gedrag van accountants. Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, p. 19 en 20.

489 De pendant van de geheimhoudingsplicht voor de invordering is opgenomen in art. 67 Invorderingswet 1990.

490 EHRM 16 december 1992, nr. 13710/88 (Niemietz vs. Duitsland).

491 Richtlijn 95/46/EG van het Europees Parlement en de Raad van 24 oktober 1995 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens (PbEU 1995, L 281/31).

492 H.R. Kranenborg & L.F.M. Verhey, Wet bescherming persoonsgegevens in Europees perspectief, Deventer: Kluwer 2011, p. 17 e.v.

493 EHRM 4 januari 2007, nr. 39658/05 (Smith vs.Verenigd Koninkrijk).

494 De Moor-van Vugt e.a, Gegevensuitwisseling door Toezichthouders, Onderzoek uitgevoerd in opdracht van het WODC, Universiteit van Amsterdam, Faculteit der Rechtsgeleerdheid p. 29.

495 Voor een uitgebreide beschouwing verwijs ik naar de rol van de Belastingdienst in de publieke taakuitoefening van toezicht en uitvoering (zie par. 4.2), de beperkte rol van de verschoningsgerechtigde(n)(zie par. 5.7.3.4) en de wettelijke geheimhoudingsplicht (zie par. 6.2).

In de uitzonderingsituaties van structurele of incidentele ontheffing moet sprake zijn van een omstandigheid waarbij het bekendmaken van de heffingsgegevens 'noodzakelijk is voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak van een bestuursorgaan'.

De minister van Financiën heeft de eenzijdige bevoegdheid om heffingsgegevens, actief dan wel passief, aan andere bestuursorganen te (laten) verstrekken.[496] Bij de structurele uitwisseling van gegevens bepaalt de minister het bredere maatschappelijke belang voor een niet nader te bepalen periode en omvang.[497] Bij de incidentele uitwisseling gaat het daarentegen alleen om die ene individuele of onvoorziene situatie. In géén van beide situaties is bij de afweging van de belangen de betreffende burger of het bedrijf een partij: zij worden zelfs op generlei wijze geïnformeerd. Het Directoraat-Generaal van de Belastingdienst maakt eenzijdig de afweging en bepaalt zelfstandig of er sprake is van een maatschappelijk belang dat de fiscale geheimhoudingsplicht domineert. Bij de belangenafweging moeten de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit worden verdisconteerd.[498] De wijze waarop dat gebeurt, blijft voor de betreffende burgers en bedrijven verborgen.

De gegevensverstrekker die 'zijn' gegevens of inlichtingen aan de Belastingdienst heeft verstrekt, heeft geen mogelijkheden in deze belangenafweging te participeren.[499] De huidige Wet bescherming persoonsgegevens (art. 35 - 42 Wbp) biedt de enige rechtsbescherming. Die is echter beperkt en heeft geen betrekking op de gegevensverstrekking zelf.[500] Het uitwisselen van die informatie moet alleen een *wettelijke* basis hebben.[501]

In het kader van art. 8 EVRM wordt onder de term 'wet' ook regelgeving in materiële zin begrepen.[502] Het inmengen van het openbaar gezag volgens regels die niet openbaar zijn, voldoet daarentegen vanwege 'neither legally binding nor

496 De informatieverstrekking dient alleen plaats te vinden op verzoek (zie par. 6.4). Een uitzondering hierop is de verstrekking van gegevens aan de officier van Justitie over strafbare feiten waarvoor een ieder op grond van art. 161 van het Wetboek van Strafvordering bevoegd is aangifte te doen (lid 1 onderdeel k, onder 3°). In dit verband moet worden gedacht aan de FIOD. Stel, de FIOD constateert bij opsporingshandelingen in het kader van zijn taakuitoefening in voorkomende gevallen ook strafbare feiten op een ander terrein dan de heffing of invordering van rijksbelastingen. Art. 161 van het Wetboek van Strafvordering voorziet in de bevoegdheid om hiervan 'spontaan', dat wil zeggen zonder dat daar een verzoek van het openbaar Ministerie aan vooraf gaat, aangifte te doen bij de officier van Justitie. Art. 43c lid 2 Uitv. reg. AWR.

497 Hoewel er wordt gesproken van 'gegevensuitwisseling' is er feitelijk sprake van 'gegevensverstrekking'. Bij gegevensuitwisseling is er sprake van een win-win situatie waarbij over en weer gegevens kunnen worden verstrekt. Bij gegevensverstrekking worden gegevens van de ene partij aan de andere partij verstrekt ten behoeve van die andere partij.

498 Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, p. 19.

499 Op deze plaats doe ik nog geen uitspraak over de eigendom van de gegevens en inlichtingen. In hoofdstuk vijf van dit onderzoek vorm ik een oordeel over de juridische kwalificatie van de gegevens.

500 Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, p. 26 e.v..

501 Europese Richtlijn nr. 95/46 van 24 oktober 1995.

502 EHRM 24 november 2005, nr. 49429/99 (Capital Bank AD vs. Bulgarije).

directly publicly accessible' niet aan het vereiste 'accordance with the law'.[503] De Hoge Raad bevestigde in 2017 zijn eerdere oordeel: de 'woorden 'behoudens bij of krachtens de wet te stellen beperkingen' (art. 10 Gw) brengen bovendien mee dat beperkingen op het recht op eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer slechts kunnen worden gerechtvaardigd door of krachtens een wet in *formele* zin (vgl. HR 19 december 1995, NJ 1996/249, r.o. 6.4.2).'[504] De beperking moet voldoende specifiek zijn.[505]

Of gegevens daadwerkelijk worden gedeeld, is bij het verstrekken of ontvangst daarvan niet te voorzien door respectievelijk de betreffende persoon noch de Belastingdienst. Het EHRM beschouwde het verplicht verstrekken van (privacy gevoelige) gegevens voor *onvoorziene* toepassing in strijd met het recht op privacy.[506] De Afdeling van de Raad van State oordeelt overeenkomstig: 'burgers moeten met voldoende precisie kunnen opmaken welke op zijn privé leven betrekking hebbende gegevens met het oog op vervulling van ene bepaalde overheidstaak kunnen worden verzameld en vastgelegd, en onder welke voorwaarde die gegevens met dat doel kunnen worden bewerkt, bewaard en gebruikt.'[507] En de inmenging kan – volgens de Afdeling in dezelfde uitspraak – 'slechts' gerechtvaardigd worden door een wet in *formele* zin: er zal bij wet in voorzien moeten zijn (art. 8 lid 2 EVRM). Vanuit dat perspectief is de vraag opportuun of de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzage rijksbelastingen 1994 als wettelijke basis voor de inbreuk op de privacy voldoet.[508] Een uitvoeringsregeling zelf is immers geen wet in formele zin. Met de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzage rijksbelastingen 1994 bepaalt de staatssecretaris van Financiën de ontheffing(smogelijkheden) voor de geheimhoudingsplicht van de Belastingdienst (zie par. 6.2). Die uitvoeringsregeling derogeert 'slechts', hoewel krachtens wet, het fiscale verbod op bekendmaking (art. 67 lid 2 letter b AWR). Maar de regeling bepaalt niet concreet de wettelijke verplichting daartoe. Het belang wordt des te pregnanter door het feit dat degene die de ontheffingen verleent (middels uitvoeringsregeling dan wel in individuele gevallen) tevens de persoon is die daar uitvoering aan geeft: de Staatssecretaris van Financiën.[509] Hij is immers ook verantwoordelijk voor de taakuitoefening van de Belastingdienst. Zijn handelen mag vanuit het Handvest en het EVRM niet in strijd

503 EHRM 12 mei 2000, nr. 35394/97 (Kahn vs. Verenigd Koninkrijk). Het EHRM oordeelt dat de afluisterpraktijken van de Britse overheid niet overeenkomstig de wet waren, omdat de regels daaromtrent waren opgenomen in richtlijnen die niet openbaar waren.

504 HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:288, met conclusie ECLI:NL:PHR:2016:853 en ECLI:NL:PHR:2016:885; zie ook M.J. Vetzo, J.H. Gerards en R. Nehmelman, Algoritmes en grondrechten, Montaigne Centrum voor Rechtsstaat en Rechtspleging, Universiteit Utrecht, 2018, p. 61.

505 ABRvS 28 augustus 1995, LJN:AH6164, AB 1996/204 m.nt. L. Rogier (Drugspand Venlo).

506 EHRM 28 januari 2003, nr. 44647/98, Peck vs. Verenigd Koninkrijk.

507 ARvS 26 juli 2017, ECLI:NL:RVS:2017:2008 met verwijzing naar HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:288, r.o. 2.3.4.

508 M.H.W.N Lammers, Is de informatieuitwisseling door de inspecteur 'Smaranda Bara'proof?, TFB 2016/17, afl. 1.

509 Zie Comptabiliteitswet 2016 (o.a. art. 4.20) en art. 46 Gw; zie ook M. Ligtenberg, De dubbele pet van de Belastingdienst, Column RTLZ 27 oktober 2015. In: Door het oog van, FutD, 2016.

zijn met de privacy bepalingen (art. 52 lid 1 EU-Handvest en art. 8 tweede lid EVRM).[510]

Daar komt bij dat de ontheffingsmogelijkheid nog geen bevoegdheid geeft tot het (indirect) inmengen in het persoonlijke domein van burgers en bedrijven door de andere toezichthouder. Dat heeft tot gevolg dat zowel de verstrekkende als de ontvangende overheidsinstantie de burger (natuurlijk persoon) daarover in het kader van de privacywetging moet informeren.[511] Hoewel de jurisprudentie hieromtrent zich beperkt tot situaties waarin het ging om het 'systematisch verzamelen, vastleggen, bewerken en (jarenlang) bewaren van gegevens', is een kennisgeving niet onredelijk.[512] Hoe weten burgers en bedrijven anders wat er met 'hun' gegevens gebeurt? Of dit daadwerkelijk ook gebeurt met het delen van toezichtgegevens is nog maar de vraag.[513] Een *structurele* ontheffing doet vermoeden dat de gegevensuitwisseling met een zekere frequentie plaatsvindt. In elk geval is een incidentele gegevensverstrekking niet aannemelijk, aangezien dat niet binnen de aard van de uitvoeringsregeling past. Bovendien oordeelt de Hoge Raad in de hiervoor aangehaalde uitspraak over de ANPR-gegevens dat het structureel vergaren van de gegevens (van zowel natuurlijke personen als rechtspersonen) – dat daarmee kwalificeert als inmengen in het persoonlijke domein – zonder wettelijke grondslag, niet bevoegdelijk is. Hieruit kan worden afgeleid dat de ontheffing van de Belastingdienst op de geheimhouding op bezwaren stuit vanwege zowel het ontbreken van de wettelijke grondslag met verplichte medewerking als het niet bieden van een passende rechtsbescherming.

Door het ontbreken van die passende rechtsbescherming van burgers en bedrijven wordt de mogelijkheid tot toetsen van de rechtvaardigheid in een individuele zaak, ontnomen.[514] En dat laatste is nu juist zo belangrijk om tot een zuivere

510 Voor algemene beperkingen van de privacy moet de wettelijke grondslag voldoende voorzienbaar en toegankelijk zijn en voldoende bescherming moet bieden tegen willekeur verwijs ik voor gedetailleerde uiteenzetting EHRM 4 december 2015, nr. 47143/06 (Roman Zakharov versus Rusland), EHRC 2016/87 m.nt. M. Hagens, NJ 2017/185 m.nt. E.J. Dommering. De regelgeving moet transparant en kenbaar zijn (par. 239 en 242), de bevoegdheid mag niet overmatig ruim zijn geformuleerd dat misbruik mogelijk maakt (par. 243 e.v.) met rechtsmiddelen achteraf (par. 286 e.v.). Zie ook EHRM 12 mei 2000, nr. 35394/97 (Khan/Verenigd Koninkrijk).

511 HvJ EU 1 oktober 2015, C-201/14, (Smaranda Bara vs. Presedintele Casei Nationale de Asigurari de Sanatate e.a). De artt. 10, 11 en 13 van richtlijn 95/46/EG van het Europees Parlement en de Raad van 24 oktober 1995 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens, moeten aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan nationale maatregelen als die in het hoofdgeding, die een overheidsinstantie van een lidstaat toestaan persoonsgegevens over te dragen aan een andere overheidsinstantie die ze vervolgens verwerkt, zonder dat de betrokkenen zijn geïnformeerd over deze overdracht of verwerking.

512 HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:288, met conclusie ECLI:NL:PHR:2016:853 en ECLI:NL:PHR:2016:885; zie ook EHRM 2 september 2010, nr. 35623/05, par. 44 e.v. (Uzun vs. Duitsland).

513 Voor nadere beschouwing, zie hoofdstuk zes.

514 J.A.R. van Eijsden en F.R. Herreveld, De toekomst van de cassatierechtspraak in belastingzaken, WFR 2012/6949, p. 513.

belangenafweging te kunnen komen. Er kunnen immers andere belangen spelen.[515] Hierover straks meer (zie par. 2.4.3.2).

De inspecteur als moralist van het maatschappelijke belang

Het bepalen van de maatschappelijke relevantie raakt tevens de neutrale positie van de Belastingdienst.[516] Die hoeft zich zoals gezegd in beginsel niet te bekommeren over de maatschappelijke kwalificatie van gedragingen: zelfs het wederrechtelijk verkregen voordeel wordt in de fiscaliteit betrokken.[517] De moraliteit beperkt zich tot een wettelijke uitsluiting van kosten die verband houden met een misdrijf (art. 3.14 lid 1 letter d en e Wet IB).

Bij het bepalen van het bredere maatschappelijk belang (als overweging om over te kunnen gaan tot gegevensverstrekking aan andere toezichthouders) zit de Belastingdienst wel op 'die stoel' van het kwalificeren van een gedraging. Veelal zal het dan gaan om situaties waarbij de Belastingdienst *van mening* is dat de handeling of gedraging niet correct zou kunnen zijn. Daarmee begeeft de Belastingdienst zich impliciet op het gebied van de moraliteit terwijl hij juist amoreel is in zijn eigen taak.

In dit verband wil ik ook noemen hetgeen de Wetenschappelijk Raad voor het Regeringsbeleid onderkent – ten aanzien van Big Data – dat het idee van een afweging tussen nationale veiligheid en privacy misleidend en potentieel schadelijk kan zijn. In een vrije samenleving zijn sommige principes niet onderhandelbaar.[518] Moralisme conflicteert met de gepretendeerde neutraliteit.

Een concessie aan de fiscale neutraliteit en/of doorbreking van de geheimhouding, kan van invloed zijn op de 'openheid' van de burgers en bedrijven bij het verstrekken van gegevens en inlichtingen en raakt daarmee de effectiviteit van de uitvoering van de eigen taak. Het initiatief tot het delen kan dan ook niet liggen bij de inspecteur: dat past niet bij zijn taak. Hij zal er wettelijk toe moeten worden verplicht. Op grond van zwaarder wegende belangen. Dit leidt tot de vijfde kaderstellende factor.

---

515 Column M.H.W.N Lammers, Debet-creditcard 2.0 naar aanleiding van het opvragen van gegevens bij American Express door de Belastingdienst onder verwijzing naar onrechtmatige inmenging in het persoonlijke domein, www.bijzonderstraft.nl, 9 april 2017.

516 Zie onder meer P.J. Wattel, De fiscale behandeling van het wederrechtelike, 1992.

517 Kamerstukken II 1996/97, 25 019, nr. 3, p. 1 e.v. 'Bij het beperken van de aftrekmogelijkheden gaat het erom dat het maatschappelijk ongewenst wordt geacht dat de kosten ter zake van criminele activiteiten in aftrek worden gebracht op de winst. Door deze kosten en lasten uit te sluiten van aftrek wordt ook in het belastingrecht rekening gehouden met de maatschappelijke onbetamelijkheid die in het strafrechtelijke oordeel tot uitdrukking wordt gebracht en wordt een door velen gevoelde ongerijmdheid tussen het belastingrecht en het strafrecht weggenomen. Bij de uitsluiting van aftrek van kosten en lasten die verband houden met misdrijven wordt aangesloten bij strafrechtelijk optreden dat uitmondt in een veroordeling dan wel transactie. Hiermee wordt voorkomen dat de Belastingdienst zelfstandig zou moeten beoordelen of al dan niet sprake is van een misdrijf en aldus op de stoel van de strafrechter zou moeten gaan zitten.'

518 WRR-rapport 95, Big data in een vrije en veilige samenleving, 2016, p. 26, met verwijzing naar R. Clarke, M. Morell, G. Stone, C. Sunstein en P. Swire, Liberty and security in a changing world. Report and Recommendations of The President's Review Group on Intelligence and Communications Technologies, 12 december 2013.

Voor het doen van een concessie aan de fiscale neutraliteit en/of doorbreking van de geheimhouding, moet sprake zijn van een wettelijke verplichting die wordt opgelegd aan de Belastingdienst.

2.4.3.2 Rechtsbescherming als waarborg voor een juiste belangenafweging

Naast de doelbinding geldt een tweede waarborg ten behoeve van een zorgvuldige belangenafweging, namelijk de rechtsbescherming op individueel niveau.

Binnen de Europese Unie geldt een effectieve rechtsbescherming als algemeen beginsel.[519] Art. 13 EVRM bepaalt dat een ieder wiens rechten en vrijheden vermeld in het EVRM, zijn geschonden, recht heeft op een daadwerkelijk rechtsmiddel voor een nationale instantie.[520] Dit wordt bevestigd in de jurisprudentie.[521] Dit krijgt naast de andere Europese rechtsbeginselen in toenemende mate de functie van toetsingsmaatstaf voor het optreden van de lidstaten. Het nationale bestuursoptreden van de lidstaten wordt immers (mede) aan de Europese rechtsbeginselen getoetst (art. 47 EU-Handvest).[522]

De nationale wetgeving moet een adequate rechtsbescherming bieden. Bovendien staan de algemene beginselen van het Unierecht ten dienste van de rechtsbescherming van belanghebbenden. En die rechtsbescherming staat bij het Hof van Justitie van de Europese Unie hoog in het vaandel.[523] Voor het verstrekken van gegevens tussen overheidsinstellingen gelden strikte regels van rechtsbescherming: individuen moeten het recht hebben om de grondslag voor de verstrekking te kunnen (laten) toetsen.[524] In internationaal perspectief wordt aangegeven dat een beoordeling (vooraf) alleen door het bestuursorgaan wringt met de rechtmatigheid van informatieverstrekking: zelfs bij onderzoek door inlichtingen- en veiligheidsdiensten wordt een ex post notificatieplicht aangenomen, zodra het belang van het

519 HvJ EU 22 december 2010, nr. C-279/09 (DEB Deutsche Energiehandels- und Beratungsgesellschaft mbH vs. Bundesrepublik Deutschland vs. Europese Commissie).

520 S.C.W. Douma, R.J. Koopman, E.A.G. van der Ouderaa en J. Wortel, Algemene wet inzake rijksbelastingen, 2017, p. 28 e.v.

521 Vgl. EHRM 20 juli 2004 (Bäck tegen Finland) nr. 37598/97, NJ2005/479.52.

522 J.H. Jans e.a., Inleiding tot het Europees bestuursrecht, 2011, p. 123.

523 J.A.R. van Eijsden, De invloed van het Unierecht op het formele belastingrecht en het fiscale procesrecht: over beginselen en vrijheden, 2014, FTB 2014/01, p. 4.

524 Het Europese Hof voor de Rechten van de Mens oordeelt in 2015 dat art. 8 EVRM niet vereist een voorafgaande kennisgeving van onderzoek naar of uitwisseling van fiscale gegevens aan alle mogelijke betrokkenen, EHRM 16 juni 2015, nr. 75595/10 m.nt. T. Barkhuysen en M.L. van Emmerik (Othymia Investments vs. Nederland), AB 2017/2). Het Europese Hof van Justitie oordeelde later dat bij overdracht van (persoons)gegevens wel een informatieplicht bestaat, HvJ EU, 1 oktober 2015, C-201/14 (Smaranda Bara e.a.). In 2017 oordeelde het Hof dat een toetsmogelijkheid op de grondslag moet bestaan, HvJ EU 16 mei 2017, C-682/15 (Berlioz Investment Fund SA), V-N 2017/27.5; zie ook HvJ EU 6 oktober 2015, C-362/14 (Schremms) voor de 'grensoverschrijdende' gegevensoverdracht en de waarborgen op bescherming persoonsgegevens.

onderzoek dat toestaat.[525] In het kader van het verkrijgen van gegevens bij derden is er in Nederland geen directe rechtsingang: alleen voorzover sprake is van (onterecht) gemaakte kosten.[526] De gegevensuitwisseling tussen bestuursorganen onderling onttrekt zich aan het blikveld de betreffende burgers en bedrijven. Dit is anders indien het internationale gegevensuitwisseling betreft.[527] Voor persoonsgegevens is het gebruik (al dan niet als basis voor mogelijke beslissingen jegens betrokkene) en de wijze van verkrijgen (buiten betrokkene om of juist met diens instemming) medebepalend voor de waarborgen om een persoon in de afwegingen te betrekken.[528] Bij het verstrekken van gegevens tussen twee overheidsinstellingen – in nationale verhoudingen – kan daarbij worden aangesloten.

De discussies vandaag de dag op het gebied van Regie op Gegevens (RoG) vallen niet te negeren.[529] Burgers en bedrijven verkrijgen in toenemende mate mogelijkheden het een en ander zelf te managen. Een Persoonlijk datamanagement (PDM) zou bijdragen aan transparantie, privacy en kwaliteit van gegevens.[530] Burgers en bedrijven spelen als gegevensverstrekker een cruciale rol in het delen van gegevens tussen bestuursorganen: het zijn immers 'hun' gegevens. Gegevens worden beschikbaar gesteld voor een bepaalde taakuitoefening. Het langer bewaren daarvan of ingrijpender, het verstrekken of (mede) beschikbaar stellen aan andere bestuursorganen moet minimaal kenbaar worden gemaakt. Instemming ligt zelfs voor de hand.

Op dit moment is het voor de burgers en bedrijven niet mogelijk om bij nationale gegevensuitwisseling de rechtmatigheid te (laten) toetsen. En met het ontbreken van een rechtsingang ontbreekt het hen om de rechtvaardigheid – in termen van redelijkheid en billijkheid – te laten beoordelen.[531] En hoewel de rechter bij het nakomen van een wettelijke bepaalde gegevensverstrekking niet de grondwettigheid van een wet kan oordelen, kan hij die wel toetsen aan de internationale verdragen.[532] Dat kan het 'buiten toepassing laten' van die gegevensverstrekking tot gevolg hebben; dat wil zeggen, de wet blijft wel bestaan, maar voor die toepassing geen werking heeft.[533] Transparantie in de gegevensuitwisseling lijkt

525 Annotatie T. Barkhuysen en M.L. van Emmerik (Othymia Investments/Nederland) AB 2017/2.

526 Zie ook G.T.K. Meussen en C.M. Dijkstra, 'The law ought to limit every power it gives: art. 53 AWR versus art. 8 EVRM (recht op privacy)', WFR 2016/7132.

527 HvJ EU 16 mei 2017, C-682/15 (Berlioz Investment Fund SA), V-N 2017/27.5.

528 Eventueel bezwaar kunnen maken, eventueel van te voren informeren, CBP 19 jan 2006, z2005-0703.

529 Kamerstukken II 2017/18, 26 643, 525, Digiprogramma 2018, Digitaliseren met vertrouwen, p. 7

530 Greenpaper Regie op gegevens? Durf te doen, Verkenning naar de mogelijkheden persoonlijk datamanagement: digitale gegevensuitwisseling tussen (overheids)partijen onder regie van de burger in een veilige en betrouwbare omgeving, 26 september 2017, versie 6, https://rog.pleio.nl/file/download/54137392.

531 Zie art. 6:248 lid 2 BW: Een (...) krachtens wet, gewoonte of rechtshandeling geldende regel is niet van toepassing, voor zover dit in de gegeven omstandigheden naar maatstaven van redelijkheid en billijkheid onaanvaardbaar zou zijn.

532 Art. 120 Gw: De rechter treedt niet in de beoordeling van de grondwettigheid van wetten en verdragen.

533 Art. 94 Gw: Binnen het Koninkrijk geldende wettelijke voorschriften vinden geen toepassing, indien deze toepassing niet verenigbaar is met een ieder verbindende bepalingen van verdragen en van besluiten van volkenrechtelijke organisaties. Zie ook J.C. de Wit, Artikel 94 Grondwet toegepast: een onderzoek naar de betekenis, de bedoeling en de toepassing van de woorden 'vinden geen toepassing' in Artikel 94 van de Grondwet. Den Haag: Boom Uitgevers 2012.

dan ook onontbeerlijk bij het rechtvaardig kunnen verstrekken van gegevens. Een kennisgeving omtrent de (mogelijke) gegevensuitwisseling lijkt wat dat betreft een voorwaarde om te kunnen komen tot rechtvaardige gegevensuitwisseling.

Deze waarborg bij van het verstrekken van gegevens en inlichtingen brengt mij bij de zesde kaderstellende factor.

> Voor een adequate rechtsbescherming van burgers en bedrijven wiens gegevens gedeeld worden, is een kennisgeving van belang.

2.4.4 Zorgvuldigheid als voorwaarde voor rechtvaardig gebruik van gegevens

Voor het vaststellen van het kader voor het rechtvaardig delen van gegevens kan ik mij niet alleen beperken tot de gegevensverstrekker, de Belastingdienst. Ook de positie van de gegevensontvanger, in casu het bestuursorgaan binnen het rijksbrede toezicht, is relevant. Ook daarvoor gelden de beginselen van een wettelijke grondslag en noodzakelijkheid. De beginselen van behoorlijk bestuur vervullen ook dan een centrale rol.

Het Cbp verwijst daar expliciet naar voor de bescherming van persoonsgegevens.[534] Het college geeft het volgende aan: 'Een wettelijke grondslag voor verwerkingen van persoonsgegevens [MS: waartoe gegevensverstrekking behoort] door samenwerkingsverbanden moet voldoen aan de vereisten van noodzakelijkheid, proportionaliteit,[535] subsidiariteit[536] en voorzienbaarheid.'[537] Het verstrekken van persoonsgegevens aan derden is niet uitgesloten (art. 9 lid 1 Wbp en art. 6 AVG). De vraag naar het verdere gebruik is van belang: is dat verenigbaar met het oorspronkelijk doel.[538] De rol van de

534 Brief College bescherming persoonsgegevens, 25 februari 2015, kenmerk z2015-00155.

535 Het Cbp geeft aan dat de inmenging proportioneel moet zijn. Ter toelichting geeft de autoriteit de volgende inhoud gegevene aan proportioneel: 'De beperking mag niet onevenredig zijn in verhouding tot het nagestreefde doel', Brief 16 augustus 2016, kenmerk 2016-0000090569; zie ook Brief van 13 oktober 2015, met kenmerk z2015-00680.

536 Ook moet in het kader van de noodzakelijkheidstoets moet naast proportionaliteit de subsidiariteit worden beoordeeld. Ter toelichting geeft de autoriteit de volgende inhoud gegevene aan subsidiariteit: 'het nagestreefde doel moet niet op een voor de burger minder ingrijpende wijze kunnen worden bereikt', Brief 16 augustus 2016, kenmerk 2016-0000090569; zie ook Brief van 13 oktober 2015, met kenmerk z2015-00680.

537 Hierover merkt het Cbp op: 'De inmenging moet met voldoende nauwkeurigheid zijn geformuleerd om de burger zo goed mogelijk in staat te stellen zijn gedrag af te stemmen op het geldende recht. Dit betekent dat eventueel nieuwe wet- en regelgeving duidelijk moet aangeven met betrekking tot welke categorieën van personen gegevens mogen worden opgeslagen, onder welke omstandigheden gegevens mogen worden vergaard, en hoe lang deze mogen worden bewaard. Daarnaast dienen er voorzieningen te zijn voor de transparantie en de controleerbaarheid van de opgeslagen informatie, zoals voorschriften voor verslaglegging.'

538 Kamerstukken II 1997/98, 25 892, nr. 3, p. 89. In uitzonderlijke omstandigheden hoeft geen sprake te zijn van de verenigbaarheid (art. 43 Wbp). Daarbij gaat het met name om strafrechtelijke feiten en veiligheid van de Staat. Deze uitzonderingen moeten restrictief worden geïnterpreteerd, zie T.F.M. Hooghiemstra, Tekst en toelichting Wet bescherming persoonsgegevens, 2007, p. 80.

gegevensontvanger kan dan ook niet worden genegeerd, voor persoonsgegevens noch voor andere gegevens.

De toezichthouder als ontvanger belicht

De toezichthouder moet immers zijn toezichtsbevoegdheden zorgvuldig uitoefenen (art. 3:4 Awb). In het delen van gegevens kan naast de gegevensverstrekker (in casu: de Belastingdienst) de rol van de ontvanger niet buiten beschouwing worden gelaten.

Voor de Belastingdienst moet de wetgeving daaromtrent voldoende toegankelijk ('accessible'), voorzienbaar ('forseeable') en precies ('sufficient precise') zijn.[539] Begrippen die al eerder de revue passeerden.

Aan het verstrekken van gegevens door de Belastingdienst moet een verzoek voorafgaan. De gegevens-ontvangende-toezichthouder zal dan ook tevens over bevoegdheden moeten beschikken om dat verzoek te (kunnen) doen. Ook dat verzoek zal bij wet moeten zijn voorzien ('in accordance with the law'). Oftewel, met de woorden van artikel 10 GW 'behoudens bij of krachtens de wet te stellen beperkingen'.[540] Een inbreuk op de fundamentele rechten moet in beginsel voldoende nauwgezet in de wet zijn beschreven hetgeen ook een waarborg inhoudt tegen willekeurige inbreuken van de overheid.[541] Daarnaast is het van belang wat de betreffende burger of bedrijf had verwacht omtrent zijn privacy ('person's reasonable expectations as to privacy').[542]

Daar waar de overheid belangen moeten wegen – die niet vooraf in concreto te voorzien zijn – ligt het in de lijn van de uitvoering van de wet, dat de toezichthouder die belangen zorgvuldig afweegt en het resultaat van zijn afweging vervolgens de evenredigheids-, willekeur- en materiële zorgvuldigheidstoets moet kunnen doorstaan. Wattel noemt dat een rechtvaardige en transparante belangenafweging die veelal in relatie staat tot de effectiviteit van die toezichthouder.[543] Er ligt dan ook een verantwoordelijkheid van belangenafweging bij zowel de Belastingdienst als de ontvangende toezichthouder.

Het belang van zorgvuldigheid in relatie tot de effectiviteit van het toezicht

Van een behoorlijk handelende overheid mag verwacht worden dat zij materiaal gebruikt dat op een rechtmatige wijze is verkregen.[544] Doet zij dit niet, dan kan dat gevolgen hebben voor het toezicht. Het overtreden van het bestuursrechtelijke

539 PHR 16 augustus 2016, ECLI:NL:PHR:2016:885, 3.16 'Is sprake van een inbreuk, dan vereist artikel 8 EVRM dat deze (i) bij de wet is voorzien en (ii) noodzakelijk is in een democratische samenleving. De inbreuk moet bovendien in het belang zijn van (a) de nationale veiligheid, (b) de openbare veiligheid of (c) het economisch welzijn van het land, (d) het voorkomen van wanordelijkheden en strafbare feiten, (e) de bescherming van de gezondheid of de goede zeden of (f) voor de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen.'

540 Een wet in formele zin, vgl. HR 19 december 1995, NJ 1996/249, r.o. 6.4.2

541 EHRM 2 augustus 1984, nr. 8691/79 (Malone vs. Verenigd Koninkrijk).

542 Zie bijv. EHRM 25 september 2001, no. 44787/98, par. 56 (J.H. vs. the United Kingdom).

543 Conclusie A-G Wattel bij HR 23 september 2005, LJN:AR6468.

544 M. Muller, Derdenonderzoeken en rechtsbescherming. In: TFB 2011/8, p. 12, 'Als de inspecteur deze beginselen zelf heeft geschonden en informatie onrechtmatig heeft verkregen, moet dit materiaal bij de bewijsvoering buiten beschouwing worden gelaten.'

zorgvuldigheidsbeginsel kan leiden tot het uitsluiten van het zogenaamde *onbevoegdelijk* verkregen materiaal: het bewijs kan niet voor de bewijspositie worden gebruikt.[545] Ter illustratie enkele situaties waarbij de toezichthouder – ik neem de inspecteur ook hier als uitgangspunt – onbevoegdelijk over gegevens komt te beschikken. De inspecteur die ten onrechte tot inzage verplicht tijdens de beroepsfase, handelt *onbevoegdelijk* en ziet zijn bewijs 'verdampen'.[546] De Hoge Raad oordeelt dat de inspecteur tot '(…) inzage in belanghebbendes boekhouding, niet bevoegd was zodanige inzage van belanghebbende te vorderen, maar hij zich tot het hof had moeten wenden met het verzoek die boekhouding langs de weg van de artikelen 14 e.v. WARB [MS: algemene beginselen van behoorlijk procesrecht] in de rechtsstrijd te betrekken.' Het niet in *kennisstellen* van het uitoefenen van de bevoegdheden door de inspecteur aan belastingplichtige, had dezelfde gevolgen. De Hoge Raad oordeelde: 'De onderzoeksbevoegdheid (…) vindt immers haar begrenzing in algemene beginselen van behoorlijk bestuur, en het zorgvuldigheidsbeginsel brengt mee dat de belastingadministratie, als zij een dergelijke bevoegdheid wenst uit te oefenen, zo enigszins mogelijk de houder van het motorrijtuig [MS: belastingplichtige] in kennis zal moeten stellen van haar voornemen zijn motorrijtuig aan een onderzoek te onderwerpen.'[547] Ten slotte noem ik de situatie waarin de inspecteur gegevens verkrijgt zonder daarvoor überhaupt de bevoegdheid te hebben. Ook die gegevens kan de rechter – om die reden – terzijde schuiven.[548] Douma c.s. legt bij een dergelijke handeling de relatie met misbruik van macht.[549] En dat kan ook bestaan als de inspecteur onduidelijk is in welke hoedanigheid hij optreedt. [550] Deze associatie lijkt mij wel te passen bij het 'bewust' verkrijgen van gegevens via de Belastingdienst waarover die ander niet zelfstandig kan beschikken. Het onderstreept de stelling dat de 'bruikbaarheid' van gegevens wordt bepaald door het bevoegdelijk verkrijgen daarvan.

In dit verband noem ik ook dat het onbevoegdelijk opleggen van een verplichting zelfs gekwalificeerd kan worden als een onrechtmatige (overheids)daad (art. 6:162

545 In de vakliteratuur kom ik binnen het bestuursrecht de begrippen 'onbevoegdelijk verkregen bewijs' en 'onrechtmatig verkregen bewijs' tegen; het strafrecht kent alleen het begrip 'onrechtmatig verkregen bewijs'. In het kader van dit onderzoek hanteer ik zoveel mogelijk de term 'onbevoegdelijke verkregen bewijs' voor bewijs dat verkregen wordt in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Het toetsingskader bij bewijsvergaring met controlebevoegdheden bestaat uit de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.; HR 10 februari 1988, LJN: ZC3761, BNB 1988/160 m.nt. Hofstra, V-N 1988/703.4 m.nt. van de Redactie, FED 1988/273 m.nt. Wattel, AB 1988/547 m.nt. De Waard. Voor die situaties waarin bewijs is verkregen in strijd met strafrechtelijke opsporingsregulering, hanteer ik de term 'strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs'. Bewijs dat strafrechtelijk onrechtmatig is verkregen, kan in beginsel wel bestuursrechtelijk als bewijs dienen; zie ook HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643.

546 HR 10 februari 1988, LJN:ZC3761, BNB 1988/160.

547 HR 4 november 1992, LJN:ZC515, BNB 1993/90 m.nt. Simons, V-N 1993/981.18 m.nt. van de Redactie, FED 1992/893 m.nt. Smit.

548 HR 27 september 2002, LJN:AD8780 (na conclusie A-G Van Kalmthout, BNB 2003/13 m.nt. M.W.C. Feteris).

549 S.C.W. Douma, R.J. Koopman, E.A.G. van der Ouderaa en J. Wortel, Algemene wet inzake rijksbelastingen, 2017, p. 135 e.v.

550 Vgl. Rb. Zeeland-West-Brabant 29 november 2016, ECLI:NL:RBZWB:2016:7501, V-N 2017/8.6.

BW). De overheid kan aansprakelijk worden gesteld voor de schade die daarmee verband houdt.[551] Ook kan een dergelijke gedraging gevolgen hebben voor de nalevingsbereidheid. Een verminderd vertrouwen in de toezichthouder kan daar immers van (negatieve) invloed op zijn.[552]

De afgeleide verantwoordelijkheid voor het handelen van andere overheidsonderdelen in de keten

De zorgvuldigheidsplicht bij het uitoefenen van de toezichtsbevoegdheden strekt verder dan alleen het 'eigen handelen'. Uit Europese jurisprudentie valt af te leiden dat de overheid ook in horizontale verhoudingen een positieve verplichting heeft tot het waarborgen van fundamentele rechten.[553] Zo is het niet behoorlijk wanneer een toezichthouder zijn bevoegdheden actief oprekt – meer bevoegdheden verkrijgt dan wettelijk is bepaald – door middel van andere toezichthouders.[554] Het meeliften op de bevoegdheden van een andere toezichthouder – door andere toezichthouders gegevens te laten vergaren die zelfstandig niet wettelijk te verkrijgen zijn – wordt eveneens als niet-behoorlijk gekwalificeerd.[555] Zelfs bij het spontaan verkrijgen van gegevens heeft de toezichthouder een verantwoordelijkheid ten opzichte van de gedragingen van die ander.[556] Hoewel deze onderzoeksplicht veelal pas naar voren komt op het moment dat er aanwijzingen zijn van het schenden van de fundamentele rechten, heeft de toezichthouder daarin wel zijn eigen verantwoordelijkheid.[557] Voor het bepalen van de grenzen ervan kan aansluiting worden gevonden bij het

551 'Naast de civielrechtelijke mogelijkheden kent het fiscale recht de kostenvergoedingsbeschikking in de gevallen waarin de inspecteur de administratieplichtige onrechtmatig een administratieve verplichting heeft opgelegd en die is die verplichting ook nagekomen (art. 52 lid 7 AWR) dan wel de inspecteur de administratieplichtige onrechtmatig heeft verplicht informatie te verstrekken ten behoeve van de belastingheffing van derden en die is die verplichting ook nagekomen (art. 53 lid 5 AWR). Voor art. 53 AWR geldt dat onder verwijzing naar art. 47 AWR een medewerkingsverplichting is opgelegd ('desgevraagd').' en 'De kostenbeschikking voor art. 52 AWR geldt voor situaties waarin de inspecteur een bepaalde administratie- of bewaarplicht heeft voorgeschreven. Dat zal veelal het geval zijn in een controlerapport of in een afzonderlijk schrijven naar aanleiding van een (deel)controle.' G.J.M.E. de Bont, Verplichtingen in relatie tot de administratie. In: Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht, 2012/123.2.

552 K. van den Bos, Rechtvaardigheid en onzekerheid, 2009. In: De menselijke beslisser, over de psychologie van keuze en gedrag, red. W.L. Tiemeijer, C.A. Thomas en H.M. Prast, 2009, p. 89.

553 EHRM 25 januari 2008, nr. 38258/03 (Van Vondel vs. Nederland). In deze zaak verschafte de politie in het kader van een opsporingsonderzoek opnameapparatuur aan een door de overheid 'gerunde' infiltrant. Die kreeg op enig moment instructies van de overheid waardoor de fundamentele rechten werden geschonden.

554 Registratiekamer, 19 januari 1999, kenmerk 98.A.0849.1.

555 Nationale ombudsman 6 oktober 2009, 2009/210; zie ook Nationale ombudsman 14 mei 2009, 2009/095.

556 Dit strekt namelijk verder dan het verkrijgen van gegevens volgens de leer van de voortgezette toepassing van bevoegdheden (HR 2 december 1935, NJ 1936/250). Daarbij gaat het uitoefenen van bevoegdheden door dezelfde toezichthouder c.q. opsporingsambtenaar. Het moet daarbij gaan om een toevallige vondst. Ook hier geldt dat het gebruik van een bevoegdheid tot doel heeft om buiten het bereik van de wet liggende zaken op te sporen, sprake is van detournement de pouvoir, zie o.a. Kamerstukken 1999/00, 26 865, nr. 3, p. 6.

557 Rb. 's-Gravenhage 13 juli 2011, LJN:BR54460001.

gebruik (door anderen) van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs.[558] De Belastingdienst kan alleen bewijs gebruiken dat hij ook zelf had kunnen verkrijgen en waarbij de fundamentele rechten van belanghebbende gerespecteerd worden.[559] De vraag naar het rechtmatig gebruik kunnen maken van fiscaal exclusief bewijs door een toezichthouder komt hier naar voren: de toezichthouder kan daar immers niet zelf – op grond van eigen bevoegdheden – over beschikken. Moet dat worden uitgesloten? En is er onderscheid naar de verschillende handhavingssferen?

Beperkte uitsluiting van onrechtmatig verkregen bewijs in de strafrechtelijke handhavingssfeer

In het strafrecht vindt bij onrechtmatig verkregen bewijs overigens niet altijd uitsluiting plaats.[560] Het is de rechter die, tenzij de rechtsgevolgen expliciet uit de wet blijken, moet beoordelen of aan een vormverzuim gevolgen moeten worden verbonden, en zo ja, welke. Daarvan zijn onder andere van belang: het belang van het geschonden voorschrift, de ernst van het verzuim en het nadeel dat daardoor wordt veroorzaakt (art. 359a Sv).[561] Uitsluiting van bewijs vindt plaats wanneer een *belangrijk* (strafrechtelijk) voorschrift of rechtsbeginsel *in aanzienlijke mate* wordt geschonden.[562] Een schending van het grondrechtelijk beginsel op eerbieding van de persoonlijke levenssfeer vormt *niet zonder meer* een aanzienlijke schending van een rechtsbeginsel dat sprake is van een zo ingrijpende inbreuk op een grondrecht van verdachte dat het noodzakelijk is om het bewijs uit te sluiten.[563]

Het aantasten van fundamentele belangen zoals dat met het beschermen van het professionele verschoningsrecht wordt gediend, heeft bewijsuitsluiting tot gevolg.[564] Dit is een rechtsstatelijke waarborg als middel om ambtenaren te

558 HR 1 juli 1992, LJN:ZC5028, BNB 1992/306; zie ook Rb. Haarlem 3 oktober 2006, LJN:AZ1788 en HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643 en HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:646.

559 HR 19 december 1990, LJN:ZC4492, BNB 1991/176; zie ook HR 13 december 1995, LJN:AA3171, V-N 1995/4460; HR 3 mei 2002, LJN:AF0642, V-N 2002/58.4; HR 7 juni 2002, LJN:AE3833, BNB 2002/284; Hof Amsterdam 22 april 2005, LJN:AV7008, V-N 2005/40.1.2; HR 29 april 2005, LJN:AT4895, V-N 2005/33.4; Hof Amsterdam 18 januari 2006, LJN:AU9845; Hof Amsterdam 31 augustus 2006, LJN:AZ1035; Hof Amsterdam 4 oktober 2006, LJN:AY9334; Hof 's-Hertogenbosch 3 oktober 2007, LJN:BC0098; Hof 's-Hertogenbosch 14 augustus 2009, LJN:BK0147; Hof 's-Gravenhage 14 juli 2010, LJN:BN4401; HR 27 april 2012, LJN:BW4095; Rb. Gelderland 6 juni 2013, LJN:CA1888; Hof 's-Hertogenbosch 27 juni 2013, ECLI:NL:GHSHE:2013:2621.

560 Een onherstelbare vormverzuimen (in het voorbereidend onderzoek) kan als rechtsgevolg hebben een niet-ontvankelijkverklaring van het openbaar ministerie in de vervolging, bewijsuitsluiting of strafvermindering verbinden (art. 359a lid 1 Sv). De Hoge Raad gaf daarbij ook de mogelijkheid dat de strafrechter aan een zodanig vormverzuim geen enkele consequentie verbindt, en volstaat met de constatering dat het verzuim is begaan (zie onder meer NJ 2004/376, overweging 3.6.1.

561 HR 4 november 2014, ECLI:NL:HR:2014:3109; zie ook Kamerstukken II 1994/95, 23 705, nr. 6, p. 3.

562 HR 30 maart 2004, LJN:AM2533, NJ2004/376.

563 Voor het algemene toetsingskader bij vormverzuimen a.b.i. art. 359a Sv en de daaraan evt. te verbinden rechtsgevolgen verwijs ik naar onder andere HR 30 maart 2004, LJN:AM2533, NJ 2004/376 en HR 19 februari 2013, LJN:BY5322, NJ 2013/308.

564 HR 19 februari 2013, LJN:BY5322.

weerhouden van onrechtmatig optreden met zeer ingrijpende inbreuken op de grondrechten van betrokkenen.[565]

Het onrechtmatig verkregen bewijs in de fiscaal rechtelijke handhavingssferen

Ook in de fiscale sfeer kan sprake zijn van verdragsrechtelijke toepassing van het recht op een behoorlijk proces (in het licht van art. 6 EVRM). Hierbij kan gedacht worden aan de handhavingssfeer van de bestuursrechtelijke boete voor fiscale overtredingen. De beperkingen in het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs is dan, vanwege het sanctionele karakter, overeenkomstig de strafrechtelijke sfeer, en uitsluiting van bewijs kan in het kader van de waarborgen op een behoorlijk proces, plaatsvinden.[566] Voor de uitvoerende handhavingssfeer van *belastingheffing* is daarentegen geen sprake van deze verdragsrechtelijke waarborgen. Onrechtmatig verkregen bewijs noopt wat dat betreft *niet direct* tot uitsluiting, maar dat kan wel het geval zijn. De bewijsuitsluiting kan volgens de criteria van art. 359a Sv (HR 30 maart 2004, LJN:AM2533, NJ2004/376) ook daarbuiten worden toegepast.[567] De Hoge Raad geeft aan dat het uitsluiten van bewijs buiten art. 359a Sv slechts in uitzonderlijke gevallen kan plaatsvinden. In de schaars beschikbare fiscale jurisprudentie omtrent dergelijke bewijsuitsluiting is een analogie te zien.[568]

Voor fiscale toepassing van strafrechtelijk uitgesloten bewijs heeft de Hoge Raad een 'eigen' kader gegeven wat erop neer komt, dat dat gebruik van dergelijk bewijs door de inspecteur slechts dan niet is toegestaan, indien het bewijs is verkregen op een wijze die 'zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht', dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht.[569]

Dit kader dat aanvankelijk gegeven was voor het gebruik van strafrechtelijk (uitgesloten) bewijs, kan niet alleen op dat vlak worden toegepast, maar kan volgens lagere rechtspraak ook voor bewijs dat de overheid zelfstandig – onbevoegdelijk – heeft verkregen.[570] Het zogenaamde 'zozeer indruist'-criterium uit BNB 1992/306 geldt als algemene regel voor het uitsluiten van bewijs in belastinggeschillen, voorzover art. 6 EVRM niet daartoe dwingt.[571] Bewijs verkregen in strijd met het fundamentele recht van verschoning, werd fiscaal uitgesloten.[572] Het was eveneens niet geoorloofd om bewijs te gebruiken dat door een ander verkregen is, waarbij het

565 In HR 19 februari 2013, LJN:BY5321, NJ 2013/308 heeft de Hoge Raad voornoemde drie mogelijkheden gegeven tot bewijsuitsluiting in strafrechtelijke procedures; zie ook Rb. Zeeland-West-Brabant, 29 november 2016, ECLI:NL:RBZWB:2016:7501 met relatie naar toepassing in het belastingrecht.

566 Vgl. HR 30 juni 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH3079, NJ 2009/349; zie ook HR 12 juli 2013, LJN: BZ3640, BNB 2014/101, en HR 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2144, BNB 2014/206.

567 HR 29 januari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY0816, NJ 2013/414.

568 Zie bijvoorbeeld het uitsluiten van bewijs verkregen in strijd met het professionele verschoningsrecht (HR 12 maart 1997, LJN:ZC6589, BNB 1997/146, met vergelijkbare toepassing in het strafrecht HR 12 januari 1999, nr. 108483, NJ 1999/290.

569 HR 1 juli 1992, LJN:ZC5028, BNB 1992/306; zie ook bevestiging in HR, 20 maart 2015, 2015:ECLI:NL:HR:2015:643.

570 Rb. Zeeland-West-Brabant, 29 november 2016, ECLI:NL:RBZWB:2016:7501.

571 HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643.

572 HR 12 maart 1997, LJN:ZC6589, BNB 1997/146.

(fundamentele) huisrecht is geschonden.[573] De Belastingdienst dient – op een voor de rechter transparante wijze – het belang van een juiste belastingheffing en bestrijding van belastingontwijking af te wegen tegen het belang van een zuiver rechtsstatelijk, normconform handelen van de Staat: dit moet plaats vinden volgens de beginselen van subsidiariteit en proportionaliteit.[574] En wanneer dat niet afdoende is gebeurd, of niet blijkt, is dat voor rekening en risico van de Belastingdienst. Het bewijsmateriaal wordt dan uitgesloten. De verantwoordelijkheid van de Staat komt daarin duidelijk naar voren. Dus voor zowel de Belastingdienst als de toezichthouder geldt de eis van belangenafweging.

De kern eis voor het toezicht: behoorlijk handelen

Het gebruik van bewijs in de fiscale sfeer wordt dan ook met name bepaald door de beginselen van behoorlijk bestuur. Wat wel duidelijk is, is dat de Belastingdienst niet alleen de belangen moet afwegen maar – desgevraagd – de belanghebbende (art. 7:4 Awb) danwel de rechter (art. 8:42 Awb) daar inzage in moet kunnen geven. Het niet daaraan (kunnen) voldoen is voor risico van de inspecteur (art. 8:31 Awb).[575]

De uitgangspunt voor het uitsluiten van bewijs vind ik ook bij andere toezichthouders.[576] Het verkrijgen van inlichtingen zonder de bevoegdheid daartoe te hebben – gepaard gaande met een verplichte inmenging in het persoonlijke domein – wordt gekwalificeerd als onrechtmatig verkregen bewijs.[577] Handelingen van een toezichthouder kunnen tot uitsluiting van bewijs leiden.[578] Het gebruik ervan *druist zozeer in tegen* wat van een behoorlijk handelend bestuursorgaan mag worden verwacht, dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht, aldus de Centrale Raad van Beroep.[579] Het bestuursrechtelijk uitsluiten van bewijs is uitzonderlijk.[580] Gebreken aan een machtiging voor het binnentreden van een woning hoeft daar niet toe te leiden.[581] Gegevens verkregen

573 HR 9 september 1992, LJN:BH8233, BNB 1992/366 en 367; HR 25 januari 1995, LJN:AA3025, BNB 1995/64; HR 23 september 1992, LJN:BH8949, BNB 1992/387; HR 12 maart 1997, LJN:ZC6589, BNB 1997/146; HR 21 maart 2008, LJN:BA8179; Hof 's-Gravenhage 14 juli 2010, LJN:BN4401; Rb. Haarlem 11 februari 2013, LJN:BZ3282.

574 Hof 's-Hertogenbosch, 20 februari 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:515.

575 Hof 's-Hertogenbosch, 20 februari 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:515.

576 ABRvS 9 april 2008, LJN:BC9069 en ABRvS 21 januari 2009, LJN:BH0484; zie ook HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643; ABRvS 31 oktober 2012, LJN:BY1691 en CRvB van 17 februari 2015, ECLI:NL:CRVB:2015:425.

577 O.J.D.M.L. Jansen, De toelaatbaarheid en juridische grenzen van bewijsvergaring in het boeterecht als Chefsache, NJB 2017, afl. 23.

578 O.J.D.M.L. Jansen, Koudwatervrees in een bananenkoninkrijk? JBPLUS 2017/0, p. 12.

579 CRvB 17 februari 2015, ECLI:NL:CRVB:2015:425. In casu het bewijs uitsluiten van bewijs omdat gebruik werd gemaakt van de diensten van het bedrijf SV Land dat het diep in de persoonlijke levenssfeer van de uitkeringsgerechtigde ingrijpende controleonderzoek uitvoerde. Zie ook CRvB 16 september 2014, ECLI:NL:CRVB:2014:2947, AB 2014/422, waarin het College oordeelde dat deze controle tot de kerntaken binnen het publieke domein behoren; de overheid mag daarvoor geen commercieel bedrijf inschakelen en het College sloot het daarmee verkrgen bewijs uit.

580 O.J.D.M.L. Jansen, noot bij ABRvS 03-06-2015, ECLI:NL:RVS:2015:1723, AB 2015/229.

581 ABRvS 31 oktober 2012, LJN:BY1691, AB 2013/72. Zie ook ABRvS 12 april 2006, ECLI:NL:RVS:2006:AW1281.

bij een onbevoegde doorzoeking wel (art. 12 Gw).[582] Dit geldt ook voor verkregen bewijs vanuit een onrechtmatige etnische profilering wel (art. 1 Gw).[583] Het beginsel voor uitsluiten van bewijs geldt met name voor toepassing binnen de sanctionele handhavingssferen. Maar dat is niet altijd op voorhand duidelijk.

Aan het gebruik van bewijs gelden zware eisen omtrent de herkomst [584] De vraag kan worden gesteld in welke mate inzage in de belangenafweging kan worden verstrekt. De toezichthouder beschikt namelijk niet over het onderliggende dossier van de Belastingdienst. En het ter inzage verstrekken van dat dossier beperkt zich door de wettelijke geheimhoudingsplicht (art. 67 AWR). Het antwoord op de vraag of sprake is van een behoorlijk proces (ex art. 6 EVRM) is daardoor niet voor alle situaties te geven.[585] Daarbij komt dat voor de onderscheiden handhavingssferen sprake kan zijn van andere – van tijd en situatie afhankelijke – belangen. De toepassing van gedeelde gegevens staat daarmee niet op voorhand vast.

Het rechtmatig handelen tussen bestuursorganen

Uit de hiervoor aangehaalde jurisprudentie kan worden afgeleid dat in horizontale verhoudingen het zorgvuldig uitoefenen van de bestuursbevoegdheden eveneens wordt bepaald door de eigen belangenafweging van de publieke en individuele waarden. Vanzelfsprekend dient de onderlinge gegevensverstrekking eveneens rechtmatig te geschieden vanuit een wettelijke grondslag en noodzaak. Gegevens die de ene toezichthouder verkrijgt van de andere toezichthouder zonder wettelijke basis, is in strijd met de fundamentele rechten van de mens.[586] De belangenafweging die bij wettelijke bepaling aanwezig wordt geacht, geldt als voorwaarde voor het uitwisselen van gegevens.[587]

Bij het 'vorderen' van gegevens bij de Belastingdienst door een toezichthouder – al dan niet met toepassing van een convenant of toepassing van art. 43c van de Uitv. reg. AWR – kan sprake zijn van een inbreuk op de privacy. Een dergelijke inbreuk is alleen toegestaan indien die bij wet is voorzien.[588] Een algemene taak-

582 Rb. Rotterdam 15 juli 2016, ECLI:NL:RBROT:2016:5395; JOR 2016/338 m.nt. S.M.C. Nuijten.

583 ABRvS 3 juni 2015, ECLI:NL:RVS:2015:1723; AB 2015/229 m.nt. O.J.D.M.L. Jansen.

584 Vgl. ABRvS 3 juni 2015, ECLI:NL:RVS:2015:1723; AB 2015/229 m.nt. O.J.D.M.L. Jansen. Zie ook R. Klein, S.M.C. Nuijten en X.M. Born, 'Controlebevoegdheden. Verslag VAR-studiemiddag 25 juni 2015', NTB 2015/44, p. 330-337 met pleidooi voor ambtshalve toetsing door rechter op het verzamelde bewijs door toezichthouder om zo te bewerkstelligen dat het toezichtonderzoek grondiger wordt en de rechtswaarborgen in het bestraffende bestuursrecht beter.

585 Hoewel het uitgangspunt geldt dat alle op de zaak betrekking hebbende stukken ter inzage moeten worden verstrekt (ex. art. 7:4 Awb en art. 8:42 Awb) geeft de Hoge Raad op dit moment nog geen uitsluitsel over deze situaties. Zie HR 4 mei 2018, ECLI:NL:HR:2018:672; zie ook HR 17 augustus 2018, ECLI:NL:HR:2018:1315, ECLI:NL:HR:2018:1319, ECLI:NL:HR:2018:1316 en ECLI:NL:HR:2018:1371.

586 Voorzover sprake is van het persoonlijke domein ('private life'), ex art. 10 van de Grondwet, art. 8 Europees Verdrag van de Rechten van de Mens en art. 7 EU-Handvest.

587 Rb. Rotterdam 4 juni 2015, ECLI:NL:RBROT:2015:3894 verbond daaraan de conclusie '(…) dat de AFM de gegevens heeft verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelend overheidsorgaan mag worden verwacht dat het gebruik van deze gegevens onder alle omstandigheden onrechtmatig moet worden geacht, zodat de AFM de door de Belastingdienst verstrekte gegevens niet ten grondslag mag leggen aan het bestreden besluit.'.

588 A-G Niessen, ECLI:NL:PHR:2016:885, r.o. 7.34.

omschrijving is niet voldoende.[589] Het verstrekken van gegevens op basis van een individuele ontheffing van de geheimhoudingsplicht dan wel een structurele ontheffing moet hand in hand gaan met een wettelijke grondslag voor het opvragen van gegevens *door* die andere toezichthouder. Dit gaat tevens gepaard met een adequate rechtsbescherming. Het is anders niet mogelijk om de rechtmatigheid van het optreden door de partijen afzonderlijk of gezamenlijk vast te stellen.

Het beperkt gebruik van gegevens in horizontale (overheids)verhoudingen
Wanneer een toezichthouder gegevens bij de Belastingdienst opvraagt zonder wettelijke grondslag, dan handelt hij in strijd met het door art. 8 EVRM gewaarborgde recht op bescherming van het privé leven.[590] De signaleringen die op informatie berusten waarover de inspecteur beschikt zonder de daarvoor vereiste wettelijke grondslag en als resultaat van een systematische inbreuk op art. 8 EVRM, kunnen niet worden gebruikt voor de belastingheffing, zo besliste de Hoge Raad.[591] Dit zal voor andere toezichthouders niet anders zijn. De inmenging moet 'bij of krachtens wet' zijn bepaald en wel een wet in formele zin die een voldoende precieze wettelijke grondslag en rechtsbescherming oplevert. Gegevens verkregen zonder die grondslag worden verwijderd.[592]

Het respecteren van de fundamentele beginselen kan als algemeen criterium worden beschouwd voor een zorgvuldig handelende toezichthouder. Aan de beslissing dat het delen van toezichtgegevens 'noodzakelijk is voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak van een ander bestuursorgaan' gaat de hiervoor genoemde belangenafweging vooraf. Het delen van toezichtgegevens gaat gepaard met een belangenafweging vanuit het perspectief van de beoogde ontvanger. En dat belang zal in beginsel verenigbaar moeten zijn met het doelgebonden gebruik van de fiscale gegevens.

Dat vormt mijn zevende en laatste kaderstellende factor.

> De zorgvuldige belangenafweging, die met het kunnen uitoefenen van bevoegdheden gepaard gaat, is tijd- en situatieafhankelijk en doelgericht op een bepaalde maatschappelijke noodzaak: de uitkomst is aan dat doel gebonden.

De toezichthouder moet, bij het verkrijgen van gegevens bij de Belastingdienst dan wel over *wettelijke* bevoegdheden beschikken die gegevens op te kunnen vragen.[593]

589 HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:288, met conclusie ECLI:NL:PHR:2016:853 en ECLI:NL:PHR:2016:885

590 A-G Niessen, ECLI:NL:PHR:2016:885, r.o. 7.42.

591 HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:288, met conclusie ECLI:NL:PHR:2016:853 en ECLI:NL:PHR:2016:885

592 Zie naar aanleiding van HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:288, uitspraak ABRvS, 26 juli 2017, ECLI:NL:RVS:2017:2008.

593 Alleen het convenant van de Belastingdienst voor de aanpak van vastgoed beperkt het gebruik, ook na het delen van de gegevens en inlichtingen, binnen het oorspronkelijke doel: 'informatie wordt slechts verstrekt aan een ontvangende partij indien het gebruik door haar past binnen het doel waarvoor de gegevens oorspronkelijk zijn aangeleverd of verzameld door de partij die de gegevens toegankelijk heeft gemaakt voor het samenwerkingsverband', Convenant gegevensuitwisseling programma vastgoed, 23 september 2008.

Het model voor informatiegaring is dan ook onverkort van toepassing voor die andere toezichthouder. Bij het delen van gegevens ligt de belangenafweging echter niet bij de betreffende burger of dat bedrijf, maar bij de Belastingdienst. Maar dat ontslaat hem niet van zijn verplichting die belangen zorgvuldig af te wegen.

2.5 Beantwoording van de onderzoeksvraag

In dit hoofdstuk beantwoord ik de eerste onderzoeksvraag: 'Wat zijn de kaderstellende factoren voor het rechtvaardig kunnen vergaren en delen van fiscale toezichtgegevens?'

Voorafgaand aan het delen van fiscale gegevens gaat immers een proces van informatiegaring vooraf, namelijk dat van de Belastingdienst zelf. Vanuit de perceptie dat het houden van toezicht gericht is op het handhaven (dan wel uitvoeren), is dit functioneel gerelateerd aan de sfeer waarbinnen het toezicht plaatsvindt. Het uitoefenen van een bevoegdheid tot gegevensuitvraag, staat wat dat betreft in verhouding tot het doel.

Bij het delen van gegevens mag het *doel* waarvoor die bevoegdheid is verleend niet uit het oog worden verloren. Dit is de zogenoemde bedreiging van de eigenlijke functie of, volgens de internationale terminologie, 'function creep'. De bevoegdheden van toezichthouders kunnen immers verschillen: zij zijn namelijk afhankelijk van de taak van de betreffende toezichthouder. Het (mogelijk) oneigenlijk gebruik van bevoegdheden kan van invloed zijn op de effectiviteit van het eigen toezicht: het kan leiden tot verminderd vertrouwen in de overheid hetgeen negatieve invloed heeft op de compliance. Het delen van toezichtgegevens met andere toezichthouders kan dan ook niet los worden gezien van het eigen proces van informatiegaring.

Het rechtvaardig delen van gegevens moet plaatsvinden binnen het geheel van kaderstellende factoren, te weten:

1. De aard van de wettelijke taak van de toezichthouder bepaalt het rechtsstelsel met bevoegdheden.
2. Voor het kunnen beperken van fundamentele rechten moet in concreto sprake zijn van *zeer zwaarwegende collectieve belangen*.
3. Toezichthouders beschikken in beginsel over gelijke bevoegdheden; alleen vanwege specifieke taken die dat rechtvaardigen kan een toezichthouder unieke bevoegdheden uitoefenen..
4. Een toezichthouder met eigen specifieke bevoegdheden kan die, vanuit de belangenafweging, *alleen* aanwenden (indien voorzienbaar relevant) voor *zijn* wettelijke taak.
5. Voor het doen van een concessie aan de fiscale neutraliteit en/of doorbreking van de geheimhouding, moet sprake zijn van een wettelijke verplichting die wordt opgelegd aan de Belastingdienst.
6. Voor een adequate rechtsingang van burgers en bedrijven wiens gegevens gedeeld worden, is een kennisgeving van belang.
7. De zorgvuldige belangenafweging, die met het kunnen uitoefenen van bevoegdheden gepaard gaat, is tijd- en situatieafhankelijk en doelgericht op een bepaalde maatschappelijke noodzaak: de uitkomst is aan dat doel gebonden.

Het aanwenden van gegevens voor andere doelen moet gepaard gaan met een nieuwe belangenafweging en een eigen rechtsbescherming.

Het rechtvaardig delen van toezichtgegevens is ook een proces van zorgvuldige belangenafweging die moet plaatsvinden binnen het juridische kader van de wettelijke taak ('maatschappelijk belang') en de fundamentele rechten van burgers en bedrijven ('persoonlijke domein'). Tezamen met waarborgen van een adequate rechtsbescherming en strikte doelbinding moet dit leiden tot een rechtvaardige invulling van de bevoegdheden. Het rechtvaardig delen van toezichtgegevens moet aansluiten op het proces van informatiegaring door de afzonderlijke toezichthouders: zij zullen over wettelijke bevoegdheden moeten beschikken om die gegevens te kunnen vergaren.

De algemene toezichtsbevoegdheden worden wettelijk bepaald door de Awb. Toezichthouders kunnen over specifieke bevoegdheden beschikken op grond van bijzondere wet- en regelgeving. Een ver(der)strekkende bevoegdheid tot het inmengen in het persoonlijke domein, moet gerechtvaardigd worden door een specifieke wettelijke taak (kaderstellende factor één) met een zeer zwaarwegend collectief belang (kaderstellende factor twee).

De Belastingdienst heeft bijzondere wettelijke bevoegdheden voor het toezicht op het uitvoeren van de fiscale wet- en regelgeving. Die bevoegdheden vloeien voort uit wettelijke verplichtingen voor burgers en bedrijven ten dienste van de belastingheffing. Bij de totstandkoming van de Awb heeft de politiek er bewust voor gekozen deze fiscale bevoegdheden te onderscheiden van de algemene bevoegdheden van andere toezichthouders (kaderstellende factor drie). De informatie die de Belastingdienst met die bevoegdheden verkrijgt, moet volgens de doelbinding in beginsel beperkt blijven tot die eigen maatschappelijke rol. Slechts wanneer daartoe een wettelijke verplichting bestaat kan die doelbinding doorbroken worden. De Belastingdienst heeft zich bovendien vanuit zijn neutrale positie te distantiëren van moraliteit. Als waarborg voor de noodzakelijke transparantie bij het uitvoeren van de belastingwet heeft de Belastingdienst een (strikt geformuleerde) wettelijke geheimhoudingsplicht ten aanzien van alle informatie die hij in het kader van zijn taakuitoefening verkrijgt.

Deze elementen vormen de hoeksteen van de medewerking voor het vergaren van fiscale toezichtgegevens. Het gebruik van gegevens is dan ook beperkt tot het fiscale domein. Bij het aanwenden van die gegevens voor andere doelen – waartoe de Belastingdienst een wettelijke verplichting heeft en al dan niet te verenigen zijn met het oorspronkelijk fiscale doel – moet volgens de doelbinding zelfstandig een belangenafweging plaatsvinden (kaderstellende factor vier). Met het verstrekken van gegevens doet de Belastingdienst een concessie aan zijn eigen neutrale positie en/of geheimhoudingsplicht. Dit kan van invloed zijn op de 'openheid' van de burgers en bedrijven gegevens en inlichtingen te verstrekken en raakt daarmee de effectiviteit van de uitvoering van de eigen taak (kaderstellende factor vijf). Dat de belangen juist worden gewogen vraagt om een rechtsingang van de betreffende burgers en bedrijven; zij zullen dat moeten kunnen controleren. (kaderstellende factor zes). Dat vereist transparantie over het delen van toezichtgegevens. Alleen bij een (minimaal)

gelijkwaardig ander maatschappelijk belang zou het, na een zorgvuldige belangenafweging gerechtvaardigd zijn die gegevens, met een ontheffing van de geheimhoudingsplicht, aan anderen te *verstrekken* (kaderstellende factor zeven). Een normenkader omtrent het bepalen van de belangen is daarvoor onontbeerlijk.

Aan de andere kant zal het zelfstandig *kunnen* verkrijgen van gegevens door die andere toezichthouder in het kader van *zijn* toezicht, het rechtvaardig *gebruik* van die gegevens bepalen. Het eerbiedigen van de fundamentele beginselen tegenover de onder toezicht gestelden – het gaat immers om hun gegevens die aan de Belastingdienst beschikbaar zijn gesteld voor die doeleinden en gepaard is gegaan met een inmenging op het persoonlijke domein – geldt immers als voorwaarde voor het rechtvaardig gebruik van gegevens. Het wettelijk kader moet hiervoor de mogelijkheid geven en de belangenafweging de noodzakelijkheid tot inmenging in het persoonlijke domein.

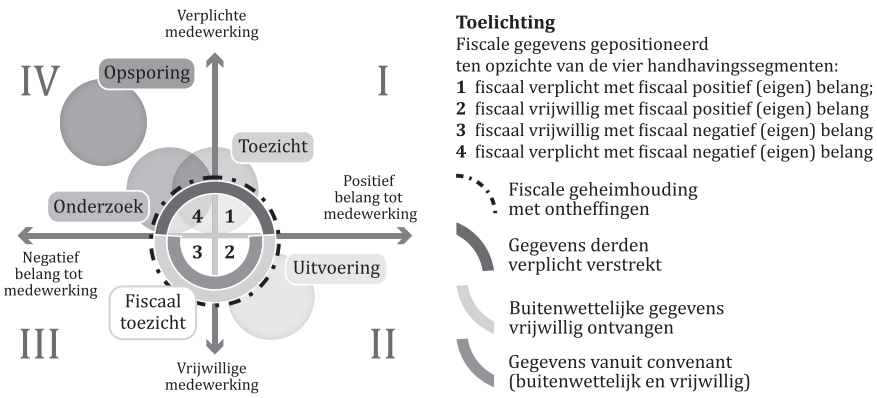
Daarnaast heeft de toezichthouder volgens het zorgvuldigheidsbeginsel de plicht om binnen dat kader zelfstandig de individuele belangen af te wegen tegen het maatschappelijke belang. Ook hier dient een adequate rechtsbescherming ter waarborging van een juiste belangenafweging.

Wanneer de Belastingdienst mede uitvoering wil geven aan het rijksbrede toezicht, zou dat moeten passen binnen zijn wettelijke taak. Ook moeten de bevoegdheden van de Belastingdienst tot het verkrijgen en verstrekken van gegevens daarmee overeenkomen. Bij het verstrekken van gegevens zal dit gepaard gaan met een verandering van doel van de gegevens: het karakter van de (fiscale) gegevens zal zich vanwege het andere belang als het ware aanpassen aan die handhavingssfeer waarin de gegevens hun functionaliteit krijgen (zie figuur 2). Het doel waarvoor de gegevens zijn verstrekt, belastingheffing, vervaagt. De bewaartermijn overigens ook: geldt voor de ontvangende toezichthouder de termijn waarop de Belastingdienst de gegevens heeft vergaard of vangt de bewaartermijn aan op het moment waarop de toezichthouder erover kan beschikken? Een onbeantwoorde vraag die het belang onderstreept om bij het delen van gegevens het eerste moment van vergaren in beeld te houden. Het labelen van gegevens qua doel krijgt dan zijn betekenis.

Bij een geharmoniseerde taak – waarbij de Belastingdienst naast het uitvoeren van de belastingwet tevens andere wettelijke taken vervult – en daarop afgestemde (toezichts)bevoegdheden ontvangt, zou bij de eerste gegevensuitvraag, een eenmalige en gelijkwaardige belangenafweging kunnen volstaan. De gegevens zijn immers met gemeenschappelijke bevoegdheden voor beide taken afzonderlijk te verkrijgen. Deze zogenaamde gezamenlijke toezichtgegevens kunnen zonder nadere belangenafweging geïntegreerd worden in het rijksbrede toezicht. De gegevens die daarentegen alleen te verkrijgen zijn met eigen (unieke) bevoegdheden, zijn in beginsel gebonden aan dat exclusieve doel. Bij afwijkende taken – en daarop afgestemde bevoegdheden voor medewerking – kan daarentegen wel sprake zijn van functionele equivalentie: een (af)weging van belangen zal dan moeten plaatsvinden. Een tussenvariant. Deze drie varianten geven de algemene mogelijkheid tot het rechtvaardig delen van gegevens.

De Belastingdienst kan voor zijn taakuitoefening gegevens verkrijgen met toepassing van de AWR. In beginsel vallen al deze gegevens binnen de fiscale geheimhoudingsplicht. De rechtmatigheid van het delen van gegevens wordt bepaald door de ontheffingsmogelijkheden (ex art. 67 AWR) en de rechtvaardigheid door het handelen binnen de genoemde kaderstellende factoren. De mate waarin de afzonderlijke belangen worden gewogen bij het verstrekken van gegevens, is niet nader bepaald dan dat het noodzakelijk moet zijn voor de taakuitoefening van die ander. Geconcludeerd kan worden dat het delen van gegevens in elk geval afhankelijk is van de handhavingssfeer en de wettelijke taak waarbinnen die wordt uitgevoerd.

Bij het 'passeren' van de grens voor geheimhouding gaan de gegevens (mede) deel uitmaken van een andere sfeer waarvoor een eigen balans geldt van belangen tot medewerking (van de betreffende burgers en bedrijven) en verplichte medewerking. En dat terwijl de verzameling van fiscale gegevens verkregen is ten behoeve van vier handhavingssegmenten binnen de waarborg van de fiscale toepassing en strikte geheimhouding. Bij het delen van de gegevens wordt beide losgelaten.



Figuur 15: Fiscale gegevens in relatie tot de vier handhavingssegmenten

Het kader voor het rechtvaardig delen van fiscale gegevens is afhankelijk van de taken en bevoegdheden van de Belastingdienst en de betreffende toezichthouder. Het zal gepaard moeten gaan met een aanvullende belangenafweging. De taken en bevoegdheden van de andere toezichthouder, met de handhavingssfeer, zijn van significant belang voor de weging.

Het delen van die gegevens kan alleen indien en voorzover een maatschappelijke noodzaak daartoe bestaat die 'zwaarder weegt' dan de fundamentele rechten van belanghebbenden en de fiscale geheimhoudingsplicht. Hiervoor is een nieuwe belangenafweging met eigen waarborgen noodzakelijk. En vanuit rechtsbescherming kan dit – ter toetsing van de zorgvuldigheid in zowel het opvragen als verstrekken – niet anders dan op een transparante wijze plaatsvinden.

Dit leidt tot de vraag naar de mogelijkheden tot het harmoniseren – in de zin van met elkaar in overeenstemming laten zijn – van de (fiscale) bevoegdheden

en de invloed daarvan op het rechtvaardig delen van gegevens met andere toezichthouders. Dit is het tweede deel van de probleemstelling. Het tweede deel bevat de vier onderzoeksvragen:

- Welke mogelijkheden biedt de wettelijke taak van de Belastingdienst voor het vergaren van gegevens ten behoeve van het rijksbrede toezicht (hoofdstuk 3)?
- Is het toezicht door de Belastingdienst qua aard te vergelijken met dat van andere toezichthouders (hoofdstuk 4)
- Beschikt de Belastingdienst over unieke bevoegdheden voor het vergaren van toezichtgegevens (hoofdstuk 5)?
- Wat is de plaats van de belangenafweging voor het kunnen delen van toezichtgegevens (hoofdstuk 6).

Met het beantwoorden van deze onderzoeksvragen kom ik in het laatste hoofdstuk tot de beantwoording van het tweede deel van mijn probleemstelling. Die luidt: Op welke wijze kan het harmoniseren van de mogelijkheden waarmee de toezichthouders hun gegevens vergaren, leiden tot een rechtvaardige integratie van gegevens van de Belastingdienst in het rijksbrede toezicht? (hoofdstuk 7).

HOOFDSTUK 3

Wettelijke taak van de Belastingdienst

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk staat het beantwoorden van de vraag naar de taak van de Belastingdienst centraal.[1] Het gaat daarbij niet om de vraag wat de Belastingdienst *doet*, maar wat die taak maatschappelijk gezien inhoudt en welke rol het toezicht van de inspecteur daarin vervult. Deze kennis is noodzakelijk om de rol van de Belastingdienst binnen het rijksbrede toezicht te kunnen bepalen.

De vraag lijkt voor menigeen eenvoudig te beantwoorden. Wie kent immers de Belastingdienst niet? De dienst is dominant aanwezig in de samenleving.[2] En een ieder komt vroeg of laat in aanraking met belastingen. De legendarische woorden van Benjamin Franklin illustreren dat treffend: tot de twee zekerheden in het leven behoren de dood en het betalen van belastingen.[3] In beginsel kan niemand daaraan ontkomen.

De tijd dat alleen boeren, burgers en buitenlui hun geldelijke bijdrage leverden aan de maatschappij ligt al ver achter ons.[4] Alleen de Koning geniet (nog) van een uit 1848 daterende (deels) grondwettelijke belastingvrijdom, maar ook dat staat ter discussie en mogelijk dat de 21ste eeuw daarin verandering gaat brengen.[5] De vraag naar de taak van de Belastingdienst kan kort en bondig worden beantwoord met: het

1 Voor het begrip 'taak' sluit ik aan bij de grammaticale betekenis volgens het Groot woordenboek van de Nederlandse Taal, Van Dale: 'werkzaamheid waarmee iemand belast is'. Bij een wettelijke taak gaat het om een werkzaamheid 'bij of krachtens wet'.

2 Fiscale monitor 2015, 92 % van de Ondernemingen en 94 % van de Particulieren vindt de Belastingdienst (zeer) sterk tot neutraal aanwezig in de samenleving, https://www.fiscalemonitor.nl/cijfers-trends/S_1022_Imago4/a1802_Aanwezigheid-Belastingdienst-in-de-samenleving, geraadpleegd: 10 februari 2016.

3 Benjamin Franklin, in een brief aan Jean-Baptiste Leroy, 1789, 'Our new Constitution is now established, and has an appearance that promises permanency; but in this world nothing can be said to be certain, except death and taxes.' Albert Henry Smyth, The Writings of Benjamin Franklin, Vol. X (1789-1790), 1907, p. 69: (publieke online versie) http://archive.org/stream/writingsofbenjam10franuoft/writingsofbenjam10franuoft_djvu.txt, geraadpleegd: 28 mei 2017.

4 O.I.M. Ydema, Hoofdstukken uit de Geschiedenis van het Belastingrecht, 1997.

5 Zie bijvoorbeeld de reactie van de minister-president op de begroting van de Koning, Kamerstukken II 2014/15, 34 000, nr. 11, brief van 19 juni 2015, Ministerie van Algemene Zaken, ref. 381802.

heffen en innen van rijksbelastingen.[6] Deze oppervlakkige beantwoording doet echter geen recht aan de inhoud van die taak vanwege de historisch diep gewortelde positie van de Belastingdienst in de huidige democratische samenleving. Inzicht daarin vraagt om een historische beschouwing van het ontstaan van de (rijks) belastingen, de maatschappelijke positie van de Belastingdienst en de rol van de inspecteur.

In dit hoofdstuk belicht ik daarom eerst de historisch gevormde taak van het heffen en innen van belastingen (par. 3.2). Het Nederlandse belastingsysteem heeft zich als beginsel van onze rechtsstaat ontwikkeld. De Belastingdienst heeft gedurende de ontwikkeling van het belastingsysteem ook zijn eigen maatschappelijke positie verworven. De evolutie van de fiscale informatie is opvallend. Deze ontwikkeling schets ik in par. 3.3.[7] Wat de rol van de inspecteur toen was en nu is, komt naar voren in par. 3.4. Een maatschappelijke positie die als zodanig is uitwerkt in een wettelijke taak van de Belastingdienst. Ik vervolg deze historische beschouwing dan ook met het bepalen van de reikwijdte van de wettelijke taak van de Belastingdienst en besluit het hoofdstuk met het beantwoorden van mijn eerste onderzoeksvraag: 'Welke mogelijkheden biedt de wettelijke taak van de Belastingdienst voor het vergaren van gegevens ten behoeve van het rijksbrede toezicht?' (par. 3.5).

3.2 Collectieve verantwoordelijkheid van belastingheffing (in historisch perspectief)

De oorsprong van het heffen en innen van belastingen.

Vandaag de dag is het hebben van een belastingsysteem een van de kenmerken voor een 'staat'.[8] Zonder belastingsysteem is er geen staat in bestuursrechtelijke zin. De Belastingdienst is een onderdeel van onze sociale en democratische rechtsstaat.[9] Hij geeft uitvoering aan het grondwettelijke beginsel van het heffen en innen van (rijks)belastingen (art. 104 Gw).[10] Dat zijn twee rechtsbeginselen met een rijke inhoud en een even rijke historie.

De grondwetgever spreekt over 'belastingen' en 'heffingen', maar heeft zich nimmer gewaagd aan een nauwkeurige definiëring van beide begrippen.[11] Een ieder

6 Er is een rijksbelastingdienst onder de naam Belastingdienst. Deze dienst is belast met de heffing en invordering van rijksbelastingen en met andere bij of krachtens de wet opgedragen taken (art. 1 lid 1 Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003).

7 Pas vanaf 1806 vindt de belastingheffing en -inning in Nederland plaats door een centrale organisatie: de Belastingdienst. Dit is de naam van de Nederlandse belastingdienst. In mijn onderzoek schrijf ik deze organisatie met een hoofdletter: 'de Belastingdienst'. In andere situaties spreek ik over 'een belastingdienst'; dan bedoel ik 'een overheidsdienst die de heffing en inning van belasting voor een staat verzorgt.'

8 Lucy Mair, Primitive Government, 1962, p. 125.

9 W.J.M. Voermans en S.C. van Bijsterveld, Hoofdstuk 6 - Rechtspraak. In: E.M.H. Hirsch Ballin en G. Leenknegt (red.), Artikelsgewijs commentaar op de Grondwet, webeditie 2014 (www.Nederlandrechtsstaat.nl).

10 Naast 'rijksbelastingen' zijn er ook belastingen op gemeentelijk niveau. In het kader van deze studie beperk ik mij tot de 'rijksbelastingen'. Waar ik spreek over belastingen worden de rijksbelastingen bedoeld, tenzij anders vermeld.

11 Kamerstukken II 1978/79, 15 575, nr. 3, p. 3 en 4.

heeft daar zo zijn gedachten over. Het is dan ook niet duidelijk wat grondwettelijk onder beide begrippen moet – en kan – worden verstaan.[12] Ik sluit mij dan ook aan bij de mening van Voermans en Bijsterveld: 'Vaagheid is troef'.[13] In de praktijk heeft dit er dan ook toe geleid dat er meerdere definities van beide begrippen circuleren. Voor de beeldvorming van belastingen sluit ik aan bij de gangbare definities.

Wat zijn belastingen?

De klassieke – rechtswetenschappelijke – definitie van het begrip belastingen luidde: 'Belastingen zijn gedwongen betalingen aan de overheid als zodanig, waar geen rechtstreekse individuele contraprestatie van de overheid tegenover staat, en die krachtens algemene regelen worden geheven.'[14]

De Vereniging voor Belastingwetenschap formuleert, in navolging van het Rapport van de Commissie ter bestudering van het begrip 'belastingen', het begrip ruimer: 'Belastingen zijn betalingen die de overheid op grond van een publiekrechtelijke regeling, uitsluitend of mede ter verwerving van inkomsten door de in die regeling aangewezen lichamen, en anders dan op grond van een privaatrechtelijke overeenkomst, dwangmatig en overeenkomstig algemene regelen vordert.'[15] Deze definitie sluit aan bij het juridische begrip voor overheidsheffingen.[16] De commissie stelt dat vanwege de – verruimde – definitie voor belastingen een onderverdeling van de overheidsheffingen niet langer zinvol is. Onder het – volledig ingeburgerde – begrip belastingen rekent zij ook alle overheidsheffingen. Ik volg de commissie hierin. Vanuit deze definitie destilleer ik de volgende drie kenmerken: het gaat om (1) betalingen aan de overheid, (2) voor collectieve doeleinden met (3) de mogelijkheid nakoming af te dwingen. Die vormen het fundament voor de taakuitoefening van de Belastingdienst.

Collectieve verantwoordelijkheid

Uiteraard is met het ontstaan van bovenstaande definitie niet het fenomeen van belastingen ontstaan. Dat dateert al van eeuwen tevoren. In het onderzoek naar het ontstaan van belastingen gaat het echter om de betalingen die bovengenoemde

---

12 P.J. Wattel, preadvies. In: Handelingen Nederlandse Juristen-Vereniging, De reikwijdte van fundamentele rechten, W.E.J Tjeenk Willink, 1995, p. 193-194: 'De delegatiebepaling stelt in de praktijk weinig voor. Zij geldt niet voor andere belastingen dan die van het Rijk en ook niet voor 'andere heffingen van het Rijk' dan belastingen. Het is onduidelijk of bijvoorbeeld milieuheffingen, retributies, premies volksverzekeringen, en dergelijke heffingen 'belastingen' of 'andere heffingen' zijn. Het is eveneens onduidelijk waarom het de burger een zier zou moeten schelen of een hem opgelegde geldelijke last een 'belasting' of een 'andere heffing' is. Waarom is bij andere heffingen delegatie ook van de essentialia wél toelaatbaar en bij belastingen niet?'.

13 W.J.M. Voermans en S.C. van Bijsterveld, Hoofdstuk 6 - Rechtspraak. In: E.M.H. Hirsch Ballin en G. Leenknegt (red.), Artikelsgewijs commentaar op de Grondwet, webeditie 2014 (www.Nederlandrechtsstaat.nl).

14 R.E.C.M Niessen, Inleiding Nederlands Belastingrecht, Fiscale Handboeken nr. 1, 2010/3.1.

15 Rapport van de Commissie ter bestudering van het begrip 'belastingen', Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 184, 1990, p. 48 en 49.

16 Rapport van de Commissie ter bestudering van het begrip 'belastingen', Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 184, 1990, p. 34.

elementen in zich dragen.[17] Er moet sprake zijn van (de verplichting tot) het voldoen van schulden. Dat is immers etymologisch de betekenis van 'betalen'.[18]

De eerste vormen van belastingheffing zoals wij die heden ten dage kennen, doen zich pas voor in de tijd waarin stammen de gronden gaan bebouwen.[19] Dan komt het individuele belang op.[20] De (eerste) landbouwrevolutie (neolithische revolutie) vormt de overgang naar een samenleving van mensen die in nederzettingen wonen (sedentarisme) en aan landbouw en veeteelt doen.[21] De eerste beginselen van belastingheffingen zijn dan terug te leiden naar deze nederzettingen, te weten zo'n 6.000 jaar geleden in het vruchtbare Twee-stromengebied van de Eufraat en de Tigris (Sumerië, het zuiden van het latere Mesopotamië).[22] Dan begint de ontwikkeling van de belastingen, zoals wij die vandaag de dag kennen.

Met het ontstaan van de reguliere landbouw ontwikkelen zich grotere nederzettingen en uiteindelijk steden. Het is dan niet meer mogelijk dat een ieder zijn bijdrage levert aan de landbouw en/of jacht. Er komt een toenemende specialisatie van herders, landbouwers en pottenbakkers. Tijdens de ontwikkeling van een samenleving ontstaat de behoefte aan gemeenschappelijke taken voor bestuur en verdediging.[23] De bestuurders en krijgslieden ontvangen in ruil daarvoor dagelijks levensonderhoud. De dorpelingen werken *vrijwillig* samen en dragen hun deel af aan de 'overheid'. Niet dat het individuele belang daarmee verdwijnt, maar het gebeurt vanuit de (meerderheid)gedachte dat een grote mate van onderlinge samenwerking het eigen belang het meest dient.[24] In deze collectieve bijdrage ligt de oervorm van de belastingen.[25] Een collectiviteitsprincipe dat gepaard gaat met een eenzijdige ingreep in de bestedingsvrijheid van burgers en later ook bedrijven.[26]

De staatkundige ontwikkeling naar een belastingsysteem

Historisch gezien loopt de staatkundige vorming parallel met het tot stand komen van een algemeen belastingsysteem. De historische ontwikkeling van beide heeft geleid tot het belastingstelsel dat wij nu nog in Nederland hebben.

---

17 Voor een uitgebreidere beschouwing over ander soortige heffingsgrondslagen, zie o.a. R.E.C.M. Niessen, Historische grondslagen voor belastingheffing in Europa, FED 2003/618.

18 N. van der Sijs (samensteller), Etymologiebank 2010, op http://etymologiebank.nl/, Geraadpleegd: 26 juli 2017.

19 K. Birket-Smith, De weg der beschaving, 1950, p. 156.

20 J. Kohler en L. Wenger, Allgemeine Rechtsgeschichte-Orientalisches Recht, Erste Hälfte: Orientalisches Recht und Recht der Griechen und Römer, p. 27-28.

21 V.G. Childe, Man Makes Himself, 1936, p. 74-117.

22 M. Vermeersch, Geschiedenis van de mens. Deel I, Jagers en verzamelaars. Boek 2, de maatschappij van jagers en verzamelaars, 2008.

23 H.G.K. Gebel The Neolithic of the Near East An essay on a 'Polycentric Process' and other current research problems. In: A. Hausleiter, S. Kerner & B. Müller-Neuhof (Hrg.), Material Culture and Mental Spheres. Rezeption archäologischer Denkrichtungen in der Vorderasiatischen Altertumskunde. Alter Orient und Altes Testament 293, 2002, p. 313-324.

24 R.E.C.M. Niessen, Over de legitimatie van belastingheffing. In: A.C. Rijkers (red.), Geppaartbundel: Beschouwingen over grondslagen, Opstellen aangeboden aan prof. mr. Ch. P.A. Geppaart, 1996, 9.152.

25 John Haywood, Atlas voor de wereldgeschiedenis, 1999, p. 20.

26 Zie art. 17 van de Universele verklaring van de rechten van de mens, art. 1 Eerste Protocol EVRM; art. 14 Gw en art. 5:1 Bw; zie over het legaliteitsbeginsel hiervoor, art. 89 Gw.

De eerste contouren vinden wij in het Oude Egypte (periode 3300-332 voor Christus). Met het onstaan van een wetgevende en uitvoerende macht, komt ook een zeker bewustzijn van de grenzen van gemeenschapstaken en – plichten en interne en externe machtsuitoefening.[27] De burgers dragen – meestal letterlijk en in natura – hun belasting af aan de farao en diens centrale administratie met ambtenaren.[28]

De eerste beginselen van een democratisch (bestuurs)systeem vinden wij in het Oude Griekenland (de zogenaamde klassieke periode tussen circa 500-323 voor Christus). Er heerst een *collectieve verantwoordelijkheid* waarbij de koning als het ware de primus inter pares is.[29] En hoewel er weinig bekend is over het functioneren van het belastingsysteem, concludeert Niessen dat het systeem een groot draagvlak kende: de belastingmoraal. Een moraal die hoger was dan elders werd aangetroffen.[30] De *solidariteitsgedachte* is de grondslag voor de belastingheffing, wat zelfs in zekere mate – op basis van vrijwilligheid – onderscheid maakt naar *draagkracht*.[31]

Een soortgelijke staatsvorming, met uitzondering van de democratisering, treedt op in de gebieden van de Romeinse overheersing (750 voor Christus – 476 na Christus). In de tijd van keizer Augustus (27 voor Christus) ontstaat een systeem van heffing van belastingen naar draagkracht.[32] Ook vindt in die tijd een geleidelijke opbouw plaats van een centrale belastingadministratie, de unificatie van de belastingheffing naar vaste grondslagen en afschaffing van belastingprivilegiën.

In de tijd van de vroege middeleeuwen (derde en vierde eeuw na Christus) 'verviel' de Griekse en Romeinse overheersing en daarmee tevens het centrale bestuur. Dat is het begin van een aanvankelijk neergaande en vervolgens weer opgaande evolutie in de centrale belastingheffing.[33]

De steden verkrijgen met het wegvallen van 'overheersers' soevereiniteit over onder andere het heffen (en innen) van belastingen. De heffing van directe belastingen zoals hoofd- en grondbelasting verdwijnt en de steden vallen terug op het heffen van allerlei tollen langs land- en waterwegen. Tussen de steden is weinig cohesie en zij worden met name beïnvloed door de afzonderlijke ridderschappen. De vorsten leven met name van hun eigen grondbezit. In geval van tekorten doen zij een beroep op de vrijgevigheid van 'hun' steden; de 'mehr oder weniger freiwillige Deckung'.[34] De *wederkerigheid* van het betalen voor bescherming komt duidelijk naar voren.

---

27 K. Birket-Smith, De weg der beschaving, 1950, p. 239 -249.

28 H. Frankfurt, Vantoen.nu. Het ontstaan van de beschaving in het Nabije Oosten, 2008, p. 53-54.

29 M. Rostovtzeff, De oude wereld, 1964, p. 142.

30 R.E.C.M. Niessen, Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, 2010, p. 4.

31 Het draagkrachtbeginsel vormt een prominent element van solidariteit, L.G.M. Stevens, Elementair belastingrecht, 2015, p. 10 e.v. Het is een beginsel dat specifiek aan de belastingheffing ten grondslag moet liggen omwille van een rechtvaardige belastingheffing, J.L.M. Gribnau, Bijdragen aan een rechtvaardige belastingheffing, Reeks Jan Giele-lezing Amersfoort, Sdu Uitgevers Fiscale en Financiële Uitgevers, 2007, p. 47.

32 J.C. van Oven, Tributum. In: Tractatus tributarii: opstellen op belastinggebied aangeboden aan prof. dr. P.J.A. Adriani ter gelegenheid van zijn afscheid als hoogleraar aan de Universiteit van Amsterdam, Haarlem: Tjeenk Willink 1949, p. 29 e.v.

33 F.H.M. Grapperhaus, Belasting, Vrijheid en Eigendom. Hoe belasting leidde tot meer zeggenschap voor burgers en meer eenheid tussen staten 511-1787, 1989.

34 B. Laum, Entstehung der öffentlichen Finanzwirtshaft: Altertum und Frühmittelalter. In: Handbuch der Finanzwissenschaft, W. Gerloff und F. Meisel (Hrsg), Handbuch I 185-208, p. 233.

De volgende overheersing, en dan door Spanje, brengt weer 'bestuurlijke eenheid' tussen de steden en daarmee ook weer harmonisatie in de belastingheffing. De heffing van belastingen centraliseert zich.[35] In die periode begint de geboorteklok te tikken van het Nederlandse belastingsysteem. De aanzet tot centralisatie van de Nederlandse belastingheffing vindt plaats bij het tot standkomen van de Unie van Utrecht.

Op 23 januari 1579 tekent een aantal Nederlandse gewesten een overeenkomst voor het verdedigen van de Zeven Provinciën (die later gestalte krijgt in de 'Republiek der Zeven Verenigde Nederlanden', 1581-1795) tegen de Spaanse overheersing. Die overeenkomst regelt allerlei staatkundige zaken op het gebied van onder andere defensie en godsdienst. Zij komen ook een *gezamenlijke belastingheffing* overeen. De grondslag daarvoor is gelegen in het gedeelde belang: de verdediging van de konvooien te water gefinancierd door de heffing van de convooi- en licentiegelden ('de middelen te water'). Voor het financieren van overige oorlogslasten zoals de onderhoudsuitgaven voor de troepen, vindt een jaarlijks omslag plaats aan de afzonderlijke provincies volgens een vaste verdeelsleutel: 'eenpaerlick ende op eenen voet'.[36] Kortom, het gelijkheidsbeginsel in zijn meest primitieve vorm.

Vanwege deze bepaling wordt de Unie van Utrecht weleens de geboorte van het Nederlands belastingstelsel genoemd.[37] De Provinciën moeten zelf hun middelen daarvoor verkrijgen met hun eigen financiële bronnen en zijn soeverein in het heffen van directe belastingen zoals grond- en haardstedenbelasting.[38]

De provinciën weigeren echter hun soevereiniteit voor de heffingsrechten uit handen te geven en blijven fiscaal concurreren met allerlei vormen van vrijstellingen. Vanwege het gebrek aan harmonisatie blijft de ontwikkeling naar een algemeen belastingstelsel voorlopig uit.[39] Die vindt wel plaats wanneer de eenheidsstaat van de Bataafse Republiek ontstaat. Dan zijn de eerste grondbeginselen te herkennen van het moderne Nederland ten aanzien van onder andere de staatkundige eenheid, de soevereiniteit voor het volk en de rechten voor de mens.[40] De wetgeving perkt het overheidsoptreden in. Het beginsel van *wederkerigheid* doet haar intrede.[41] De

35 De Universele Spaanse Monarchie (1492-1898), waarvan (delen van) Nederland (Republiek der Verenigde Nederlanden) deel uitmaakte tot 1648.

36 Art. V van de Unie van Utrecht, 'Ende omme te versien tot die costen, die men van noode hebben sal in gevalle als boeven tot defentie van de voorsz. Provinciën, es overcommen dat in alle die voorsz. geünieerde provinciën eenpaerlick ende op eenen voet tot gemeen defentie der selver proviciën opgestelt, geheven…sullen worden…seeckere imposten….'

37 J. van der Poel, De Unie van Utrecht, de geboorteklok van een Nederlandsch belastingstelsel. In: Tributen aan het recht. Bundel samengesteld ter gelegenheid van het honderdjarig bestaan van het Weekblad voor fiscaal recht, p. 31-48, 1971.

38 Daarnaast verkrijgen zijn hun inkomsten met allerlei accijnzen (op brandhout, zout, zeep en wijn), is er een vorm van omzetbelasting (bij het recht op de waag) en heffen zij successierechten.

39 T.J.E.M. Pfeil, Op gelijke voet. De geschiedenis van de Belastingdienst, 2009, p. 15.

40 Staatsregeling voor het Bataafse Volk (1 mei 1798). De democratische en unitarische Staatsregeling van 1798 is de eerste grondwet van Nederland.

41 Het wederkerigheidsprincipe vormt, ook nu nog, de basis van de rechtsstaat. G.A. den Hertogh, 'Waarom behoren rechtsbeginselen tot het recht?' In: H. Gribnau (red.), Principieel belastingrecht, 2011, p. 76.

macht van de overheid beperkt zich (strikt) tot de reikwijdte van de wet (zie par. 3.4 over uitbreiding verantwoordelijkheid van de inspecteur).[42]

De komst van een algemeen belastingstelsel in Nederland

Met het tot stand komen van de Staatsregeling is de eenheid van de Nederlandse belastingheffing – wettelijk – een feit. Van een unificatie van de belastingheffing is echter pas sprake in de tijd van Napoleontische overheersing.[43] Het is met name de eerste minister van Financiën Isaac Jan Alexander Gogel (1765-1821) die hier zijn stempel op drukt. Hij weet in 1805 een eenheid te verwezenlijken in het financieel beleid van de Republiek.[44] Die leidt tot een eerste stelsel van algemene belastingen in Nederland.[45] De belastingheffing krijgt een eigen plaats in de Grondwet. Belastingen moeten worden vastgesteld bij wet in formele zin ('legaliteitsbeginsel').[46] Bij het tot stand komen van de Grondwet wordt dit beginsel het scherpst gesteld door Van Hogendorp in zijn Schets van 1812 (art. 53, laatste zin): '(...) en er wordt geene penning geheven buiten eene wet.'[47]

In die periode worden de dan gangbare vijf categorieën van belastingen naar nationaal niveau getild.[48] Dat vormt ook de periode waarin een centraal bestuur en een centrale belastingdienst worden ingesteld.[49] Daarnaast begint het draagkrachtprincipe een dominantere plaats te krijgen in het leveren van bijdragen aan de samenleving. Het heffen van belastingen moet geschieden naar vermogen. De sterkste schouders moeten ook de zwaarste lasten dragen. Zij kunnen die zwaardere last dragen en hebben bovendien het meeste profijt van de eigendomsbescherming

42 Commissie Uitdragen kernwaarden van de Rechtsstaat, Onverschilligheid is geen optie, de rechtsstaat maken we samen, 2008, p. 5.

43 Eerst binnen het Koninkrijk Holland, onder leiding van koning Lodewijk Napoleon, 1806-1810 en later na de inlijving bij Frankrijk 1810-1813.

44 Het eerste algemene belastingstelsel van Nederland, Staatsbesluit, 12 juli 1805, nr. 3.

45 Stelselwet van 12 juli 1821, Stb. 1821, 9.

46 Art. 117 Gw 1814: De Souvereine Vorst en de Staten-Generaal gezamenlijk zijn alleen en bij uitsluiting bevoegd tot het heffen en regelen van belastingen. De belastingen, bij het aannemen dezer grondwet bestaande, blijven op denzelfden voet, tot dat er anders over beschikt worde bij de wet. Art. 197 Gw 1815: Geene belastingen kunnen ten behoeve van 's lands kas worden geheven, dan uit krachte van eene wet (art 195 Gw. 1840; art 171 Gw 1848). Art. 174 Gw 1887: Geene belastingen kunnen ten behoeve van 's Rijks kas worden geheven, dan uit krachte van eene wet. Deze bepaling is ook toepasselijk op heffingen, voor het gebruik van Rijkswerken en inrigtingen, voor zooveel de regeling van die heffingen niet aan den Koning is voorbehouden (art. 175 Gw 1922; art. 181 Gw 1938; art. 188 Gw 1953). Het huidige artikel 104 Gw is van dezelfde strekking.

47 E.J. Janse de Jonge, Commentaar op art. 104 van de Grondwet. In: E.M.H. Hirsch Ballin en G. Leenknegt (red.), Artikelsgewijs commentaar op de Grondwet, webeditie 2014 (www.Nederlandrechtsstaat.nl).

48 Het systeem kende de volgende vijf categorieën: de directe belastingen (grondbelasting, recht van patent en personele belasting), indirecte belastingen (successierecht, registratie-, zegel-, griffie- en hypotheekrechten), accijnzen (op o.a. wijn, bier en suiker), in-, uit- en doorvoerrechten en tonnengeld, en de belasting op goud- en zilverwerk.

49 Algemeen Reglement voor de Departementale Besturen, Wet van 10 juli 1805.

die de overheid biedt.[50] Met de patentbelasting, een (directe) belasting naar veronderstelde winstgevendheid, dragen ook bedrijven bij aan de samenleving. De grondslagen voor de heffing waren echter te primitief om tot een zuivere belasting van de 'winst' te komen. Hoewel het heffen over de gerealiseerde opbrengsten veel rechtvaardiger is, is dat in die 'primitieve' maatschappij niet mogelijk.[51] Voor de vermogensbelasting vertegenwoordigt de waarde van het vermogen de gekapitaliseerde opbrengsten van verpachte gronden en verhuurde huizen.[52]

Aan het einde van de negentiende eeuw (in de periode 1892-1896) vindt er een grote hervorming van het belastingstelsel plaats.[53] Dan ontstaat de eerste belastingheffing naar *inkomen*.[54] In het begin van de twintigste eeuw vindt een verdere uitwerking plaats tot een algemene Wet op de Inkomstenbelasting.[55] Ook dan blijkt dat geen periodes zo vruchtbaar zijn voor fiscale stelselwijzigingen als tijden van crisis en oorlog.[56]

De eerste veranderingsgolf vindt plaats ten tijde van de Eerste Wereldoorlog. Met het in werking treden van de Wet op de Oorlogswinstbelasting verandert de heffingsgrondslag.[57] Die wet heeft ten doel om de 'meerinkomsten weg te belasten' met buitengewoon hoge belastingpercentages.[58] In die wet vindt de belastingheffing voor bedrijven voor het eerst in de fiscale geschiedenis plaats naar de *werkelijk behaalde winst*. De belasting op inkomsten uit rechtspersonen (toentertijd alleen nog NV's) die tot dan toe is opgenomen in de patentwet en de latere Wet op de Inkomstenbelasting 1914, krijgt in 1917 een eigen plaats in een afzonderlijke

50 Een van de oudste belastingheffing naar draagkracht is het zogenaamd 'getrapt hoofdgeld' waarin belastingheffing naar 'klasse' worden belast, E.H.M. Grapperhaus, bescherming beroving belasting. In: tienduizend jaar van embryonale naar volwassen belastingheffing, 2002, p. 42-44.

51 F.H.M. Grapperhaus, 'De landbrief van de bisschop van Utrecht van 1375, geplaatst in een fiscaal-historische omlijsting.' In: Jaarboek Oud Utrecht, Vereniging tot beoefening en tot verspreiding van de kennis der geschiedenis van stad en provincie Utrecht, 1996, p. 107.

52 F.H.M. Grapperhaus, De pelgrimstocht naar het draagkrachtbeginsel. Belastingheffing in West-Europa tussen 800 en 1800, 1993, p. 46.

53 Met het veranderen van de belastinggrondslag komt de geheimhoudingsplicht steeds weer en pregnanter naar voren, zij het met andere woorden voor de specifieke wetten. Ik noem in deze Art. 35 Wet van 2 okt. 1893, betreffende eene belasting op bedrijfs- en andere inkomsten, Stb. 1893, 149: 'Het is aan ieder verboden om hetgeen hem uit hoofde van zijn (…) ambt nopens aanslag in deze belasting, inkomsten, vermogen, uitkeeringen of uitdeelingen, bedrijf, beroep, waardigheid, bediening, betrekking of werkzaamheden van anderen gebleken of medegedeeld is, verder bekend te maken dan voor de uitoefening van zijn ambt (…) gevorderd wordt.'

54 Belasting op de bedrijfs- en andere inkomsten (2 oktober 1893, Stb. 1893, 149) en Belasting op de inkomsten uit vermogen (27 september 1892, Stb. 1892, 223).

55 Wet op de Inkomstenbelasting 1914, 19 december 1914, Stb. 1914, 563.

56 P.H.J. Essers, Belast verleden, Het Nederlandse belastingrecht onder nationaalsocialistisch regime, 2012, p. 35.

57 Wet op de oorlogswinstbelasting, 22 juni 1916, Stb. 1916, 288.

58 T.J.E.M. Pfeil, Op gelijke voet. De geschiedenis van de Belastingdienst, 2009, p. 375.

wet.[59] Ook voor andere belastingen die dan in allerlei vormen soms al vele eeuwen bestaan, vindt een hervorming plaats en komt er een eigen wet.[60]

De Tweede Wereldoorlog brengt wederom een golf aan fiscale hervorming teweeg, die nog groter is dan de eerste. In die periode vindt, naast andere besluiten – tijdens de bezetting kwamen er geen wetten (in formele zin) tot stand – naar Duits model,[61] de invoering plaats van een winstbelasting van vennootschappen.[62] Dat is, naar later blijkt, de voorloper van de huidige wet op het heffen van de belastingen van vennootschappen.[63]

Een belastingsysteem niet alleen gericht op overheidsfinanciering

In die periode vindt een eerste poging plaats om niet-fiscale doelen in het fiscale stelsel op te nemen. Illustratief noem ik de 'foute' doeleinden vanuit het toen dominerende nazi-Duitsland met zijn nationaalsocialistische gedachtengoed. De nazi's zien het belastingrecht als een belangrijk middel om hun rassendoctrine uit te kunnen voeren. In het eerste jaar van de overheersing willen de Duitsers dat op een subtiele wijze ook in het Nederlandse stelsel doorvoeren. Een voorbeeld hiervan is het schrappen van de kinderaftrek in de inkomsten- en loonbelasting voor joodse kinderen. Ook willen zij de (joodse) kerkgenootschappen in de belasting betrekken.[64] Dit stuit – uiteraard zou ik willen zeggen – om ethische redenen op te veel weerstand bij de top van de Nederlandse belastingdienst waardoor de Duitse overheersers deze plannen niet ten uitvoer kunnen brengen. Het fiscale stelsel blijft zuiver gericht op de overheidsfinanciering.[65]

In het latere proces van fiscale hervorming – eind twintigste eeuw – krijgt de belastingheffing naast de overheidsfinanciering toch andere niet-fiscale doelen. Met de Wet op de Inkomstenbelasting 2001 krijgt de belastingheffing een concrete

59 Wet op de Dividendbelasting- en tantiemebelasting 1917, 11 januari 1918, Stb. 1918, 4.

60 Wet op de Omzetbelasting (25 oktober 1933, Stb. 546) en Art. 17 Registratiewet 1917 (22 maart 1917, Stb. 1917, 243): '(eerste lid) De inhoud der registers van registratie wordt door 's Rijks ambtenaar niet verder bekend gemaakt dan voor de uitoefening van zijn ambt, voor de invordering van eenige aan den lande verschuldigde belasting of voor de toepassing van eenige wet (…) wordt gevorderd. (tweede lid) Desverlangd wordt inzage van eene registratie verleend en afschrift of uittreksel daarvan afgegeven aan partijen, hare erfgenamen en rechtverkrijgenden en den openbaren ambtenaar door wien de akte is opgemaakt (…)'

61 P.H.J. Essers, Belast verleden, Het Nederlandse belastingrecht onder nationaalsocialistisch regime, 2012, p. 498.

62 Besluit op de Winstbelasting 1940, Besluit van 26 juli 1940, Verordeningenblad nr. 83/1940, Stb. 1940, 405.

63 Wet op de Vennootschapsbelasting 1969, 8 oktober 1969, Stb. 1969, 469.

64 P.H.J. Essers, Belast verleden, Het Nederlandse belastingrecht onder nationaalsocialistisch regime, 2012, p. 508.

65 Essers plaatst hier wel een kanttekening bij: met het intrekken van deze plannen bewerkstelligen de Duitse overheersers een snelle fiscale Anschluss ('eenwording') waarmee de Nederlandse belastingheffing zijn bijdrage levert in het financieren van de Duitse oorlogsvoering in de Sovjet-Unie. P.H.J. Essers, Belast verleden, Het Nederlandse belastingrecht onder nationaalsocialistisch regime, 2012, p. 498.

sturende functie binnen het algemene economische overheidsbeleid.[66] Het belastingsysteem fungeert als middel voor het beïnvloeden van onder andere de arbeidsparticipatie in en de concurrentiekracht van de Nederlandse economie.[67] Zo wordt bijvoorbeeld met een heffingskorting een fiscale stimulans gegeven voor deelname aan het arbeidsproces door tweeverdieners.

In de periode vanaf eind negentiende eeuw tot eind twintigste eeuw krijgt de overheid er in zijn algemeenheid veel taken en verantwoordelijkheden bij om zaken te reguleren dan wel te (doen) organiseren.[68] In deze ontwikkeling van de verzorgingsstaat krijgt ook de Belastingdienst een extra rol: aanvankelijk met de aftrekbaarheid van premies volksverzekering voor de inkomstenbelasting en later door het innen van de premies volksverzekering[69] en, van nog latere datum, de bijdrage Zorgverzekeringswet (Zvw).[70] Sinds enkele jaren vindt met de Algemene wet inkomsensafhankelijke regelingen een verdere integratie plaats van allerlei voorzieningen vanuit de verzorgingsstaat zoals inkomensafhankelijke subsidies en toeslagen.[71] Het dienstonderdeel Toeslagen ('rode dienstonderdeel' in onderscheid tot de 'blauwe dienst' dat zich richt op het heffen en innen van belastinggelden) gaat toeslagen uitbetalen aan huishoudens voor de kosten van kinderopvang, huur of zorg.[72]

Voorzover de uitvoering daarvan buiten de Belastingdienst ligt, vervult de dienst een rol in het verstrekken van relevante (inkomens)gegevens.[73] Ook andere overheidsdiensten krijgen een rol waarbij ook de behoefte ontstaat tot samenwerking in het toezicht.[74]

En hiermee verkrijgt het fiscale stelsel een positie die in toenemende mate afhankelijk is van allerlei politieke en maatschappelijke ontwikkelingen. Het

---

66 In 1978 kwam al wel de Wet investeringsrekening (WIR) tot stand als investeringsregeling voor bedrijfsmiddelen (Stb. 1978,368). Hoewel sprake was van een credit-against-tax voor de inkomsten – en vennootschapsbelasting, viel de wet zelf onder het ministerie van Economische Zaken (Uitvoering vanuit Fonds Investeringsregeling met de algemene middelen).

67 T.J.E.M. Pfeil, Op gelijke voet. De geschiedenis van de Belastingdienst, 2009, p. 296.

68 D. Ruimschotel, Goed Toezicht: Principes van professionaliteit, democratie en good governance, p. 214.

69 Het heffen van de Premie volksverzekering lag al langere tijd bij de Belastingdienst al veel langer: later kwamen daar ook de premie werknemersverzekeringen bij.

70 Internationaal gezien heeft de Nederlandse Belastingdienst hiermee een uitzonderlijke positie. In een enkele landen behoort het innnen van sociale verzekeringpremies tot de centrale belastingdienst en in een beperkt aantal landen het uitbetalen van sociale toeslagen. M. Alink en V. van Kommer, Handbook on Tax Administration, 2011, p. 94.

71 Wet van 23 juni 2005 tot harmonisatie van inkomensafhankelijke regelingen (Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen).

72 De aanhef wet van 23 juni 2005 tot harmonisatie van inkomensafhankelijke regelingen (Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen) vermeldt dat de uitvoering van de inkomensafhankelijke regelingen (zoals Wet op de zorgtoeslag en Wet op de huurtoeslag), waar mogelijk, plaatsvindt door de Belastingdienst/Toeslagen.

73 Kamerstukken I 2015/16, 34 374, A.

74 Voor een overzicht van het onstaan van een divers aantal toezichthouders in relatie tot de oorspronkelijk wetten (zoals de Warenwet uit 1922, de (lagere) onderwijswet uit 1801, gezondheidswetten uit 1804 en die van 1865) wil ik verwijzen naar F. Mertens, Inspecteren: toezicht door inspecties, (Den Haag: Sdu Uitgevers) 2011.

verwerven van de financiële middelen ter dekking van de collectieve lasten is en blijft echter het uitgangspunt van het algemene belastingstelsel. De rechtvaardige bijdrage aan de samenleving met gelijkheid van burgers en bedrijven en uitvoerbaarheid voor alle betrokkenen, blijft daarbij een grote rol spelen.[75]

3.3 Organisatorische en functionele ontwikkeling van de belastingadministratie

Van belastingadministratie naar Belastingdienst

De ontwikkeling naar een algemeen belastingstelsel is ook de aanleiding voor het centraliseren van een belastingadministratie. Een van de redenen is het streven naar *fiscale gelijkheid*: het uit 1579 daterende beginsel van het 'eenpaerlick' belasting heffen, doet nog steeds opgeld. In 1798 adviseert Gogel aan het Uitvoerende Bewind (als uitvoerend orgaan van het parlement) hierover: 'Het belang van het algemeen vordert, dat in derzelver administratie eenheid en orde en gelijkvormige werking door al de verschillende deelen plaats hebben, en het is om hiertoe langs de kortste en meeste geschikte wijze te kunnen werkzaam zijn, dat ik mij tot Ulieden wende met instantelijk verzoek om bij speciaale resolutie het geheele oppertoezicht en algemeene directie over dit vak, zo in de gewesten als wat aan betreft de overige landsmiddelen van inkomsten, aan Ulieder agent van financiën ten volle te demandeeren.'[76]

De regering geeft uitvoering aan dat advies. Met ingang van 1806 krijgt de secretaris van staat (en later de minister van Financiën) bij wet de verantwoordelijkheid voor de belastingheffing.[77] De aansturing van onder hem ressorterende departementen, met de feitelijke heffing en inning, vindt plaats door ontvangersgeneraal met de raden van Financiën.[78] De inspecteurs-generaal oefenen namens hem het *interne (kwaliteits)toezicht* uit op alle ambtenaren belast met het uitvoerende proces van heffen en innen van belastingen.[79] Hiervoor heeft hij medewerkers

75 Als voorbeeld noem ik de ontwikkelingen naar de vlaktaks, C.L.J. Caminada, Fiscale stelsels in beweging: de casus van de vlakke belasting op arbeidsinkomen. In: Fiskaal, 30, 2006, nr. 2, p. 10-12.

76 Nationaal Archief, Archief Uitvoerend Bewind, inv. nr. 42, 20 juli 1798, no 26, 'missive agent van Financiën aan Uitvoerend Bewind, d.d. 31 mei 1798'.

77 Algemeen Reglement voor de Departementale Besturen, Wet van 10 juli 1805.

78 Nationaal Archief, Collectie Gogel, inv. nr. 59, 6 november 1807, nr. 2, 'Memorie over de organisatie, administratie, toevoorzigt, en de wijze van heffing der beschrevene en onbeschrevene middelen.'

79 De opziener dient volgens instructie persoonlijk na te gaan of de administratie van de geldmiddelen op de diverse ontvangkantoren in orde is, of de belastingambtenaren in het veld volgens de voorschriften werken en of de belastingen volgens de ordonnanties worden geheven. Staatsbesluiten, 20 december 1805, nr. 17a, 'provisionele instructie voor de opzieners over de middelen te lande'.

met de taakverwante namen als opziener of controleur.[80] De nationale Belastingdienst is geboren.[81]

Een veranderde rol van de Belastingdienst

Met de verandering in 1814 naar een algemeen belastingstelsel, treedt zoals gezegd tevens een wijziging op van de heffingsgrondslag naar 'waarden'. Dit laatste is van grote invloed op het heffingsproces. Een objectieve wijze van schatting van het inkomen krijgt zijn beslag binnen het proces van belastingheffing. De verantwoordelijkheid voor het vaststellen van de belastingschuld verschuift geleidelijk aan naar de Belastingdienst.

Vanuit de ontwikkeling naar het doen van een schatting en het opleggen van een aanslag, is er gedurende de achttiende en gehele negentiende eeuw een nauwe betrokkenheid toebedeeld aan de burgers. Het zogenaamde zetterscollege waarin onder andere de burgemeester en meerdere belastingplichtigen participeren, hebben een formele taak in het proces van aanslagregeling.[82] Het vaststellen van de belastingschuld vindt namelijk plaats met inspraak van de gemeenschap. De belastingambtenaar is lijdelijk en volgt die uitkomst.[83] De belastingmedewerkers – de huidige ontvangers hebben dan nog steeds de veelzeggende namen als (hoofd) gaarders en (commiezen-) collecteurs – hebben voornamelijk de taak om de aanslag op te leggen en zorg te dragen dat de gelden administratief juist worden verantwoord. Het gaat voornamelijk om het administreren van de ontvangen belastingen. Door *interne controle (toezicht)* behoudt de minister van Financiën de controle over 'zijn' belastingadministratie.

De verantwoordelijkheid van de Belastingdienst breidt zich geleidelijk aan uit. De burgerinbreng vermindert eind negentiende eeuw. De belastingambtenaar krijgt zelfstandig de bevoegdheid om de belastingschuld (bij aanslag) vast te stellen. De reden hiervoor is dat de Belastingdienst zelf over voldoende kennis en informatie kan beschikken om de aanslagen integer, correct en tijdig vast te stellen, zo meent de regering.[84] Aanvullend hierop zijn er onafhankelijke rechtscolleges als waarborg om geschillen met de Belastingdienst over de omvang van de belastingschuld te beslechten.[85] Het opleggen van de aanslagen kan echter niet zonder de betrokken-

80 Voor de verdere uitvoering heeft de opziener de beschikking over hoofdcommiezen, commiezen en bedienden ter recherche; deze laatsten houden zich voornamelijk bezig met het bestrijden van smokkel en belastingfraude en worden dan ook veelal gezien als de voorlopers van de huidige rechercheurs van de FIOD.

81 De Belastingdienst stond in latere jaren model voor onder andere de nationale organisaties zoals het postwezen. J.P.A. Coopmans, Van beleid van politie naar uitvoering en bestuur 1700-1840. In: Bijdragen en mededelingen betreffende de geschiedenis der Nederlanden, 104 (1989), p. 579-591.

82 Franse wet van 23 november 1798 (3 firmaire VIII) voor de grondbelasting en de Wet op het personeel van 29 maart 1833, art. 31.

83 P.J.A. Adriani en J. van Hoorn, Het belastingrecht. Zijn grondslagen en ontwikkeling, 3 delen (Amsterdam, 1954-1955), II 265-270; en F.N. Sickinga, Geschiedenis der Nederlandse belastingen, I, p. 99-108.

84 T.J.E.M. Pfeil, Op gelijke voet. De geschiedenis van de Belastingdienst, 2009, p. 236.

85 De zogenaamde Raden van beroep voor de directe belastingen, Verzameling van voorschriften, 1929, nr. 3499. Wet van 19 December 1914 (Stb. 564), houdende instelling van raden van beroep voor de directe belastingen en procedure.

heid van de burgers en de maatschappelijke omgeving. Zij blijven een rol vervullen maar op een andere wijze.

Een groeiende behoefte aan informatie en bevoegdheden

De wijziging van de verantwoordelijkheid van de Belastingdienst gaat gepaard met een groeiende behoefte aan *informatie* en *bevoegdheden* die te vergaren. Vanuit de gedachte dat de Belastingdienst zonder medewerking van anderen niet zelfstandig kan komen tot een juiste belastingheffing, vindt een uitbreiding plaats van de bevoegdheden van de belastingambtenaren. Zij dienen immers zelfstandig over informatie te kunnen beschikken van zowel de belastingplichtigen als van anderen.

Het fysieke toezicht op 'de vrije grond' verplaatst zich naar 'achter de voordeur'. De belastingambtenaren mogen ten dienste van de belastingheffing verder treden dan de voordeur van burgers en bedrijven. Zij treden daarmee – mede doordat een belangrijke grondslag voor de heffing inkomen/winst is – letterlijk en figuurlijk binnen in het persoonlijke domein. De burgers, maar niet in het minst de belastingdienstmedewerkers zelf, moeten wennen aan die cultuuromslag. Deze gereserveerde opstelling komt voort uit een lange – negentiende-eeuwse – traditie van staatsonthouding, waarbij de bescherming van de persoonlijke levenssfeer en de particuliere eigendommen het hoogste politieke gebod is.[86]

Met terughoudendheid oefent de Belastingdienst op een zo beheerst mogelijkerwijze zijn (voortdurende) toezicht uit. Ook in de letterlijke zin dient dat kalm en langzaam plaats te vinden.[87] Met de introductie van de Wet op de Oorlogswinstbelasting komt de Belastingdienst tot de ontdekking dat voor het controleren van (oorlogs)winst inzage in boeken en bescheiden nodig is. *Het boekenonderzoek doet zijn intrede*.[88]

Met de verantwoordelijkheid van de inspecteur om de aanslag zelf vast te stellen, wordt de informatie *over* de belastingplichtige steeds belangrijker. De Belastingdienst richt zich daarom steeds meer op het verkrijgen van informatie. Dit gaat zelfs behoren tot de hoofdtaken van de inspecteurs.[89]

De Belastingdienst voegt aan het bestaande systeem van dossiers, kaarten en leggers een registratiesysteem van contragegevens (renseignementen) toe. De belastingambtenaren beginnen allerlei gegevens te vergaren uit onder andere kranten, akten en relevante boekwerken over belastingplichtigen. Een taak die aan het einde van de vorige eeuw grotendeels wordt uitgevoerd door de Inlichtingendienst van de

---

86 T.J.E.M. Pfeil, Op gelijke voet. De geschiedenis van de Belastingdienst, 2009, p. 362.

87 Zie bijvoorbeeld de inhoud van de volgende brief van de inspecteur te Den Helder aan de directeur te Amsterdam van 5 oktober 1899 waarin hij schrijft: 'In het algemeen deugen, waar het doel surveillance voor Personeele belasting en Grondbelasting uit te oefenen, rijwielen niet in de binnendienst. Daar toch geldt niet het plotseling overvallen van iemand, maar de feiten welke daarvoor geconstateerd moeten worden, vereischen een kalm, langzaam en voortdurend toezicht, waarbij het beter is dat de ambtenaar te voet is.' Bibliotheek voor Fiscale Geschiedenis (BFG), Brievenboek Inspectie Den Helder, Den Haag.

88 T.J.E.M. Pfeil, Op gelijke voet. De geschiedenis van de Belastingdienst, 2009, p. 375.

89 Verzameling van voorschriften, nr. 5200, 'De algemeene instructie voor de ambtenaren der directe belastingen met betrekking tot de heffing der belastingen naar inkomen en vermogen', d.d. 2 mei 1927.

FIOD.[90] Informatie wordt steeds meer een wezenlijk bestanddeel voor het uitvoerende proces van belastingheffing. Onder invloed van het gebruik van de zogenaamde Big Data – om betere voorspellingen te doen en gerichtere controles uit te kunnen voeren – spreekt de staatssecretaris van Financiën begin 21e eeuw over 'informatiegestuurd toezicht'.[91] Een visie – die begin vorige eeuw in de ontwikkeling van kantoortoets naar veldtoets nog ondenkbaar was – maar ongetwijfeld van invloed zal zijn op het vergaren van fiscale gegevens in de toekomst.

Van kantoortoets naar veldtoets

De toenemende verantwoordelijkheid (taakinhoud) van de Belastingdienst leidt begin twintigste eeuw (1926) tot een dusdanige werkdruk, dat administratief personeel ('reclamanten') bepaalde werkzaamheden moeten gaan uitvoeren.[92] Dit blijkt nog niet de gewenste verlichting te geven en de Belastingdienst besluit later om te differentiëren in het schenken van de aandacht aan de aangiften: ingewikkelde posten krijgen een grondige aanpak en de eenvoudige posten een globale behandeling ('het systeem van grondig-globaal').[93] De eeuwenoude honderd-procent filosofie blijkt in de twintigste eeuw niet meer uitvoerbaar te zijn. Een flexibele benadering vanuit de complexiteit is geboren.

Daarnaast kan het feitenonderzoek met het oog op het vaststellen van de aanslag niet meer beperkt blijven tot het belastingkantoor. De belastingambtenaar krijgt met het invoeren van de Wet op de Inkomstenbelasting, de bevoegdheid om de boeken van de belastingplichtige te controleren: '(…) De aangever die ingevolge de wet verplicht is boek te houden is, desgevraagd, gehouden (…) inzage te verleenen van boeken of andere bescheiden, die tot staving der aangifte of zijner nadere bewerkingen kunnen dienen.'[94] Het instellen van boekenonderzoeken blijft in de beginjaren echter beperkt. Het is aanvankelijk de in 1916 opgerichte Rijksaccountantsdienst die in uitzonderlijke situaties een administratief onderzoek 'achter de voordeur' instelt. De overige belastingambtenaren houden het veelal bij het oproepen van de belastingplichtigen 'ten kantore' met het verzoek om delen van de administratie te overleggen.

---

90 De Fiscale Inlichtingen en Opsporingsdienst (FIOD) start op 20 september 1945 zijn nationale werkzaamheden in het opsporen van belastingfraude. Daarvoor bestond al wel enige jaren een landelijke Douane recherchedienst om de smokkel van deviezen tegen te gaan.

91 Brief van de staatssecretaris van Financiën van 20 mei 2015 inzake de investeringsagenda van de Belastingdienst, Kamerstukken II 2014/15, 31 066, nr. 236, p. 5.

92 Verzameling van voorschriften, 1926, nr. 2768, 'Koninklijk Besluit van 20 februari 1926, nr. 28'.

93 A.A. Thie (e.a.) Focus op fiscus. Het reilen en zeilen van de Belastingdienst in de jaren 1940-1985, 1990, p. 261-265.

94 Art. 70 Wet op de Inkomstenbelasting 1914. Art. 70: 'De aangever die ingevolge de wet verplicht is boek te houden is, desgevraagd, gehouden, den voorzitter der schattingscommissie of den inspecteur inzage te verleenen van boeken of andere bescheiden, die tot staving der aangifte of zijner nadere beweringen kunnen dienen'. In art. 42 Wet op de Oorlogswinstbelasting 1916 was een soortgelijke formulering opgenomen; zie ook T.J.E.M. Pfeil, Op gelijke voet, de geschiedenis van de Belastingdienst, 2009, p. 361-362: 'Met de invoering van de Wet inkomstenbelasting 1914 krijgt de Belastingdienst de bevoegdheid om bij burgers en bedrijven boekenonderzoeken uit te voeren; het doel hiervan is om naleving van de wettelijke verplichtingen te verzekeren'.

Bij het in werking treden van de omzetbelasting in 1934 treedt er een kentering op.[95] Het toetsen van de stempels op de facturen voor de omzetbelasting kan namelijk alleen 'in het veld' plaatsvinden. Het kwalificeren van dergelijke administratieve onderzoeken als boekenonderzoek, is voor velen nog een brug te ver. De Belastingdienst sluit dan ook aan bij de – vertrouwde terminologie – van 'veldtoets'.[96]

Ook maatschappelijke invloeden hebben hun impact op de organisatie van de Belastingdienst. De dienst ontkomt er niet aan mee te gaan met de maatschappelijke 'cultuuromslag' van eind jaren zestig van de twintigste eeuw. Het moderne stedelijke leven gaat zich dan steeds meer ontwikkelen tot een individualistische en op consumptie gerichte leefwijze. In die ontwikkeling verliezen kerk en godsdienst hun invloed op de burgers en daarmee ook hun gedragingen. Er zijn veranderingen in de moraliteit die onder andere tot uiting komen in de seksuele moraal en het gezinsleven. Maar ook de gezagsverhouding naar de overheid verandert.[97] Tegenover de 'hoge' overheid die naar verluidt in het algemeen belang handelt, staat de autonome en calculerende burger die zijn genot najaagt.[98] Het gezag (of legitimiteit) van de overheid staat ter discussie, terwijl dat juist voor de overheid noodzakelijk is om orde te kunnen brengen en houden in de samenleving.[99] Dit leidt tot een andere houding tegenover het nakomen van de fiscale verplichtingen.

Vanuit de cultuuromslag naar de 'informatiefabriek' Belastingdienst

Door de culturele ontwikkeling ontstaan vraagstukken die zich niet eerder in die omvang hebben voorgedaan. Vraagstukken over de effectiviteit van het fiscale toezicht en belastingontduiking dienen zich aan. Het fenomeen van belastingontduiking is natuurlijk niet nieuw. Dat is van alle eeuwen. Ook ten tijde van het ontstaan van de Belastingdienst is dat al bekend: voor 1806 worden bijvoorbeeld de convooien en licenten en de accijnzen op sterke drank al op grote schaal ontdoken.[100] De regering signaleerde toentertijd al dat 'belastingfraudeurs' hun handel-

95 Wet tot heffing van eene omzetbelastingwet 1933 (25 oktober 1933, Stb. 1933, 546).

96 De term 'veldtoets' ontleende zijn vertrouwen aan de eeuwenoude cultuur van het 'heffen ter velde'; de term geniet binnen de Belastingdienst nog steeds een grote bekendheid, en wordt veelvuldig toegepast ter onderscheiding van onder andere de 'kantoortoets' en de 'bureautoets'. Internationaal is de term 'field audit' nog steeds in gebruik.
Zo hanteert de IRS deze term in onderscheid met 'office audit'. 'The IRS manages audits either by mail or through an in-person interview to review your records. The interview may be at an IRS office (office audit) or at the taxpayer's home, place of business, or accountant's office (field audit).', https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/irs-audits, geraadpleegd: 19 september 2017.

97 Voor het begrip 'gezag' sluit ik aan bij de socioloog Max Weber: 'de kans dat beoogde personen een bepaald bevel zullen opvolgen', M. Weber, Wirtschaft und Gesellschaf, Tübingen, Mohr Siebeck, 1980, p, 28.

98 T.J.E.M. Pfeil, Op gelijke voet. De geschiedenis van de Belastingdienst, 2009, p. 367.

99 H. Franken e.a., InLeiden tot de rechtswetenschap, Arnhem, Gouda Quint, 1999, p. 63.

100 T.J.E.M. Pfeil, Op gelijke voet. De geschiedenis van de Belastingdienst, 2009, p. 50. De fraude vindt bijvoorbeeld plaats door op dezelfde vrachtbrief ('paspoort van uitvoer') meerdere ladingen te vervoeren of door de voor export bestemde drank op de binnenlandse markt af te zetten, terwijl tegelijkertijd water in plaats van gedistilleerd wordt uitgevoerd.

wijze rechtvaardigden door het eveneens non-compliante gedrag van anderen; '(…) bij zeer velen bestaat de neiging om anderen voor rijker te houden dan zij werkelijk zijn; in de, naar hunne voorstelling, te lage aangifte van die anderen vinden zij dan een vrijbrief om zelven lager aan te geven. (…).'[101] Als reactie hierop werd het overtreden van de geheimhouding door de belastingambtenaren strafbaar gesteld.[102]

Het duurde echter nog tot het begin van de twintigste eeuw dat belastingontduiking strafbaar werd gesteld. Dat vindt pas plaats bij de komst van de Wet op de Inkomstenbelasting, waarin strafbepalingen werden opgenomen op het doen van een onjuiste aangifte (art. 117 Wet IB 1914). Maar het krijgt vooralsnog onder aanvoering van minister Pierson niet de benodigde aandacht. In navolging van zijn houding stelt de regering een (te) groot vertrouwen 'in de eerlijkheid van het Nederlandsche volk'.[103] De vraag naar de mate van bereidheid van burgers om aan hun fiscale verplichtingen te voldoen, wordt (dan nog) niet gesteld.[104]

Dit verandert pas met de publicatie van de Nota Belastingfraude in 1970.[105] De regering geeft zich voor het eerst rekenschap van de veranderende belastingmoraal.[106] Daarmee werd niet gezegd dat een ieder van oorsprong volledig aan zijn belastingverplichtingen voldeed, maar belastingfraude kreeg een plaats op de politieke agenda. Oftewel, belastingfraude kreeg eigen aandacht. Voor belastingfraude wordt nog aangesloten bij de uit 1939 daterende omschrijving van W.J. de Langen: het ontgaan van belastingen zou niet slagen indien de belastingadministratie de feiten kende. Het gaat om het verstrekken van onjuiste of onvolledige gegevens of het onthouden van gegevens, die nodig zijn voor de vaststelling van de belastingschuld.[107] Het ontgaan en ontduiken van belastingen wordt mede in de hand gewerkt door het tekortschieten van de controle. Fraude blijkt geen uitzondering te zijn, maar eerder regel.[108]

Het rapport 'Belastingfraude' van W.J. van Bijsterveld[109] over de aard en omvang van de belastingfraude schudt de Nederlandse politiek en samenleving echter

101 Kamerstukken 1891/92, 125, nr. 7, p. 18, par. 13, 1e alinea.

102 '(…) art. 20 der Wet van 5 Mei 1889 (Staatsblad nr. 48) (…); de hier bedoelde schending van ambtsgeheim kan met de daar behandelde op eene lijn worden gesteld.' Onder verwijzing naar artikel 47 lid 1, Wet op de Vermogensbelasting 1892, 27 september 1892, Stb. 1892, 223.

103 J. Verburg, Een gesplitste inkomstenbelasting, De vermogens- en bedrijfsbelastingen van minister Pierson. In: Fiscaliteit in Nederland, 50 jaar Belastingmuseum 'Prof. dr. Van der Poel' (J.Th. de Smidt e.a., red.), 1987, p. 148.

104 A.K.J.M. van Steenbergen, Legitimiteit en fiscale rechtshandhaving: Juridische en sociaalwetenschappelijke aspecten. 2013, p. 122.

105 Kamerstukken II 1970/71, 10 927, nr. 1. Verslag van een mondeling overleg met de staatssecretaris van Financiën inzake belastingfraude.

106 A.A. Thie (e.a.) Focus op fiscus. Het reilen en zeilen van de Belastingdienst in de jaren 1940-1985, 1990, p. 365-369.

107 Kamerstukken II 1970/71, 10 927, nr. 1. Verslag van een mondeling overleg met de staatssecretaris van Financiën inzake belastingfraude, p. 2.

108 Kamerstukken II 1979/80,15 975, nr. 1, Kamervragen naar aanleiding van interview met directeur-generaal der Belastingen, C.J. Sleddering. In: Wij van Financiën, 35 (1980), nr. 6.

109 Kamerstukken II, 1979/80, 16 180, nr. 1. Zie ook Kamerstukken II 1979/80, 16 180, nr. 2, Aard en omvang van de belastingfraude.

wakker.[110] Dit rapport leidt tot een brede heroriëntatie op de uitvoering van de belastingwetgeving en de plaats van de fraudebestrijding daarin.[111] Misbruik en oneigenlijk gebruik (het zogenoemde M&O) krijgt politieke aandacht.[112] Een weg terug naar de honderd-procent benadering waarin alle aangiften dezelfde – intensieve – aandacht krijgen, behoort niet meer tot de mogelijkheden.[113] Een verdere differentiatie lijkt noodzakelijk te zijn, met 'minder aandacht in de aanslagregelende sfeer en wat meer in de controlesfeer'.[114] Dat geeft een omslag in het toezicht, hetgeen leidt tot onder andere het verder versterken van de informatiepositie van de Belastingdienst. En dat leidt weer tot uitbreiding van de wettelijke inlichtingenverplichting voor burgers en bedrijven, een intensivering van het aantal veldtoetsingen ('boekenonderzoeken').[115] Ook wordt samenwerking met andere overheidsorganisaties als belangrijke hulpmiddelen gezien binnen de handhavingsketen.[116]

De 'informatiefabriek Belastingdienst' begint langzaam op volle toeren te draaien. Alles ten dienste van het *uitvoerende proces* van de inspecteur.[117]

Taakuitbreiding van de Belastingdienst

De taken van de Belastingdienst zijn de laatste jaren namelijk aanzienlijk uitgebreid. Enerzijds door het ontstaan van nieuwe taken en anderzijds door het overhevelen van taken van andere overheidsdiensten naar de Belastingdienst.[118] Dit vloeit onder andere voort uit de uitgebreide informatiepositie van de Belastingdienst. Deze rol is

---

110 Vgl. R.I.N. Westra, Fiscale fraudebestrijding: grenzen aan sturing (diss.), 2006, p. 47-54. De conclusies van Van Bijsterveld zijn in de daaropvolgende jaren bevestigd door de rapporten van de Interdepartementale Stuurgroep Misbruik en Oneigenlijk gebruik (ISMO).

111 Kamerstukken II 1997/98, 17 050, nr. 202, p. 5.

112 Zie voor deze definities het interimrapport van de Interdepartementale Stuurgroep Misbruik en Oneigenlijk gebruik (ISMO) uit 1981, Kamerstukken II 1981–1982, 17 050, nr. 1, p. 4.

113 De Miljoenennota 1993 (Kamerstukken II 1992–1993, 22 800, nr. 1.) gaf de impuls tot een intensivering van de fraudebestrijding (ten aanzien van belastingen en sociale zekerheid) die vooral de inbedding en verankering van de (aandacht voor) fraudebestrijding in de primaire processen van de uitvoeringsorganen beoogde, Kamerstukken II 1997/98, 17 050, nr. 202, p. 4.

114 Directeur-generaal C.J. Sleddering en plv. directeur-generaal C. Boersma, Wij van Financiën, 35 (1980) nr. 6.

115 Kamerstukken II, 1983/84, 17 050 en 17 522, nr. 3, Zie ook van latere datum Kamerstukken II 1997/98, 17 050, nr. 202, p. 7.

116 Zie het interimrapport van de Interdepartementale Stuurgroep Misbruik en Oneigenlijk gebruik (ISMO) uit 1981, Kamerstukken II 1981/82, 17 050, nr. 1, p. 4. Zie ook van latere datum Kamerstukken II 1997/98, 17 050, nr. 202, p. 6. De intensivering van de samenwerking vindt met name plaats ter bestrijding van fraude en misbruik van belastingheffing, sociale zekerheid en subsidies. In dit onderzoek besteed ik slechts aandacht aan de invloeden vanuit ISMO voorzover dit relevant is voor het algemene toezicht en het delen van gegevens voor het toezicht door andere bestuursorganen (zie par. 6.6.3).

117 Zie onder andere de nota Gegevensuitwisseling ter bestrijding van Misbruik en Oneigenlijk gebruik van 19 maart 1992, Kamerstukken II 1991/92, 17 050, nrs. 145–146.

118 De taken en reikwijdte van het mandaat voor belastingdiensten variëren internationaal zeer sterk. In sommige landen betreft het alleen de belastingen op centraal overheidsniveau; in andere landen alleen directe of indirecte belastingen. Ook behoren douanetaken niet altijd tot de taak van de centrale belastingdienst. Voor een uitgebreidere behandeling van het mandaat van de belastingdienst in internationaal perspectief verwijs ik naar M. Alink en V. van Kommer, Handbook on Tax Administration, 2011, par. 2.2.

niet altijd onomstreden geweest. Illustratief noem ik het gebruik van de belastingadministratie door de Duitse bezetter voor het opsporen van studenten van rijke ouders.[119] Met die lijsten in de hand voerden zij in februari 1943 gerichte razzia's uit op universiteiten en gijzelden studenten, de zogenaamde *plutocratenzonenactie*.[120] Deze zwarte bladzijden voor de Belastingdienst geven tevens aan dat een machtige positie – de Duitsers waren onder de indruk van de Nederlandse belastingdienst[121] – een bron voor ongewenste taakverschuiving teweeg kan brengen.[122]

De eerste neventaken naast het heffen van belastingen

In de periode na de Tweede Wereldoorlog zijn er ook andere ontwikkelingen die van invloed zijn op de taak van de Belastingdienst. Die periode is voor de Belastingdienst een van de meest turbulente perioden uit zijn geschiedenis.[123]

Na de bevrijding staat de dienst voor een opdracht van grotere nationale betekenis dan zijn primaire taak van het heffen en innen van belastingen.[124] De Belastingdienst krijgt namelijk een belangrijke rol in het zuiveren van het geldwezen (met onder andere 'het tientje van Lieftinck').[125] Om het zwarte geldcircuit te beteugelen, krijgt de Belastingdienst onder andere als neventaak de 'landsgrenzen' te bewaken. De belastingambtenaren van de invoerrechten en accijnzen worden belast met de controle op de *naleving* van de vergunningen voor het bezit van buitenlands geld, edele metalen en buitenlandse effecten.[126] Een andere hieraan verwante taak is het registreren van effecten om het rechtmatige bezit te kunnen controleren.[127]

In de latere jaren vindt er een uitbreiding van taken plaats naar andere vormen van toezicht, gericht op het naleven van – niet-fiscale – wetgeving. Zo wordt een gedeelte van het toezicht op de Wet uitvoering antiboycotverordening[128] bij besluit

119 Aanschrijving Afdeling Directe Belastingen, H. Postma, 19 juli 1944, nr. 47 (Nationaal Archief, ministerie van Financiën: Bureau Zuiveringsaangelegenheden en taakopvolgers, toegangsnummer 980).

120 P.H.J. Essers, Belast verleden, Het Nederlandse belastingrecht onder nationaalsocialistisch regime, 2012, p. 228-229.

121 NIOD, Archief Finance Division Office of Military Goverment for Germany (toegangsnummer 208), inventarisnummer 45008-14: verslag van Dr. Eckhardt van een 'Dienstreise nach Holland', Berlijn, 31 oktober 1940, p. 1.

122 In extreme discussies omtrent privacy wordt soms verwezen naar die tijd: het gevaar van de huidige gegevensverwerking wordt daarbij als nog groter geduid. Zie Gewoon-nieuws.nl, 21 juni 2013, http://www.gewoon-nieuws.nl/2013/06/overheid-beschouwt-eigen-burger-als-vijand/, geraadpleegd: 17 november 2017.

123 A.A. Thie (e.a.), Focus op fiscus, Het reilen en zeilen van de Belastingdienst in de jaren 1940-1985, 1990, p. 145-231.

124 Wij van Financiën, 1946, nr. 9.

125 Besluit van 5 juli 1945, betreffende Besluit intrekking bank- en muntbiljetten van honderd gulden, Stb. 1945, F 115 en Machtigingsbesluit Geldzuivering van 3 augustus 1945, Stb. 1945, F 133.

126 Deviezenbesluit 1945, 10 oktober 1945, Stb. 1945, F 222.

127 Besluit Herstel Rechtsverkeer van 17 september 1944 Stb. 1944, E100; Besluit Vijandelijk Vermogen van 20 oktober 1944, Stb. 1944, E 133; Deviezenbesluit 1945, 10 oktober 1945, Stb. 1945, F 222.

128 Wet van 24 december 1998 tot uitvoering van verordening (EG) nr. 2271/96 van de Raad van de Europese Unie van 22 november 1996.

toegewezen aan de Belastingdienst.[129] Op een soortgelijke wijze zijn er taken belegd bij de Belastingdienst voor de Wet strategische diensten[130] en Wet op het consumentenkrediet.[131] Ook vindt een taakuitbreiding plaats vanuit andere wetten. Zo gaat de Belastingdienst een rol vervullen in het naleven van de Wet ter voorkoming van witwassen en financiering terrorisme.[132] Het betreft hier vormen van toezicht op het gedrag van burgers en bedrijven naast het toezicht ten behoeve van de eigen wettelijke taak. Ook krijgt de Belastingdienst een wettelijke meldplicht van 'klachtwaardig' handelen door notarissen (art. 111c Wet op het notarisambt). Een dergelijke – maar dan niet wettelijke – meldplicht krijgt de Belastingdienst later ook in het kader van de professionele beroepsuitoefening door accountants. Een taak die met name voortvloeit uit de behoefte om op de accountants als maatschappelijke vertrouwenspersoon te kunnen steunen. Dat is van belang voor de eigen taakuitoefening van de Belastingdienst (zie hierna Een veranderend evenwicht, par. 3.4). [133]

Het *verstrekken* van informatie groeit eind twintigste eeuw dusdanig uit dat de staatssecretaris daarvoor beleid gaat maken: oorspronkelijk met de Instructie Informatie Verstrekking [134] en later met het Voorschrift Informatieverstrekking 1993 (VIV).[135] In hoofdlijnen komt dit beleid erop neer dat het verstrekken van informatie over individuele belastingplichtigen mogelijk is als een wettelijk voorschrift tot informatieverstrekking daartoe verplicht of als de informatieverstrekking kan bijdragen aan het handhaven van overheidsregelingen of aan het bestrijden of voorkomen van misbruik dan wel oneigenlijk gebruik van overheidsregelingen.[136]

Het VIV wordt in 2008 ingetrokken.[137] De staatssecretaris ging te ver in zijn informatieverstrekking. Het passeren van de geheimhoudingsgrens – hetgeen blijk-

129 Besluit van de minister van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie van 5 december 2011, nr. WJZ/11172898, tot aanwijzing van toezichthouders Douane, Besluit aanwijzing toezichthouders Belastingdienst 2012, Stcrt. 2011, 22325.

130 Wet van 29 september 2011, houdende regels inzake de controle op diensten die betrekking hebben op strategische goederen (Wet strategische diensten).

131 Wet van 4 juli 1990, houdende regels met betrekking tot het consumentenkrediet.

132 Art. 1 letter c, Besluit van de minister van Financiën en de minister van Justitie van 18 juli 2008, nr. FM 2008-01794 M, Directie Financiële markten, Afdeling Integriteit, tot aanwijzing van personen die zijn belast met het toezicht op de naleving van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme gestelde regels (Besluit aanwijzing toezichthouders Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme), Stcrt. 2008, 142. Met wijzigingen in het besluit van 15 juli 2011, FM 2011/9360 M, Stcrt. 2011, 13552 en 6 september 2013, FM 2013/1120M, Stcrt. 2013, 25564.

133 Bureau Financieel Toezicht (Stcrt. 2012, 12056), Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants en de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten (Stcrt. 2012, 12055) en Stichting Autoriteit Financiële Markten (Stcrt. 2012, 12057).

134 De instructie informatieverstrekking (IIV), vastgesteld op 16 december 1982, nr. 582-26319 en de instructie informatieverstrekking Douane (IIVD), vastgesteld op 3 april 1989, nr. AFZ89-993.

135 Voorschrift informatieverstrekking 1993 (VIV 1993), 14 december 1992/nr. AFZ 92/9318, Stcrt. 1992, 251, zoals dit is gewijzigd bij besluit van 1 december 1998, nr. AFZ98/3534N, Stcrt. 1998, 243. De ontheffingsbepaling was als volgt geformuleerd: 'Onze Minister kan ontheffing verlenen van het in het eerste lid vervatte verbod', art. 67 lid 2 AWR (oud).

136 Vakstudie Algemeen Deel, art. 67 AWR, aant. 3.4

137 Besluit van 18 januari 2008, nr. CPP2007/3066M, Stcrt. 2008, 21.

baar op grote schaal gebeurde volgens het VIV – kan namelijk alleen als dat wettelijk is geregeld. De Belastingdienst behoudt dan ook wel zijn taak tot het (verplicht) bekendmaken van gegevens bij of krachtens een wettelijk voorschrift.[138] Het verkrijgen van ontheffing voor het verstrekken van gegevens en inlichtingen aan andere overheidsinstanties blijft ook na het intrekken van het VIV mogelijk. Met ontheffingen behoudt de staatssecretaris de mogelijkheid tot het verstrekken van fiscale gegevens en inlichtingen: mits noodzakelijk (par. 6.3 en 6.4).[139]

De fiscale grenzen van de Belastingdienst

Het fiscaal bewaken van de grenzen behoort al eeuwen tot het takenpakket van Belastingdienst. De in 1809 door de Fransen geïntroduceerde semimilitaire Douane heeft als taak om toezicht te houden op het heffen van de in- en uitvoerrechten.[140] Tijdens de latere ontwikkelingen van het belastingstelsel en de Belastingdienst, groeit dit onderdeel in het begin van de vorige eeuw uit tot de 'dienst der invoerrechten en accijnzen' en begin deze eeuw tot een zelfstandig organisatieonderdeel van de Belastingdienst.[141] Wel heeft hierin eind vorige eeuw een uitbreiding plaatsgevonden wanneer Nederland het Schengenverdrag ondertekent.[142] Dan krijgt de Nederlandse douane vanuit het verdrag verschillende taken en bevoegdheden toebedeeld op het gebied van veiligheid, gezondheid, economie en milieu (afgekort als VGEM). De Douane ('groene dienstonderdeel') heeft als 'poortwachter' voor de

138 Als voorbeeld noem ik het verstrekken van gegevens voor de uitvoering van de Sociale Verzekeringen en Bijstandsuitkeringen (art. 64 Participatiewet); het vaststellen en innen van de bijdrage voor de maatwerkvoorziening dan wel een persoonsgebonden budget voor opvang volgens de Wet maatschappelijke ondersteuning 2015 (art. 5.2.3. Wet maatschappelijke ondersteuning 2015); de inkomensindicatie van de bewoners van een huurwoning (art. 252a lid 4 Boek 7, Burgerlijk Wetboek). Bij de redactionele wijziging van dit artikel is aangegeven dat het gaat om een wettelijke verplichting en de Belastingdienst geen discretionaire bevoegdheid heeft, Kamerstukken II 2015/16, 34 374, nr. 3. Zie ook RvS 3 oktober 2018, ECLI:NL:RVS:2018:3215.

139 Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003, Stcrt. 2002, 247 en laatstelijk gewijzigd, met de Regeling van de staatssecretaris van Financiën van 29 december 2016, nr. 2016-0000225960, tot wijziging van enige uitvoeringsregelingen op het gebied van belastingen en toeslagen, Stcrt. 2016, 71813.

140 Het uit 1928 daterende Rijkskledingsbesluit maakt dat de Douane per 1946 een geüniformeerd dienstonderdeel is van de Belastingdienst.

141 Voor een uitgebreide beschrijving van de geschiedenis van de Douane in de twintigste eeuw, verwijs ik naar P. Spapens en K. van Kemenade, De Grens gemarkeerd, p. 77-102 en A.A. Thie (e.a.) Focus op fiscus. Het reilen en zeilen van de Belastingdienst in de jaren 1940-1985, 1990, p. 32-36, 196-203, 253-259, 377-383, 462-467. In de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003 is de Douane als zelfstandig onderdeel opgenomen van de Belastingdienst.

142 Op 12 juni 1985 tekenen de landen België, Nederland, Luxenburg, Duitsland en Frankrijk het verdrag, dat een vrij verkeer tussen personen mogelijk maakt binnen de verdragslanden (de zogenaamde 'Schengenruimte').

belastingen tevens een 'stopfunctie' en 'bewaakfunctie'.[143] Uitgebreide bevoegdheden moeten zorgdragen voor het kunnen uitvoeren van deze functies.[144]

Ten slotte kunnen Nederlandse belastingambtenaren zich bezighouden met het uitvoeren van taken die voortvloeien uit Europese richtlijnen en verordeningen en andere internationale regelingen. De functionarissen die daarmee belast zijn, ontlenen hun bevoegdheden onder andere aan de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB).[145] Voor wederzijdse bijstand binnen Europa kunnen de bevoegdheden rechtstreeks uit Verordeningen voortvloeien.[146] De Nederlandse belastingdienst kan daarmee administratieve bijstand verlenen aan 'zusterdiensten'.[147]

3.4 De inspecteur als dienaar van volk en staat

Het belastingstelsel en de Belastingdienst als uitvoerende instantie zijn twee wezenlijke elementen voor het heffen en innen van belastingen. Beide moeten de burgers en bedrijven op een rechtvaardige wijze beschermen tegen machtsuitoefening van de overheid.[148] De – letterlijk en figuurlijk – belastende bestuursbesluiten kunnen alleen medewerkers van dit bestuursorgaan nemen: de inspecteur of ontvanger.[149] Verschillende rollen die historisch zijn gevormd.

De positie van de inspecteur

Bij de totstandkoming van de Belastingdienst bleven de ontvangers van de belastingen (de 'gaarders') aanvankelijk zorgdragen voor het administreren van de

143 De Douane richt zich primair op het naleven van wet- en regelgeving met betrekking tot goederenstromen. De grensbewaking vindt sinds 1814 plaats door de Marchaussee, Reglement op de policie, de discipline en dienst der marechaussee KB 30-1-1815 en huidige Politiewet 2012. Tot invoering van de Algemene wet Douane en Accijns konden (onder)officieren van de Marechaussee wel worden benoemd tot buitengewoon ambtenaar van de Rijksbelastingen; naast de taak van het bij Reglement uit 1815 tot het beschermen van de belastingdienstmedewerkers konden zij toentertijd ook fiscale taken uitvoeren.

144 De bevoegdheden van de Douane (onder andere opgenomen in de Algemene Douanewet en AWR) vallen, voorzover zij niet binnen de AWR vallen, buiten het kader van deze studie, en worden niet verder behandeld.

145 Wet van 24 april 1986, Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB), Stb. 1986, 249.

146 Zie Verordening (EG) 1798/2003, Raad van de Europese Unie van 7 oktober 2003 ten aanzien van de wederzijdse bijstand op het gebied van de indirecte belastingen (Commissie van de Europese Gemeenschappen, Verslag van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement over de toepassing van regelingen betreffende administratieve samenwerking op het gebied van bestrijding van Btw-fraude, Brussel 16 april 2004, COM, 2004, 260).

147 Op hoofdlijnen kent de WIB de volgende vier vormen van bijstand: het op verzoek uitwisselen van inlichtingen (art. 5 WIB), het automatisch uitwisselen van inlichtingen (art. 6 WIB), het spontaan uitwisselen van inlichtingen (art. 7 WIB) en de bijstand in persoon (art. 9 WIB). Hoewel Belastingdienst mannelijk is, wordt in dit verband gesproken over 'zusterdiensten', zie o.a. Kamerstukken II 2017/18, 31 066 nr. 393, p. 28. Maar met Shakespeare, What's in a name.

148 J.L.M. Gribnau, De belastingrechter in een veranderende trias politica. In: J.P. Boer (red.), Kwaliteit van belastingrechtspraak belicht, 2013, p. 71-93.

149 E.G. Hoepelman, WFR 2013/953, Wie is inspecteur?

afgedragen belastinggelden. De afzonderlijke belastingmiddelen kennen echter hun eigen procedures.[150] Het heffen van indirecte belastingen (tot de stelselwet van 1821 veelal aangeduid als 'onbeschreven middelen') vindt veelal plaats door betaling op aangifte. De heffingsgrondslag is veelal objectief vast te stellen op het moment van heffen. Voor de directe belastingen (voorheen aangeduid als de 'beschreven middelen') wordt een aanslag opgelegd. Hiervoor zijn veelal schattingen vereist waarbij de belastingplichtigen en comités van burgers veelal de hoogte bepalen van de aangifte.[151] In gezamenlijk en goed overleg vindt het proces van het vaststellen van de aanslag plaats. Op basis van die aanslag vindt vervolgens innen van de belastingen plaats. De inspecteur vervulde daarin geen rol.

In latere jaren verschuift het vaststellen van de aanslag richting de belastingmedewerker. De commissies verliezen hun belang door onder andere een verbeterde fiscale rechtsgang. Discussies over de hoogte van de aanslag vinden plaats bij een onafhankelijke rechter. De ontvanger der belastingen krijgt een toenemende verantwoordelijkheid voor het vaststellen van de belastingaanslag. Dit gaat gepaard met een verplichte medewerking van de belastingplichtigen.

Het *interne (kwaliteits)toezicht* op het proces van het heffen en innen van belastingen vindt plaats door de inspecteurs en zijn controleurs. De inspecteurs houden zich ook bezig met de verificatie (rekenkundige juistheid) van de belastingaanslagen. Voor discussies met de ontvanger over de hoogte van de aanslag, kan een belastingplichtige terecht bij 'de inspecteur'. Deze laatste krijgt ook de bevoegdheid om, na een discussie, af te wijken van de aangiften. Hij kan zo nodig de aanslag verlagen. In latere jaren krijgt hij wettelijk de mogelijkheid ook zelfstandig te corrigeren en 'zelfs' over oude jaren na te vorderen. Met deze positie neemt de autoriteit van 'de inspecteur' toe. De inhoudelijke disputen verplaatsen zich van de ontvanger naar de inspecteur.

In 1959 verkrijgt de inspecteur de volledige verantwoordelijkheid voor het vaststellen van de aanslag (art. 11 AWR). De ontvanger is dan alleen nog belast met het invorderen (art. 3 lid 1 Invorderingswet 1990). Hij maakt de belastingaanslag bekend door middel van een aanslagbiljet dat de inspecteur opmaakt (art. 8 Invorderingswet 1990). Met deze rolverdeling ontstaat een functionele scheiding tussen de inspecteur en de ontvanger: deze functies kent de Belastingdienst vandaag de dag nog.[152]

---

150 Stb. 1815, 40 onderscheidt de middelen te lande in beschreven middelen (de belasting op gronden, de gebouwde eigendommen, het personeel en mobilair, de deuren en vensters, de patenten, de paarden en de dienstboden) en onbeschreven middelen (de belastingen op zout, de zeep, de waag, de rondemaat, het gemaal, den wijn, den jenever, den buitenlandschen brandenwijn, het lastgeld, den turf en het collectief-zegel).

151 Het invorderen wordt later bij wet geregeld, Wet van 22 mei 1845, Stb. 1926, 334 op de invordering van 's Rijks directe belastingen. Gewijzigd bij wet van 30 mei 1990, Invorderingswet inzake invordering van rijksbelastingen, andere dan invoerrechten en accijnzen, een laatstelijk gewijzigd 29 december 2014, Stb. 2014, 578.

152 Directeur, inspecteur of ontvanger zijn de functionarissen die als zodanig bij ministeriële regeling zijn aangewezen, art. 2 letter a, AWR. Alleen de directeuren zijn inspecteur en ontvanger (art. 5 lid 1 Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003).

De verantwoordelijkheid van de inspecteur

De rol van de inspecteur gaat zich toespitsen op toepassing van het legitimiteitsbeginsel met enige vrijheid in het toepassen van wet- en regelgeving. Met de leus 'fortiter in re, suaviter in modo', ofwel: stevig in de standpuntbepaling, mild in de uitvoering, geeft hij invulling aan het gelijkheidsbeginsel.[153] Eind twintigste eeuw geeft de Hoge Raad in zijn standaardarrest het gelijkheidsbeginsel een plaats binnen het proces van belastingheffing.[154] In dat baanbrekende arrest erkent de Hoge Raad de invloed van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur zo nodig tegen de belastingwet in.[155]

Daarvoor heeft de Hoge Raad al bepaald dat een belastingplichtige vertrouwen kan ontlenen aan beleid in ministeriële resoluties.[156] Een belastingplichtige kan daar zelfs vertrouwen aan ontlenen ook al zou de wet zelf geen beleidsvrijheid geven.[157] In reactie op het gevaar van onbedoelde beleidsvorming door de inspecteur, schrijft de staatssecretaris voor dat alleen hij het beleid bepaalt.[158] Het is de taak van de inspecteur om uitvoering te geven aan dat beleid en aan de fiscale wet- en regelgeving.

De inspecteur dient naar zijn maatschappelijke verantwoordelijkheid zorgvuldig tewerk te gaan. Dat houdt in dat hij niet zonder meer kan vertrouwen op de juistheid van de aangifte. Hij heeft bij het opleggen van de aanslag een zekere onderzoeksplicht. Met de komst van de Algemene wet bestuursrecht behoort dit tot het formele beginsel van de zorgvuldigheid (art. 3:2 Awb). Op grond van die bepaling moet de inspecteur met een normale zorgvuldigheid kennis (…) nemen van de aangifte en de daarin voorkomende gegevens (…) vergelijken met informatie (…) die hij tot zijn beschikking heeft.'[159] De redactie van de Fiscale Encyclopedie de Vakstudie schrijft hierover: 'De methode van heffing bij wege van aanslag (…) betreft de vaststelling door de inspecteur van de omvang van de belastingschuld. Dit doet de inspecteur op zelfstandige wijze (art. 11 lid 1 AWR). Weliswaar maakt hij daarbij als regel gebruik van de door de belastingplichtige bij aangifte aangeboden gegevens, de vaststelling van de belastingschuld is de verantwoordelijkheid van de inspecteur. Dit betekent dat het hem vrijstaat daarbij ook gebruik te maken van andere hem ten dienste staande gegevens.'[160] Het verzamelen, vastleggen en bewaren van fiscaal relevante gegevens ligt vast in art. 11 AWR: de autonomie van de inspecteur om op basis van

153 J.N.A. Kwantes, Over ouderlingen en managers. In: Theatraal veranderen in fiscalibus, 2003, p. 155.

154 HR 6 juni 1979, LJN:AM4573, BNB 1979/211.

155 Op deze plaats beperk ik mij tot het noemen van de beginselen, te weten de beginselen van gelijkheid, zorgvuldigheid, vertrouwen, rechtszekerheid, evenredigheid, redelijke belangenafweging en het verbod op machtsmisbruik. Deze beginselen zijn (deels) in 1994 gecodificeerd in de Awb.

156 HR 7 januari 1970, LJN:AX6845, BNB 1970/78.

157 HR 12 april 1978, LJN:AX3264, BNB 1978/135.

158 Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 21 juli 1995, BNB1995/260, ingetrokken 15 juni 2001, Stcrt. 2001, 121.

159 Zie bijvoorbeeld HR 18 juni 2010, LJN:BM7705, BNB 2010/301 m.nt. Van Ettekoven.

160 Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Algemeen Deel, aantekening 2.1.1, artikelsgewijs commentaar bij art. 5 AWR.

de hem ter beschikking staande feiten en waarneming een belastingaanslag op te leggen, zo besluit de staatssecretaris.[161]

Verandering in de medewerkingsplicht

Met het toekennen van de (door de directeur gemandateerde) verantwoordelijkheid om – zelfstandig – de aanslag vast te stellen, krijgt de inspecteur geleidelijk steeds meer behoefte aan informatie over de fiscaal relevante feiten en omstandigheden. Belastingbetalers en fiscus (naar de oorspronkelijk betekenis: mandje)[162] zijn daarmee tot elkaar veroordeeld.[163] Dit vraagt om een evenwichtige balans en een wederzijds vertrouwen. Waar de ontvanger vroeger uit directe waarneming de belastbaarheid kon vaststellen, moet de inspecteur dat nu doen op basis van de verkregen informatie. Hij staat verder van de werkelijkheid af en moet steeds meer gaan vertrouwen op de gegevens[164] en inlichtingen die de belastingplichtige aanlevert.[165] Bij twijfel kan de inspecteur belastingplichtige vragen een verklaring af te leggen over de getrouwheid van de aangifte.[166]

Deze afhankelijke positie leidt tot een andere verhouding tussen de inspecteur en de belastingplichtigen. Die zijn gehouden aangifte te doen en – desgevorderd – hun medewerking te verlenen ten dienste van de belastingheffing. Degenen die betrokken zijn bij het vaststellen van de aanslag – toentertijd nog de schattingscommissie, de commissie van aanslag en de inspecteur – kunnen een belastingplichtige uitnodigen om mondeling of schriftelijke nadere inlichtingen te geven (art. 70 Wet IB 1914 en nadien gewijzigd in art. 47 lid 1 letter a AWR, zie par. 5.3). Zonodig moet hij – 'tot staving der aangifte of zijner nadere beweringen' – inzage verlenen van boeken en andere bescheiden (art. 70 Wet IB 1914 en nadien gewijzigd in art. 47 lid 1 letter b AWR, zie par. 5.4). Die verplichting vloeit voort uit de exclusieve verant-

161 Kamerstukken II 2014/15, 32 761, nr. 71, p. 2-3, Brief van de minister van Veiligheid en Justitie en staatssecretaris van Financiën.

162 P.H. Schröder, Van Aalmoes tot Zwijntjesjager, 1980, p. 85.

163 J.L.M. Gribnau, Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht: rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst (diss.), 1998, p. 245.

164 M. Philippa e.a. (2003-2009) Etymologisch Woordenboek van het Nederlands: 'gegeven zn. 'bekende grootheid; bekend geval'. Vnnl. t'gegeven 'het (bekende) feit' [1585; Stevin]; (…)' N. van der Sijs, 2010, http://www.etymologiebank.nl/trefwoord/gegeven, geraadpleegd: 9 april 2017. Het gaat bij gegevens om 'feiten'.

165 M. Philippa e.a. (2003-2009) Etymologisch Woordenboek van het Nederlands over het geven van inhoud aan het begrip 'inlichtingen': zn. mv. 'opheldering, nadere mededelingen'. 'Nnl. eerst het werkwoord inlichten 'op de hoogte stellen, opheldering verschaffen' [1807; Woordenboek der Nederlandse Taal], dan inlichting 'opheldering, toelichting' (…)' N. van der Sijs, 2010, http://www.etymologiebank.nl/trefwoord/inlichtingen, geraadpleegd: 9 april 2017.

166 Art. 33 Wet op de Vermogensbelasting van 1892, 'Ik verklaar dat het vermogen bij de aangifte, die hier voor mij ligt, te goeder trouwe, naar mijn beste weten, zonder iets te verzwijgen is opgegeven, en dat de waarde van dat vermogen overeenkomstig de wet te goeder trouw, naar mijn beste weten, berekend is' en 'Ik verklaar dat ik te goeder trouwe vermeen, dat ik geen vermogen had aan te geven, waarvoor naar de wet belasting verschuldigd is.' Een soortgelijke verklaring is nog steeds opgenomen in het huidige belastingstelsel, art. 8 AWR bij het doen van aangifte en art. 49 AWR in het verstrekken van gegevens en inlichtingen: 'duidelijk, stellig en zonder voorbehoud'.

woordelijkheid van enerzijds de belastingplichtige om zijn collectieve bijdrage te leveren (op basis van de 'schatting' zoals die is opgenomen in het aangiftebiljet) en anderzijds die van de inspecteur om de aanslag vast te stellen. Alleen wanneer de inspecteur die medewerking ontvangt, kan hij uitvoering geven aan zijn verantwoordelijkheid de aanslag met daarin het juiste belastingbedrag vast te stellen. Die afhankelijkheidspositie van de inspecteur leidt in de vervolgjaren tot het vinden van een evenwicht tussen zijn positie en die van de belastingplichtige.

De wetgeving versterkt de positie van de inspecteur. Hij verkrijgt bevoegdheden waarmee hij, zo nodig, de informatie van de belastingplichtigen kan afdwingen.[167]

Maatschappelijke ontwikkelingen beïnvloeden de positie van de inspecteur

Het vinden van een evenwicht in de relatie tussen belastingplichtige en de inspecteur is een proces dat onderhevig is aan maatschappelijke ontwikkelingen. Een eerste grote verschuiving in dit evenwicht is er na de Tweede Wereldoorlog. Dan verkrijgt de Belastingdienst met noodbesluiten[168] verdergaande bevoegdheden dan tot dan toe gebruikelijk: hij krijgt het recht van toegang en huiszoeking, het recht om voorwerpen tot ander onderzoek onder zich te nemen, safes te blokkeren en conservatoir beslag op te leggen.[169] Wanneer de naoorlogse situatie weer stabiliseert, keert het toezicht door de Belastingdienst ook weer terug naar zijn eerdere positie.

In 1952 vindt namelijk een inperking plaats van deze excessieve bevoegdheden tot 'het – desgevraagd – verstrekken van gegevens en inlichtingen'.[170] Dat wet streeft weer naar een evenwichtstoestand tussen de bevoegdheden, die aan de belastingadministratie toekomen en de levenssfeer van de burgers, waarop de administratie slechts binnen zekere grenzen inbreuk mag maken.[171] De verantwoordelijkheid van de belastingplichtige neemt weer toe: hij moet uit eigen beweging de juiste gegevens en inlichtingen verstrekken. De inspecteur is uitdrukkelijk niet bevoegd om zich zelfstandig die gegevens toe te eigenen ('te pakken'). Hij kan gegevens 'vorderen' maar het blijft de verantwoordelijkheid van de belastingplichtige om daaraan te voldoen.

Kort daarna doet de AWR in 1959 zijn intrede.[172] Dat schept een verdere formalisering van de relatie tussen inspecteur en belastingplichtige op een wijze die past binnen de maatschappelijke verhoudingen van die jaren.[173] Het regelt de

167 H.P.A.M. van Arendonk, Economische aspecten van belastingweerstand. In: D.J. Hessing, H. Elffers en J.H. Cristiaanse (red.), Belastingontduiking: juridische, economische en psychologische aspecten van belastingweerstand, 1989, p. 1.

168 Art. 10 en de bijbehorende strafbepaling art. 14 Buitengewoon navorderingsbesluit, 3 september 1945, Stb. 1945, F 159.

169 W.P. Erasmus, Vervanging van het fiscale noodrecht, Weekblad der belastingen, 1950, p. 438.

170 Wet van 23 april 1952, Stb. 1952, 191, houdende bepalingen inzake vervanging van het fiscale noodrecht (Wet VFN).

171 Wet van 23 april 1952, Stb. 1952, 191, houdende bepalingen inzake vervanging van het fiscale noodrecht (Wet VFN).

172 Algemene wet inzake rijksbelastingen van 2 juli 1959, Stb. 1959, 301.

173 L.G.M. Stevens, Elementair belastingrecht, 2009, p. 43.

omgangsvormen tussen de inspecteur en de belastingplichtige.[174] De inspecteur kan zijn (discretionaire) bevoegdheid tot verplichte medewerking – en daarmee tevens het inmengen in de persoonlijke levenssfeer – naar bevind van zaken inzetten om te bewerkstelligen dat belastingplichtigen hun fiscale verplichtingen nakomen.[175] De literatuur schetst het beeld dat de inspecteur voornamelijk bevoegdheden heeft en de belastingplichtige vooral verplichtingen.[176] Feitelijk komt het erop neer, dat belastingplichtige verplicht is om – in redelijkheid – zijn volledige medewerking te geven opdat de inspecteur zijn verantwoordelijkheid voor het vaststellen van de aanslag kan waarmaken. De wettelijke verplichtingen dienen ter compensatie van de afhankelijke positie van de inspecteur. Als sluitstuk op de verplichte medewerking, verkrijgt de inspecteur de mogelijkheid tot het nemen van maatregelen en het opleggen van sancties.

Voldoet een belastingplichtige niet aan zijn fiscale verplichtingen, dan mag de inspecteur zelfstandig een 'schatting' van het belastbaar bedrag maken om tot een belastbaar bedrag te komen en daarvoor een aanslag op te leggen. Ingeval belastingplichtige verwijtbaar niet aan zijn fiscale verplichtingen voldoet, kan dat gevolgen hebben voor zijn bewijslastpositie. Dit kan zelfs leiden tot de situatie waarin een belastingplichtige de onjuistheid van de 'schatting' overtuigend moet aantonen. Anders geformuleerd: hij moet de onjuistheid 'doen blijken'.[177] De inspecteur heeft ook de bevoegdheid de medewerking daadwerkelijk af te dwingen. Als hij stukken in handen wil krijgen en zij worden niet (ter inzage) verstrekt, dan kan hij de weg naar de civiele rechter bewandelen.[178] Tezamen met de optie om 'onwilligen' strafrechtelijk te laten vervolgen, versterkt dit de positie van de inspecteur.[179] Op deze wijze ontstaat er echter een asymmetrische verdeling van rechten en plichten binnen de fiscale rechtsbetrekking.[180] Het is evenwel een bewuste keuze van de wetgever. Afschrikking van de kant van de inspecteur wordt namelijk noodzakelijk (en effectief) geacht om de medewerking van de belastingplichtigen te verkrijgen.[181]

174 E. Wasch, Contacten met de fiscus, Communiceren met de Belastingdienst, 2002.

175 R.E.C.M. Niessen, Fiscale handboeken, Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, 2010, p. 223.

176 J.L.M. Gribnau, Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht: rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst (diss.), 1998 p. 245.

177 Dit beginsel staat in fiscalibus bekend als 'omkeren van de bewijslast', art. 25 lid 3, 27e en 27h lid 2 AWR. In de Wet op de Inkomstenbelasting 1914 is deze maatregel al opgenomen; 'Indien (…) vereischte aangifte niet is gedaan of niet volledig is voldaan aan de verplichting ingevolge art. 70 of 74, wordt de aanslag gehandhaafd, zoo niet is gebleken, dat en in hoever hij onjuist is.'

178 HR 26 januari 1990, NJ 1991/393 (Windmill arrest).

179 H.P.A.M. van Arendonk, Economische aspecten van belastingweerstand. In: D.J. Hessing, H. Elffers en J.H. Cristiaanse (red.), Belastingontduiking: juridische, economische en psychologische aspecten van belastingweerstand, 1989, p. 1.

180 J.L.M. Gribnau, Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht: rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst (diss.), 1998, p. 266.

181 R.E.C.M. Niessen, Fiscale handboeken, Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, 2010, p. 222.

De inspecteur krijgt grenzeloze bevoegdheden

In de tweede helft van de twintigste eeuw versterkt de wetgever de positie van de inspecteur nog verder door een stelselmatige uitbreiding van diens bevoegdheden.[182] Met de toenemende behoefte aan veldtoetsingen (boekenonderzoeken) komen er ook fiscale kaders voor de administratieve vastleggingen van de belastingplichtigen. In 1987 komt er algemene boekhoudverplichting in de fiscale wetgeving. Die is een uitbreiding van de beperkte civiele spelregels om een administratie te voeren.[183] In 1994 vindt er een verdere uitbreiding van die administratieve verplichtingen plaats: de administratie moet binnen een redelijke termijn controleerbaar zijn en de administratieplichtige moet aan een controle zijn medewerking verlenen.[184]

De inspecteur krijgt, als gezegd, een toenemende behoefte aan contra-informatie. De gegevens en inlichtingen van de belastingplichtige blijken namelijk niet altijd betrouwbaar te zijn en contra-informatie zou een preventieve werking hebben.[185] De eerste mogelijkheden heeft de inspecteur al in de Wet op de inkomstenbelasting 1914. Hij kan bij belastingplichtige ('een ieder') gegevens opvragen voor de belastingheffing *van anderen* voorzover het betrekking heeft op de woonplaats en beloning van degenen die bij belastingplichtige in dienst zijn (art. 106 Wet IB 1914).[186] De bevoegdheden van de inspecteur – of beter gezegd, de verplichtingen ten dienste van de belastingheffing – breiden zich dan ook gaandeweg uit tot andere personen in de samenleving. Ook gemeentebesturen krijgen een rol te vervullen in het proces van belastingheffing.[187] Dit vindt aanvankelijk plaats op een passieve wijze door toe te laten dat de Belastingdienst bij hen gegevens ophaalt over burgers. Later vindt een uitbreiding plaats waarbij administratieplichtigen ook actief gegevens en inlichtingen moeten verstrekken ten behoeve van de belastingheffing van anderen (art. 105 Wet IB 1914).

De Wet vervanging fiscaal noodrecht in 1952 beperkt zoals gezegd de bij Noodbesluit verkregen excessieve bevoegdheden, maar geeft daarentegen een uitbreiding aan het derdenonderzoek.[188] Al degenen die een bedrijf of beroep uitoefenen,

---

182 D.A. Kleer en A.T.P. Nefkens, Begrensde rechtsbescherming in het belastingrecht. In: A. Hofkamp (red.), Leemten in de fiscale rechtsbescherming, 2006, p. 60.

183 Kamerstukken II 1985/86, 19 393, Wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen met betrekking tot de uitbreiding van informatieveplichtingen en invoering van een boekhoudverplichting ten behoeve van de belastingheffing alsmede in verband daarmee wijziging van enige andere wetten (Uitbreiding informatieveplichtingen en invoering van een boekhoudverplichting); zie ook het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 8 september 1988, nr. 88/1223 en de herdruk van 22 maart 1989, nr. AFZ 89/1005.

184 Wet aanpassing van administratieve verplichtingen, 14 juli 1994, Stb. 1994, 499.

185 J.C. de Zeeuw, Informatiegaring door de fiscus. Privacybescherming bij derdenonderzoeken. Achtergronden en verkenningen van de Registratiekamer, 1998, nr. 8, p. 13.

186 Zie ook Art. 10 Buitengewoon Navorderingsbesluit (Stb. F. 159).

187 Het betrekken van gegevens van 'derden' is niet nieuw. Het Oud-Romeinse belastingsysteem maakte gebruik van zogenaamde 'auditores', letterlijk 'hoorders', die getuigen en betrokkenen 'hoorden' om de uiteindelijke belastingschuld eerlijk, rechtvaardig vast te kunnen stellen; het woord '(tax) auditor' vindt hier zijn oorsprong, R.N.J. Kamerling, Handboek Belastingcontrole, december 2000, hoofdstuk 1, p. 2.

188 Art. 49 lid 1, AWR, Stb. 1959, 301. Kamerstukken II 1954/55, nr. 4080, Bijlage H.

krijgen een inzageverplichting – in hun commerciële boeken en bescheiden – voor de belastingheffing van derden (art. 3 WFN). Alleen bepaalde beroepsgroepen kunnen zich daarvan verschonen op grond van hun geheimhoudingsplicht (art. 6 lid 2 WFN). De verplichting voor de particulier vervalt daarentegen evenals de actieve medewerkingsplicht.[189] Dat laatste herstelt de wetgever kort daarna (art. 53 lid 2 jo. art. 52 jo. art. 47 AWR).[190] Het verplichte karakter krijgt zijn beslag met het strafbaar stellen van het opzettelijke weigeren om medewerking te verlenen.[191]

De AWR breidt de informatieverplichting later nog verder ook uit tot alle overheidsinstanties 'ter uitvoering van de belastingwet' (art. 55 AWR) waarbij – op intitiatief van de inspecteur – zelfs opsporingsinstanties als de politie de verplichting hebben om informatie te verstrekken.[192]

De mogelijkheid ontstaat tevens om 'uit eigen beweging' – op structurele basis zonder elke keer een concreet verzoek daaraan vooraf te laten gaan – gegevens te laten verstrekken.[193] Een ontwikkeling die in latere jaren steeds verder gaat: het fundament voor het huidige Big Data is mogelijk – bewust of onbewust – toen gelegd.[194] Bij toentertijd aangekondigde aanvullende regelgeving omtrent massaal aanleveren van gegevens door derden, is het overigens gebleven bij het aanleveren van gegevens door banken (Voorschrift informatie fiscus/banken, V-N 2013/5.6).[195]

Eind twintigste eeuw vindt er letterlijk een grensverleggende uitbreiding plaats van de informatiepositie van de inspecteur.[196] Daarmee reageert de wetgever op de internationalisering van burgers en bedrijven: grenzen vervagen en dit vormt een nieuwe uitdaging voor de Belastingdienst.[197]

De staatssecretaris stelt zich, op basis van dan gangbare jurisprudentie, in 1985 op het standpunt dat belastingplichtigen de verplichting hebben om gegevens en inlichtingen te verstrekken over hun buitenlandse activiteiten; het gaat daarbij om

189 Wet van 23 april Stb. 1952, 191, houdende bepalingen inzake vervanging van het fiscale noodrecht (Wet VFN).

190 Kamerstukken II 1985/86, 19 393; zie ook besluit 8 september 1988, nr. 88/1223 en de herdruk van 22 maart 1989, nr. AFZ 89/1005.

191 Richtlijn met Beleidsuitgangspunten bij de opsporing en vervolging van belastingdelicten ingevolge art. 68 lid 2 AWR (dd. 16 januari 1985), Stcrt. 1985, 15.

192 Kamerstukken II 1995/96, 23 470, nr. 14, p. 1, Brief van de staatssecretaris van Financiën.

193 Het betreft 'bepaalde, massale renseignementen', Kamerstukken II 1998/99, 26 728, nr. 3, p. 11; zie ook art. 10.8 Wet IB 2001 jo. art. 22 Uitv. besl. Wet IB 2001; zie ook het Voorschrift informatie fiscus/banken, Besluit van 13 december 2012, nr. BLKB 2012/1937M, Stcrt. 2012, 26782, V-N 2011/11.5.

194 Wijzigingen zijn gemaakt in: Kamerstukken II 2006/07, 30 907 (Aanpassingswet burgerservicenummer) en Kamerstukken II 2012/13, 33555 (Aanpassingswet basisregistratie personen).

195 Kamerstukken II 1986/87, 19 393, B, p. 4; zie ook Resolutie van de staatssecretaris van Financiën van 22 maart 1989, nr. AFZ 89/1005, V-N 1989/1076, 9. (ingetrokken); zie ook J. de Zeeuw, Informatiegaring door de fiscus. Privacybescherming bij derdenonderzoeken. Registratiekamer, Achtergrondstudies en Verkenningen, 1998/8 '(…) Richtlijnen die nadere voorzieningen bieden met het oog op de bescherming van de persoonlijke levenssfeer in het kader van gegevensverzameling bij derdenonderzoeken zijn daarom van wezenlijk belang.'

196 Wet van 7 maart 1991, Stb. 1991, 95 tot uitbreiding van informatieveplichtingen in internationale verhoudingen.

197 E.C.J.M. van der Hel-van Dijk, Joint Audits: nieuwe vorm van internationale samenwerking? In: WFR 2011/1144.

allerlei zaken die onder hun 'beheersing' – waarover zij zeggen hebben of kunnen uitoefenen – plaatsvinden.[198] Deze resolutie geldt niet voor de informatieverstrekking over de buitenlandse moeder- en zustermaatschappijen. Daarvoor krijgt belastingplichtige in 1991 de wettelijke verplichting opgelegd (art. 47a AWR). Hij moet dan tevens – desgevraagd – informatie verstrekken over de activiteiten waarover hij zelf niet de beschikking heeft. De inspecteur kan een belastingplichtige verplichten informatie op te vragen voor de Nederlandse belastingheffing die in het bezit is van bepaalde gelieerde buitenlandse personen.[199] Daarnaast gaat de Belastingdienst internationaal samenwerken met buitenlandse belastingdiensten: aanvankelijk vanuit de behoefte dubbele belastingen te voorkomen en later met de concrete intentie om belastingontduiking tegen te gaan.[200] De inspecteur verkrijgt in toenemende mate allerlei mogelijkheden fiscale gegevens – bilateraal of multilateraal – uit te wisselen met zijn buitenlandse collega's.[201] Internationaal gezien tekenen zich de eerste contouren zich af van een geïntegreerd belastingdossier van Europese belastingdiensten.[202]

De begrenzing van de inspecteur in de algemenen beginselen van behoorlijk bestuur

De groeiende medewerkingsverplichting laat onverlet dat de inspecteur het doel van belastingheffing niet uit het oog mag verliezen. Bij het uitoefenen van zijn bevoegdheden is hij namelijk – naast de wet – ook gebonden aan de *algemene beginselen van behoorlijk bestuur*.[203] Daarbij fungeren in het bijzonder het (objectieve) redelijkheids-, subsidiariteits-, evenredigheids- en proportionaliteits- en fair play-beginsel als toetsingsgrond.[204] In het toepassen van deze beginselen spelen voor de Belastingdienst – als bestuursorgaan – naast effectiviteit ook efficiency een rol. Het is uiteindelijk aan de rechter te beslissen of in redelijkheid, gezien de omstandigheden van het geval, van de belastingplichtige gevraagd kan worden dat hij datgene moet overleggen wat van hem wordt verlangd.[205] De rechter heeft hierin slechts een marginaal toetsingsrecht: als de controlemedewerker bijvoorbeeld zijn werkzaamheden voldoende efficiënt heeft ingericht, zal de rechter hem niet kunnen verplichten tot 'meer efficiency'.[206]

198 Resolutie staatssecretaris van Financiën van 12 augustus 1985, nr. 585-17 771.
199 Art. 47a AWR, in werkingtreding op 7 maart 1991, wijziging wet tot uitbreiding van informatieverplichting in internationale verhoudingen, Stb. 1991, 95.
200 Wet van 24 april 1986, Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB), Stb. 1986, 249.
201 Kamerstukken II 1997/98, 25 087, nr. 4, Brief van de staatssecretaris van Financiën over internationaal (verdrags)beleid.
202 G.J.M.E. de Bont, Automatische internationale gegevensuitwisseling. In: TFO 2014/131.4.
203 HR 8 januari 1986, LJN:AW8125, BNB 1986/128; HR 28 mei 1986, LJN:AW8017, BNB 1986/238; HR 4 november 1992, LJN:ZC5152, BNB 1993/90; Hof Leeuwarden 20 september 1996, FutD 1996/2074.
204 S.C.W. Douma, R.J. Koopman, E.A.G. van der Ouderaa en J. Wortel, Algemene wet inzake rijksbelastingen, 2017, p. 134 e.v.
205 HR 7 maart 1979, LJN:AX2998, BNB 1979/114.
206 HR 1 mei 2015, ECLI:NL:HR:2015:1105, BNB 2015/155.

Bij het beoordelen van de uitoefening van de bevoegdheden – en daarmee tevens zijn handelen overeenkomstige de algemene beginselen van behoorlijk bestuur – is sprake van een zekere objectivering. Voor de verplichte medewerking (art. 47 AWR) is belang het antwoord op de vraag of de inspecteur zich in redelijkheid op het standpunt heeft kunnen stellen dat in een concreet geval de informatie die hij wil hebben van de betrokken belastingplichtige ook fiscaal van belang zou kunnen zijn.[207] De concrete situatie is dan ook bepalend voor de discretionaire bevoegdheid van de inspecteur tot verplichte medewerking van burgers en bedrijven.[208] De invulling van artikel 47 AWR vindt dan ook mede plaats vanuit de algemene beginselen van behoorlijk bestuur: dat betekent volgens Hoogendoorn niet dat dit een breuk tot gevolg heeft met het redelijkheidscriterium.[209] Het omvat de eis van redelijke en zorgvuldige afweging van de inspecteur.

Bij het vergaren van informatie hoeft de inspecteur zich niet te laten 'beperken' tot de fiscale medewerkingsverplichting. Hij kan gebruikmaken van alle beschikbare informatie. Ook de buitenwettelijke informatiegaring behoort daartoe. Volgens Feteris kan daarbij gedacht worden aan kennisneming van openbaar toegankelijke bronnen en aan waarnemingen op openbaar toegankelijke plaatsen.[210] De Hoge Raad erkent die mogelijkheid, maar formuleert daar geen norm voor.[211] In zijn noot bij dat arrest schrijft Feteris dat de grenzen van de mogelijkheden om informatie te verkrijgen zonder een beroep te doen op een wettelijke bevoegdheid, waarschijnlijk bepaald worden door de beginselen van behoorlijk bestuur :[212] een standpunt dat onbetwist wordt gevolgd in latere conclusies van A-G Niessen.[213] En uiteraard, binnen de grenzen van art. 8 EVRM.

Een veranderend evenwicht

De genoemde 'grenzeloze' mogelijkheden van de inspecteur komen tot stand in een tijd waarin de overheid, en zeker de Belastingdienst, een dominante positie in-

207 L.A. de Blieck cs., Algemene wet inzake rijksbelastingen, Fed fiscale studieserie 5, 2015, p. 145.

208 In het kader van de verbetering van de rechtsbescherming (informatiebeschikking) oordeelt de Tweede Kamer dat wat dat betreft de wet geen grenzen geeft aan de wettelijke bevoegdheid van de inspecteur (Kamerstukken II 2007/08, 30 645, nr. 7). Overigens werd niet betwist dat het gebied zich ook moeilijk daartoe leent (Kamerstukken II 2007/08, 30 645, nr. 8, p. 4-5). De toets van de rechter was slechts marginaal 'Het zal steeds gaan om de vraag hoe groot het belang is dat de fiscus in het concrete geval heeft bij de informatie en hoeveel ongerief dit oplevert voor degene aan wie de informatie gevraagd wordt', Handeling II 2009/10, nr. 100, p. 8077. Hoewel met de komst van de informatiebeschikking deze afweging onverkort van kracht blijft, kan deze wel concreter plaatsvinden door de reikwijdte van de bevoegdheden te beoordelen los van een betwiste belastingaanslag.

209 J. Hoogendoorn bij HR 8 januari 1986, BNB 1986/128.

210 M.W.C. Feteris, Formeel belastingrecht (Fiscale Handboeken nr. 9), 1999, p. 274.

211 HR 27 september 2002, LJN:AD8780, na conclusie A-G Van Kalmthout, BNB 2003/13 m.nt. M.W.C. Feteris.

212 M.W.C. Feteris, BNB 2003/13 bij HR 27 september 2002, LJN:AD8780, na conclusie A-G Van Kalmthout.

213 Conclusie A-G Niessen 16 augustus 2016, ECLI:NL:PHR:2016:885, 3.20. en bijlagen van 16 augustus 2016 in de zaken met nrs. 15/05826 (ECLI:NL:PHR:2016:853), 15/02068 (ECLI:NL:PHR:2016:884) en 15/02069 (ECLI:NL:PHR:2016:883).

neemt.[214] Ten gevolge van maatschappelijke ontwikkeling vinden er evenwel allerlei verschuivingen plaats in dat evenwicht tussen rechten en verplichtingen van de belastingplichtigen. In het begin van de 21e eeuw lijkt dat evenwicht weer te herstellen ten gunste van het vertrouwen in belastingplichtigen.[215] Voor wantrouwen lijkt geen plaats meer te zijn. De Belastingdienst plaatst vertrouwen, samenwerking en gedeelde verantwoordelijkheid in een vernieuwd perspectief met de introductie van het horizontale toezicht.[216] Met de introductie van onder andere het Tax Control Framework krijgen deze elementen een nieuwe inhoud.[217] De dienst sluit aan op internationale ontwikkelingen waarbij organisaties ('belastingplichtigen') zich moeten inzetten voor samenwerking, compliance en transparantie.[218] Van beide kanten moet er begrip, transparantie en wederzijds vertrouwen zijn.

Hierbij volgt de dienst onder andere wetenschappelijk onderzoek naar het belang van wederzijds vertrouwen en samenwerking tussen de belastingbetaler en de Belastingdienst voor de fiscale compliance.[219] De Belastingdienst geeft met zijn gewijzigde controleaanpak aan te vertrouwen op de juistheid (waaronder begrepen de volledigheid en tijdigheid) van de belastingaangiften. Die aanpak is niet langer gestoeld is op het uitgangspunt dat de aangifte fouten bevat, maar op het zoeken van de bevestiging dat de aangifte aanvaardbaar is.[220] De Belastingdienst vindt gaandeweg de weg weer terug naar de uitgangspunten van de belastingheffing: de verantwoordelijkheid van de belastingplichtige om zijn bijdrage te leveren en daarvoor juiste belastingaangiften in te dienen.[221] Het uitgangspunt van vertrouwen komt daarin pregnanter naar voren. De noodzaak hiertoe sluit ook aan op de

214 A.K.J.M. van Steenbergen, Legitimiteit en fiscale rechtshandhaving: Juridische en sociaalwetenschappelijke aspecten. 2013, p. 160.

215 Ook internationaal kwam er in toenemende mate aandacht voor om de relatie tussen Belastingdienst en organisaties te baseren op vertrouwen en samenwerking. Zie o.a. de rapporten van de Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), Study into the role of tax intermediaries. Fourth meeting of the OECD forum on tax administration, 10-11 January 2008, South Africa 2008 en Co-operative Compliance: A Framework, from enhanced relationship to co-operative compliance, 2013.

216 Belastingdienst, Horizontaal toezicht, Samenwerken vanuit vertrouwen, 2008, http//www.Belastingdienst.nl/, geraadpleegd: 19 februari 2016; zie ook Rapport Fiscaal toezicht op maat van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst. Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (2012). Fiscaal toezicht op maat, Den Haag, 2012.

217 R.A. van der Laan en A.J.K. Weerman, Tax control framework, WFR 2008/1269. Dit lijkt een overheidsbrede ontwikkeling te zijn, zie o.a. R. Shamir, The age of responsibilization: on market-embedded morality. Economy and Society Vol. 37, Iss. 1, 1-19, 2008. Gestoeld op een diversiteit aan theoretische concepten leidt dit overigens tot een veelheid aan management-compliance systemen, zie o.a. C. Parker en S. Gilad, Internal corporate compliance management systems: structure, culture and agency. In: C. Parker en V. Lehmann Nielsen (eds.) Explaining Compliance: Business Responses to Regulation. Cheltenham, 2011, p. 170-195.

218 Organization for Economic Co-operation and Development (OECD). Co-operative Compliance: A Framework, from enhanced relationship to co-operative compliance, 2013, p. 57.

219 V. Braithwaite, Tax Evasion. In: Handbook on Crime and Public Policy, M. Tonry (red.), 2008.

220 Controle Aanpak Belastingdienst, de CAB en zijn modellen toegepast in het toezicht, zie www.belastingdienst.nl.

221 Belastingdienst, Tax Control Framework, van risico gericht naar 'in control': het werk verandert, 2008, p. 7 e.v; zie ook E.J.C.M. van der Hel-van Dijk, 'Meer 'guidance' tax control frameworks: lang verwacht, niet gekregen...', Vakblad Tax Assurance, 2016/2.

bevindingen in het eindrapport 'Regels op Maat' van de Commissie Stevens. De fiscale wet- en regelgeving lijkt, volgens die Commissie, te zijn voortgekomen uit 'geïnstitutionaliseerd wantrouwen'.[222] Deze gewijzigde vorm van toezicht gaat uit van een andere invulling van de relatie tussen belastingplichtige en de Belastingdienst.[223]

Met het horizontale toezicht ontstaat een vorm van belastingtoezicht 'gebaseerd op wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie, waarbij belastingplichtigen in ruil voor vrijwillige en actuele verstrekking van fiscaal relevante gegevens snel zekerheid krijgen over hun belastingpositie en de Belastingdienst hen niet belast met veel tijd en aandacht vergende boekenonderzoeken en andere controlemaatregelen achteraf.'[224] Trouw kwalificeerde het horizontaal toezicht als volgt: nog net geen huwelijk tussen bedrijven en fiscus.[225] Of, in extremere bewoordingen, zoals Herreveld de handhavingsconvenanten typeert: 'Willst du nicht mein Bruder sein, so schlag ich dir den Schädel ein'.[226] De Belastingdienst gaat dit samenwerkingsverband aan met individuele belastingplichtigen middels convenanten.[227] In een dergelijke individueel convenant zijn vertrouwen, begrip en transparantie de belangrijkste uitgangspunten.[228] Met als uitgangspunt: vertrouwen schept vertrouwen ('fides facit fidem').[229]

De maatschappelijke behoefte tot modernisering van de AWR, bezien vanuit het veranderde evenwicht tussen beide partijen, heeft geleid tot een verbeterde rechtsbescherming van de belastingplichtigen tegenover de inspecteur. Het gesloten systeem van bezwaar en beroep bood geen mogelijkheid om tegen de controlehandelingen van de inspecteur in verweer te gaan. De beschikking waartegen geageerd kon worden, ontbrak namelijk. Met de komst van de informatiebeschik-

222 Commissie-Stevens, Regels op maat, eindrapport van de commissie Stevens, Slotaanbevelingen aan het kabinet voor de aanpak van regeldruk, 2007.

223 E.A.M. Huiskers-Stoop en P.A.M. Diekman, Compliance als hoeksteen voor horizontaal belastingtoezicht. In: Jaarboek Compliance 2012, 2012; zie ook M. Oenema, De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken (diss.) Erasmus 2014.

224 E.A.M. Huiskers-Stoop, De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht (diss.), 2015, p.17.

225 https://www.trouw.nl/home/horizontaal-toezicht-nog-net-geen-huwelijk-tussen-bedrijven-en-fiscus~a492b208/, geraadpleegd: 8 februari 2017.

226 F.R. Herreveld, Fair play, informeel verschoningsrecht en horizontaal toezicht. In: Leemten in de fiscale rechtsbescherming, NOB 2006.

227 Preambule voorbeeld handhavingsconvenant, Staatssecretaris van Financiën, 9 juni 2006, nr. DGB 2006-03312, NTFR 2006/879. Zie voor de standaardtekst van het individueel convenant: http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/standaardtekst_individueel_convenant_dv4111z4ed.pdf.

228 Belastingdienst, Rapport onderzoek horizontaal toezicht Grote Ondernemingen, 2017, p. 17. Kamerstukken II 2016/17, 31 066, nr. 365.

229 De Belastingdienst sluit ook convenanten af met brancheorganisaties, provincies, gemeenten, en Rijksoverheid over fiscale regelingen. Daarnaast zijn er convenanten met fiscaal dienstverleners voor samenwerking met betrekking tot onder andere het indienen van (convenant)aangiften. Zie https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/intermediairs/toezicht/convenanten/convenanten, geraadpleegd: 12 november 2017.

king en de kostenvergoedingsbeschikking veranderde dat.[230] Zo kan een belanghebbende bij het vermoeden van het onrechtmatig opleggen van administratieve verplichtingen, zich nu wenden tot de fiscale rechter.[231] Met het expliciet aangeven van de mogelijkheid van een civiele procedure, heeft de wetgever uitdrukkelijk willen aangeven dat die weg – voor beide partijen overigens – ook openblijft. Belanghebbende kan zodoende twee wegen bewandelen: een procedure voor de fiscale rechter en/of een procedure voor de civiele rechter.[232]

In 2007 geeft de staatssecretaris aan dat hem signalen hebben bereikt dat de AWR niet meer toegesneden zou zijn op de eisen van de moderne tijd.[233] De reikwijdte van de verplichte medewerking leidt echter tot weinig maatschappelijke discussies. Kennelijk achten burgers en bedrijven de verstrekkende medewerkingsverplichting aan de inspecteur noodzakelijk voor de uitoefening van zijn taak.[234] De herijking van de AWR lijkt zich tot nu toe met name te richten op het kunnen voldoen aan het veranderde karakter van de processen bij de Belastingdienst en de behoeften die in de samenleving bestaan om efficiënt en doelgericht met de Belastingdienst te kunnen communiceren via de sociale media over de individuele fiscale behoeften.

Dit leidt eind 2015 tot het verplichten van elektronisch berichtenverkeer in het contact met de Belastingdienst.[235] Het eerder ingediende – maar later weer ingetrokken – wetsvoorstel voor vereenvoudiging van formeel verkeer Belastingdienst zou naar verwachting ook gevolgen hebben voor het heffingssysteem van

230 Wet van 27 mei 2011, 2011, 265, Rechtsbescherming met betrekking tot de administratieplicht en controlehandelingen van de fiscus. Zie M. Muller, De toetsing van de inlichtingen-, inzage en administatieverplichting, WFR 2006/1105; zie ook E.B. Pechler en M.W.C. Feteris, Evaluatie van het herziene fiscale procesrecht, p. 91-98; G.J. van Leijenhorst, 'Barbertje moet hangen', WFR 2003/1187; R.H. Happé, 'De inzageverplichting ter discussie: een voorstel tot verbetering van een gebrekkige rechtsgang', WFR 2001/429, en M.W.C. Feteris en R.N.J. Kamerling, 'Rechtsbescherming tijdens een belastingcontrole', WFR 1997/1027.

231 Art. 52 lid 7 AWR, inwerkingtreding op 1 juli 2011 van de Wet rechtsbescherming van belastingplichtigen bij controlehandelingen van de fiscus, wet van 27 mei 2011, Stb. 2011, 265.

232 HR 27 februari 2004, LJN:AF5556, BNB 2004/225, NJ 2004/239 en FutD 2004/469; zie ook HR 18 september 2009, LJN:BI5906, BNB 2010/21 en NJ 2009/566; zie ook HR 4 juni 2010, LJN: BM0137, BNB 2010/322.

233 Kamerstukken II 2007/08, 30 645, nr. 13, Voorstel van wet van de leden Dezentjé Hamming-Bleumink en Tang houdende wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en enige andere wetten ten behoeve van de rechtsbescherming met betrekking tot de administratieplicht en controlehandelingen van de fiscus.

234 Parlementaire geschiedenis van de Wet van 27 mei 2011, houdende wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en enige andere wetten ten behoeve van de rechtsbescherming met betrekking tot de administratieplicht en controlehandelingen van de fiscus, 3 juni 2011, Stb. 2011, 265.

235 Wet van 14 oktober 2015 tot wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en enige andere wetten in verband met een regeling voor het elektronische berichtenverkeer (Wet elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst).

aanslagbelastingen.[236] Dat systeem zou daarentegen meer aansluiten bij de verantwoordelijkheid van de belastingplichtige: het aangeven van de verschuldigde belasting en een herstelmogelijkheid bij zelf geconstateerde tekortkoming. Tezamen met de verbeterde rechtsbescherming bij de controlehandelingen, leidt dit tot een evenwichtiger balans in de vertrouwensrelatie met belastingplichtige.[237] Vanuit die relatie vindt een samenwerking plaats met de Belastingdienst waarin een ieder zijn gedeelde verantwoordelijkheid krijgt.[238] Deze elementen vind ik overigens ook terug bij het hiervoor genoemde horizontaal toezicht.

Niet iedereen juicht het horizontaal toezicht toe. 'Dit systeem is naïef en onverantwoord', stelt Ger Fuchs, oud-directeur grote ondernemingen bij de Belastingdienst. 'Ik heb nog nooit een groot bedrijf gezien dat niet fraudeert.'[239] Signalen dat de belastingcorrecties (1 miljard euro) minder zijn vanwege gebrek aan personeel bij de Belastingdienst, lijken te bevestigen dat niet iedereen zijn verantwoordelijkheid kan dragen.[240] Het ontslaat de inspecteur dan ook niet van zijn verantwoordelijkheid om dienstbaar te zijn en te controleren.

De inspecteur als dienaar van volk en staat heden ten dage

De inspecteur heeft in al zijn ontwikkelingen de oorspronkelijke taak behouden: 'dienaar van het volk en van de staat'.[241] Het is zijn taak om het proces van belastingheffing op een zorgvuldige en transparante wijze te laten verlopen.[242] Hij moet de aanslag vaststellen voor de ontvanger. Met de woorden van de AWR heeft de inspecteur als wettelijke taak het vaststellen van de belastingaanslag (art. 11 AWR), en, na dagtekening, ter invordering aan de ontvanger ter hand te stellen (art. 5 AWR). Volgens Feteris is het formeel vaststellen van de belastingschuld de belangrijkste taak die de wet aan de inspecteur opdraagt.[243] Het verkrijgen van gegevens en inlichtingen is een conditio sine qua non voor het vaststellen of – zonodig – de verificatie van de aanslag.

236 Kamerstukken II 2012/13, 33 714, nr. 2 en nr. 3, Voorstel van wet houdende wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en enige andere wetten in verband met de invoering van herziening bij aanslagen en een regeling voor het elektronische berichtenverkeer (Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst). Bij brief van 1 november 2017, nr. 3966747 heeft de minister-president de Tweede Kamer geïnformeerd over het intrekken van dit wetsvoorstel. De staatssecretaris had al eerder laten weten deze wetsvoorstellen niet nodig te achten omdat hierin al is voorzien (NTFR 2017/1211).

237 G.J.M.E. de Bont. Requiem voor de inkomstenbelasting als aanslagbelasting, NTFR 2018/707, 2018.

238 De Belastingdienst hanteert als uitgangspunt 'gerechtvaardigd vertrouwen en een inzet op de versterking van de eigen verantwoordelijkheid van de belastingplichtigen', Belastingdienst, Handboek Controle, 2016, p. 11.

239 https://beta.trouw.nl/home/de-belastingdienst-controleert-steeds-minder-bedrijven~aca8e357/, geraadpleegd: 8 febuari 2017.

240 https://fd.nl/economie-politiek/1206833/belastingdienst-haalde-miljard-minder-op-dan-voorzien, geraadpleegd: 22 februari 2017.

241 N. Randeraad, Ambtenaar in Nederland 1815 - 1915. In: bijdragen betreffende de geschiedenis der Nederlanden, 109, 1994, p. 209-236.

242 E.G. Hoepelman, Wie is inspecteur?, WFR 2013/953.

243 M.W.C. Feteris, Formeel belastingrecht, 2007, p. 89.

De inspecteur heeft daarmee een uitvoerende rol binnen het belastingproces, dat uiteindelijk resulteert in het innen van de belastingen. Het aandragen van de informatie voor een juiste belastingheffing is een gedeelde verantwoordelijkheid van de Belastingdienst en de belastingplichtigen.[244] Voor belastingplichtigen blijft het doen van een juiste en volledige aangifte het primaire middel om informatie te verstrekken.[245] Dat vormt de hoofdverplichting in het kader van de belastingheffing. Zonodig kan de inspecteur aanvullende verplichtingen opleggen ten dienste van de belastingheffing (artt. 47 t/m 55 AWR). Deze verplichtingen (ook wel 'bijkomende verplichtingen' genoemd) zijn een aanvulling op de verplichting tot het doen van aangifte (art. 6 e.v. AWR).[246]

De inspecteur en de aangewezen ambtenaren van de Belastingdienst, kunnen vanuit hun functionele rol in het proces van belastingheffing, om nakoming van de verplichting(en) vragen (artt. 8 en 10 AWR). Het is aan de inspecteur om, binnen de grenzen der redelijkheid en grenzen van beginselen van behoorlijk bestuur, te bepalen of en in hoeverre hij van zijn bevoegdheden gebruikmaakt.[247] Dit is zijn discretionaire bevoegdheid.

De inspecteur als toezichthouder

Op het communicatieve vlak profileert de Belastingdienst zich sinds eind vorige eeuw als een maatschappelijke dienstverlenende (overheids)organisatie voor de belastingaangiften en -aanslagen.[248] In de slogan *'Belastingdienst, leuker kunnen we het niet maken, wel makkelijker'* komt impliciet de erkenning voor dat belastingen in beginsel niet 'leuk' zijn.[249] Dat geeft ook de staatssecretaris van Financiën aan: niemand vindt belasting betalen leuk, maar dat doe je 'omdat je weet dat iedereen die betaalt'.[250] Het collectieve belang van de samenleving hoeft echter niet samen te

244 Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 1, p. 46.

245 Staatssecretaris van Financiën, 6 september 2012, 'Memorie van toelichting bij het voorstel tot wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en enige andere wetten in verband met de invoering van herziening bij aanslagbelastingen (Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst)', www.internetconsultatie.nl/her/document/628.

246 Vakstudie Algemeen Deel, art. 47 AWR, aant. 1.1.

247 Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 21. Zie eerder HR 7 januari 1970, LJN:AX6845, BNB 1970/78; zie ook HR 12 april 1978, LJN:AX3264, BNB 1978/135.

248 Zie o.a. Postbus 51-campagne, Radio en televisie spot Belastingdienst, Leuker kunnen we 't niet maken, wel makkerlijker. In het Handboek Controle had de Belastingdienst daarover opgenomen: 'Met een dienstverlenende en respectvolle houding, (…).' Belastingdienst, Handboek Controle, vierde herziene druk, oktober 2009, p. 28. In de latere versie van het handboek is deze laatste differentiatie niet meer opgenomen, maar wordt volstaan met de opmerking voor de keuze in handhavingsinstrumenten geldt 'dat alle activiteiten van de Belastingdienst, van dienstverlening tot opsporing, erop gericht zijn de bereidheid tot naleving te stimuleren, te onderhouden en te optimaliseren.' Handboek Controle, November 2016, p. 11. Zie ook Kamerstukken 1997/98, 17 050, nr. 202, p. 7.

249 Fiscale monitor 2015, gemiddeld vindt 39 % dat men iets bijdraagt door belasting te betalen, 41 % vindt dat er iets wordt afgestaan en 20 % dat er iets wordt afgenomen. Van de particulieren vindt 38 % dat hen iets wordt afgenomen door belasting te betalen en onder toeslaggerechtigden is dat 37 %. https://www.fiscalemonitor.nl/cijfers-trends/S_1028_Belastingmoraal10/a1977_Gevoel-bij-belasting-betalen-, geraadpleegd: 10 februari 2016.

250 E. D. Wiebes, Trouw 13 april 2016, reactie op onthullingen 'Panama Papers'.

smelten met het eigen belang.[251] Burgers en bedrijven kunnen verschillende – zelfs onderling strijdige – belangen hebben: dat geldt zeker ten aanzien van het afdragen van belastingen.[252] Vanwege met name de inbreuk op het eigendomsrecht, is belastingweerstand niet uit te sluiten.[253] En daarmee komt ook een andere kant van de Belastingdienst naar voren, namelijk de plicht tot controle.[254] Het adequaat toezien (controle) op het nakomen van de verplichtingen vloeit voort uit het handhaven van de fiscale wet- en regelgeving. Handhaving zonder enig vorm van controle en sanctionering heeft weinig kans van slagen.[255] De Belastingdienst kan niet volstaan met het geven van bijvoorbeeld goede voorlichting en vervolgens louter heffen op basis van de ontvangen (aangifte)gegevens. De aard van de belastingwetten maakt controle noodzakelijk.[256] De kans, of misschien beter gezegd de potentiële dreiging, van een controle met eventuele correcties en sancties, is (helaas) een van de noodzakelijke elementen in de handhaving.[257]

Voor de fiscale wetgeving geldt dan ook dat het toezicht op de naleving van oudsher een belangrijk bestuurlijk handhavingsinstrument is.[258] Het handhaven van de fiscale wet- en regelgeving maakt integraal onderdeel uit van de wettelijke taak.[259] De Belastingdienst noemt 'controleren' zelfs als een van zijn kerntaken en spreekt over het 'uitoefenen van toezicht'.[260] Een proces dat al vele jaren als zodanig wordt gepositioneerd.[261] Dat proces sluit tevens nauw aan op de definitie van toezicht als instrument gericht op de kwaliteit van de gegevens.[262] Dat is dan ook een onderdeel van de taakuitoefening.[263]

De inspecteur begeeft zich zodoende in meerdere handhavingssferen. Het fiscale toezicht, voorzover het vaststellen van de juistheid en volledigheid als zodanig is te

251 A.K.J.M. van Steenbergen, Legitimiteit en fiscale rechtshandhaving: Juridische en sociaalwetenschappelijke aspecten, 2013, p. 62.

252 R.E.C.M. Niessen, Over de legitimatie van belastingheffing. In: A.C. Rijkers (red.), Geppaartbundel: Beschouwingen over grondslagen, Opstellen aangeboden aan prof. mr. Ch. P.A. Geppaart, 1996, 9.152.

253 D.A. Albregtse, Economische aspecten van belastingweerstand. In: D.J. Hessing, H. Elffers en J.H. Christiaanse (red.), Belastingontduiking: juridische, economische en psychologische aspecten van belastingweerstand, 1989.

254 P. Schnabel, Andere kijk op de overheid. In: Werken aan behoorlijkheid, De Nationale ombudsman in zijn context, 2007, p. 173.

255 D.J. Hasseldine en K.J. Bebbington, Blending economics deterrence and fiscal psychology models in the design of responses to tax evasion: Ten New Zealand experience, Journal of Economic Psychology, 12, 1991, p. 299-324.

256 K.A. Kinsey, Theorieën en modellen van belastingfraude. In: D.J. Hessing, H. Elffers en J.H. Christiaanse (red.), Belastingontduiking: Juridische, economische en psychologische aspecten van belastingweerstand, 1989, p. 119.

257 B. van Stokkom, Handhaven: eerst kiezen, dan doen, Sociaal-wetenschappelijke mogelijkheden en beperkingen, 2004, p. 33.

258 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 134.

259 F.C.M.A. Michiels, Houdbaar handhavingsrecht (oratie Tilburg), 2006, p. 5.

260 Belastingdienst, Handboek Controle, 2016, p. 10.

261 HR 11 maart 1895, W 6637; HR 28 oktober 1895, W 6734. vgl. Rb. Arnhem 27 december 1910, W 9153; HR 30 juni 1913, W 9520, NJ 1913/1046.

262 BZK, Kaderstellende Visie op toezicht, Kamerstukken II 2000/01, 27 831, nr. 1.

263 Kamerstukken II 2014/15, 34 000 IX, nr. 2, p. 40.

kwalificeren, is primair gericht op het verkrijgen van gegevens en inlichtingen om het *eigen* proces te kunnen uitvoeren, Zonder de juiste informatie is het immers onmogelijk te komen tot het heffen en innen van de juiste belastingen.[264] Bij het houden van toezicht kan het (ook) gaan om het vaststellen van de kwaliteit van de (fiscale) informatie. Binnen de accountancy zou deze vorm van toezicht worden gekwalificeerd als interne beheersing: 'het geheel van eigenschappen en kenmerken van te verstrekken of verstrekte informatie, dat van belang is om daarmee aan de uit het gebruikersdoel voortvloeiende behoeften te voldoen'.[265] In de terminologie van bestuurlijke informatieverzorging gaat het om onder andere de volgende kwaliteitsprofielen voor informatie: betrouwbaarheid, integriteit en controleerbaarheid.[266] Een begrip dat internationaal aansluit op 'Internal control'.[267]

Vanuit dit perspectief is het houden van fiscaal toezicht te kwalificeren als een vorm van 'interne beheersing' van het proces waarvoor belastingplichtige zijn verantwoordelijkheid draagt door het aanleveren van de juiste gegevens en de ontvanger door het innen van de gelden.[268]

Een (mogelijk) strafrechtelijke aanpak acht de minister van Financiën noodzakelijk voor de belastingheffing: 'Bij de belastingheffing zijn gewichtige gemeenschapsbelangen betrokken, omdat de belastingheffing voor alles beoogt de Staat de geldmiddelen te verschaffen, die voor zijn instandhouding en voor de vervulling van zijn taak nodig zijn. Het is noodzakelijk schending of ingevaarbrenging van die gemeenschapsbelangen door niet-naleving van de voorschriften van de belastingwetten mede door strafbaarstelling tegen te gaan, evenals het noodzakelijk is gebleken om in het Wetboek van Strafrecht verschillende misdrijven en overtredingen op te nemen als onmisbare bescherming tegen aantasting van de Staat en tegen belemmering van de staatswerkzaamheid. Voor de bestraffing van belastingontduiking bestaat bovendien ook nog deze grond, dat die ontduiking leidt tot onevenredig zware druk op de eerlijke belastingbetalers en soms – men denke aan de kostprijsverhogende belastingen (omzetbelasting) – tot (grove) benadeling van het

264 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 134.

265 R.W. Starreveld, O.C. van Leeuwen, H. van Nimwegen, H.B. de Mare en E.J. Joëls. Bestuurlijke informatieverzorging deel 1: algemene grondslagen. 2002, p. 279.

266 R.W. Starreveld, O.C. van Leeuwen, H. van Nimwegen, H.B. de Mare en E.J. Joëls. Bestuurlijke informatieverzorging deel 1: algemene grondslagen. 2002, p. 299 e.v.

267 'Internal control is a process, effected by an entity's board of directors, management and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories (1) Effectiveness and efficiency of operations, (2) Reliability of financial reporting, and (3) Compliance with applicable laws and regulations'. COSO (1992), Internal Control – Integrated Framework en COSO (2013) Internal Control – Integrated Framework (zie: www.coso.org). Terzijde merk ik op dat de letterlijke vertaling van de Amerikaanse Belastingdienst hierop aansluit: de Internal Revenue Service, de interne inkomstendienst.

268 Internationaal zijn er vele vormen van toezicht die voor een deel zijn afgestemd op de cultuur; ook invordering kent zijn culturele invloeden. Wie bijvoorbeeld in de Indiase stad Thane zijn fiscale verplichtingen niet nakomt, kan 'vereerd worden' met een luidruchtig bezoek, de plaatselijke fanfare aan huis; zij blijven net zo lang met oorverdovend hard getrommel voor het huis staan, tot de wanbetaler uit pure schaamte zijn fiscale verplichting nakomt, aldus de gemeentesecretaris Sanjeev Jaiswal in de Wall Street Journal, 17 april 2016.

eerlijke bedrijfsleven.'[269] Er gaat niet alleen een repressieve werking van uit, maar ook een preventieve: 'Geldzucht is bij velen de prikkel, die tot het bedrijven van ernstige belastingfraude aanleiding geeft. Slechts de vrees voor op ontdekking volgende bestraffing is in staat hen in het rechte spoor te houden.'[270] Die bevoegdheden gelden voor daartoe aangewezen buitengewone opsporingsmedewerkers.[271] Het uitvoeren van strafrechtelijke onderzoeken is – vanuit de wettelijke regelingen met bevoegdheden – een aparte taak.[272] Net als het uitvoeren van een onderzoek in het kader van een bestuursrechtelijke sanctie waarbij aanvullende waarborgen gelden vanuit met name het EVRM.[273] Een dergelijk 'zuiver boete onderzoek' is het een noch het ander.[274] De taakuitoefening van de inspecteur begeeft zich – met toepassing van de AWR – dan ook in de sferen uitvoering, toezicht, onderzoek en strafrecht.[275]

3.5 Beantwoording van de onderzoeksvraag

In dit hoofdstuk geef ik een antwoord op de tweede deelvraag: 'welke mogelijkheden biedt de wettelijke taak van de Belastingdienst voor het vergaren van gegevens ten behoeve van het rijksbrede toezicht?'

Het heffen en innen van belastingen is een eenzijdige ingreep in de bestedingsvrijheid van burgers en bedrijven die de overheid zonodig kan afdwingen. Het maakt al eeuwenlang een inbreuk op het *eigendomsrecht* van burgers [MS: en bedrijven]. Het dragen van collectieve lasten is het uitgangspunt. Van oudsher is hier sprake van een grote vorm van vrijwilligheid op basis van de idee van de collectieve verantwoordelijkheid en de solidariteitsgedachte. Het is gericht op een veilige samenleving.

De beginselen van onze rechtsstaat moeten burgers en bedrijven op een rechtvaardige wijze beschermen tegen machtsuitoefening van de overheid. Binnen de

269 Kamerstukken II 1954/55, 4080, nr 3, p. 24 e.v.

270 Kamerstukken II 1954/55, 4080, nr 3, p. 24 e.v.

271 De Belastingdienst beschikt voor strafrechtelijke overtredingen over een 'eigen' opsporingsdienst FIOD. Naast de FIOD zijn er twee andere inlichtingen en opsporingsdiensten, te weten de NVWa-IOD (de Inlichtingen- en Opsporingsdienst van de Nederlandse Voedsel en Waren Autoriteit) van het ministerie van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie), de ILT-IOD (werkzaam voor het ministerie van Infrastructuur en Milieu en het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties). Daarnaast is er de ISZW-DO (de Directie Opsporing van de Inspectie Sociale Zaken en Werkgelegenheid van het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, voorheen SIOD).

272 Regeling van de minister-president, minister van Algemene Zaken van 30 september 2015, 3151041, houdende de vaststelling van de Aanwijzingen inzake de rijksinspecties.

273 Het is aan de bijzondere wetgever om met behulp van deze criteria de keuze te maken voor strafrechtelijke of bestuursrechtelijke handhaving of een combinatie van beide. De Algemene wet bestuursrecht voorziet niet in aanvullende of beperkende bevoegdheden ten opzichte van het nalevingstoezicht. Kamerstukken 2001/04, 29 702, nr. 3, p. 119. De waarborgen bij het bestuursrecht zijn ongeacht de bevoegdheden van kracht. Artt. 6 en 7 EVRM en artt. 14 en 15 IVBPR bevatten een aantal belangrijke rechten en waarborgen voor degene tegen wie een strafvervolging (in de authentieke Engelse tekst: a criminal charge) wordt ingesteld.

274 HR 22 juni 2007, LJN:BA7728, BNB 2007/292 m.nt. De Bont. De Hoge Raad gaf in dat kader expliciet aan 'artikel 47 van de Wet [AWR] geldt hier niet'.

275 Voor de aard en strekking van de bevoegdheden verwijs ik naar de hoofdstukken vier en vijf.

Nederlandse samenleving heeft het heffen van rijksbelastingen een eigen plaats gekregen in de Grondwet. Belastingen moeten worden vastgesteld bij wet in formele zin ('legaliteitsbeginsel').

Datzelfde legaliteitsbeginsel impliceert dat het uitvoeren van het fiscale rechtsstelsel alleen plaats kan vinden door een publiekrechtelijk orgaan, in casu de Belastingdienst. De – letterlijke en figuurlijke – belastende bestuursbesluiten kunnen vervolgens alleen medewerkers van dit bestuursorgaan nemen: de inspecteur of ontvanger. De kerntaak van de Belastingdienst en diens medewerkers bestaat dan ook uit het op gepaste wijze uitvoering geven aan hun macht die voortvloeit uit het op de Grondwet gebaseerde fiscale rechtsstelsel: het betalen aan de overheid voor de collectieve doeleinden en dat zonodig af te dwingen. Daar ligt het fundament voor de Belastingdienst en zijn taak. De macht van de overheid – ofwel de bevoegdheden van de Belastingdienst – zijn gaandeweg het fiscale rechtsstelsel gevolgd. Veranderingen in de grondslag hebben ook andere bevoegdheden van de Belastingdienst met zich meegebracht. Ofwel, met het aanvaarden van een andere grondslag voor de collectieve financiële bijdrage ontstonden ook andere vormen van verplichtingen om informatie te verstrekken. Immers, de inspecteur moet wel zorg kunnen dragen voor fiscale gelijkheid in die collectieve verantwoordelijkheid. In uiterste situaties – en dan nagenoeg alleen als medewerking daartoe bewust wordt geweigerd – kan hij zelfstandig een schatting maken van de belastingaanslag.

Op het communicatieve vlak profileert de Belastingdienst zich sinds eind vorige eeuw als een maatschappelijke dienstverlenende (overheids)organisatie voor de belastingaangiften en -aanslagen. Een dienstverlening die gepaard gaat met (verplichte) medewerking door burgers en bedrijven, niet alleen voor de 'eigen' belastingheffing maar ook die van derden. De (fiscale) informatie is primair ten dienste van het uitvoerende proces van belastingheffing. Daartoe behoort ook de (interne) controle op het nakomen van ieders verplichting tot het verstrekken van de vereiste fiscale informatie. Vanwege het karakter van belastingen (en dan met name de inbreuk op het eigendomsrecht) is belastingweerstand niet uit te sluiten hetgeen de plicht tot controle met zich meebrengt. Dit proces – dat al vele jaren gekwalificeerd wordt als toezicht is voor de Belastingdienst een onderdeel van de taakuitoefening. De 'informatiefabriek Belastingdienst' moet die gelijkheid bewerkstelligen en fiscale fraude voorkomen. Als sluitstuk beschikt de Belastingdienst over de strafrechtelijke sanctionering voor degenen die zich aan hun verantwoordelijkheid bewust onttrekken.

De inspecteur is primair te kwalificeren als dienaar van volk en staat: het opleggen van de juiste belastingaanslag voor het innen van ieders bijdrage. Om die taak te kunnen uitvoeren, geeft de wet allerlei verplichtingen. Voor het kunnen houden van toezicht geldt binnen het fiscale (rechts)stelsel een stelsel van bijkomende verplichtingen. De informatie die hij daarmee verkrijgt is ten dienste van zijn taak: de belastingheffing. En hoe uitgebreider de medewerkingsverplichting, des te strikter is de (fiscale) geheimhoudingsplicht. In zeer uitzonderlijke situaties kan hij (normatief) neventaken uitvoeren die wettelijk zijn bepaald. Het uitoefenen van die taken sluit aan op zijn wettelijke taak van belastingheffing dan wel zijn die taken anderszins wettelijk bepaald. En hoewel de Belastingdienst grondwettelijk zich ook

kan richten op andere 'heffingen' lijkt de taak van de Belastingdienst zich niet verder uit te strekken dan belastingen. Het toezichthouden op andere 'heffingen' of niet heffende taken voor andere toezichthouders is daarmee uitgesloten.

Het rechtsstelsel voor de verplichte medewerking – ten dienste van de belastingheffing – is gegrond op de solidariteitsgedachte: medewerking voor de eigen belastingheffing en die van derden. De medewerking gaat gepaard met vertrouwen op geheimhouding van de verstrekte gegevens en inlichtingen. Die plicht is wettelijk verankerd. De overheid, en meer in het bijzonder de Belastingdienst, zal de veiligheid van de gegevens garanderen.

Met het aanwenden van de macht door de Belastingdienst voor andere doeleinden valt het fundament weg voor het rechtstatelijke optreden van de dienst als overheidsorgaan. De collectieve verantwoordelijkheid voor het verstrekken van fiscale informatie ten dienste van de belastingheffing is dan niet meer aanwezig. Het legaliteitsbeginsel bepaalt de macht van de Belastingdienst. De wettelijk bepaalde reikwijdte van de Belastingdienst is zeer strikt: het heffen en innen van belastingen. Voor neventaken zullen specifieke wettelijke bepalingen moeten worden gecreëerd.

HOOFDSTUK 4

Aard van het toezicht en het bevoegdhedenstelsel

4.1 Inleiding

In hoofdstuk vier staat de vraag naar de aard van het fiscale toezicht in vergelijking met andere toezichthouders centraal. Het karakteriseren van dat toezicht kan – in het kader van de probleemstelling – alleen plaatsvinden door het te plaatsen binnen het bredere referentiekader van het toezicht binnen de samenleving.

Het houden van toezicht is inherent aan de samenleving. 'De wereld hangt van toezicht aan elkaar', zo meent Ruimschotel. Hij onderkent allerlei varianten en analyseert ze naar oorzaak.[1] Daartoe behoren ook toezichthouders waarmee het fiscale toezicht niets van doen heeft: de strandwachter en de boswachter oefenen ook toezicht uit, maar onderscheiden zich dusdanig van de zogenaamde professionele toezichthouders dat zij niet als referentiekader kunnen dienen. Als professionele toezichthouders kwalificeert hij de organisaties die dat beroepsmatig doen, zoals De Nederlandse Bank (DNB) en de Nederlandse Voedsel en Warenautoriteit (NVWa). In dat spectrum wil ik de Belastingdienst positioneren.[2]

Voor het beantwoorden van de probleemstelling gericht op toezichtsbevoegdheden beperk ik mij– in beginsel – tot bestuursorganen (ex artikel 1.1 lid 1 Awb) met een wettelijke taak van toezichthouden. Zij ontlenen hun algemene bevoegdheden aan de Algemene wet bestuursrecht in het kader van het (nalevings)toezicht (ex art. 1.1 Awb). Binnen dit kader is sprake van rijkstoezichthouders en autoriteiten. Dit onderscheid laat zich mogelijk vertalen uit de aard van het toezicht en de daarmee corresponderende bevoegdheden. Sommige toezichthouders beschikken vanwege het uitvoeren van specifieke taken over aanvullende of juist beperkende bevoegdheden vanuit specifieke wetgeving (lex specialis). Het is met name dit laatste dat – ondanks het bestaan van een generiek kader met bevoegdheden – een breed spectrum aan bevoegdheden oplevert.

Voordat ik mij richt op de specifieke bevoegdheden positioneer ik eerst de bestuursorganen met hun diversiteit aan algemene toezichthoudende taken. Waar

1 D. Ruimschotel, Goed Toezicht: Principes van professionaliteit, democratie en good governance, Inleiding, 2014.

2 Voor de volledige lijst met bestuursorganen waarvoor de Belastingdienst een structurele ontheffing heeft van de geheimhoudingsplicht, verwijs ik naar bijlage 9.

bestaat het toezicht eigenlijk uit en welke rol vervult de Belastingdienst daarin (par. 4.2)? Vervolgens bepaal ik de generieke basis voor de toezichtsbevoegdheden en de toepassing daarvan (par. 4.3). Gelet op de beperking van het onderzoek, namelijk het delen van *toezicht*gegevens, schenk ik geen aandacht aan de opsporingsbevoegdheden van de Belastingdienst noch aan het verstrekken van toezichtgegevens aan instanties ten behoeve van opsporingsdoeleinden.[3] Om dezelfde reden zou ook (het toezicht binnen) de uitvoerende sfeer buiten het onderzoek kunnen blijven, maar ten gevolge van de dunne scheidslijn tussen de uitvoeringssfeer en toezichtssfeer is die strikte grens niet altijd zuiver te trekken. Aan het grensgebied met zowel uitvoering als opsporing – sfeerovergang – geef ik beperkt aandacht.

Na een introducerend overzicht met aanvullingen en beperkingen in het toezicht, belicht ik voor enkele toezichthouders hun specifieke bevoegdheden vanuit hun wettelijke taak (par. 4.4).[4]

Dit hoofdstuk sluit ik af met het positioneren van de betreffende toezichthouders ten opzichte van de Belastingdienst door het beantwoorden van de tweede onderzoeksvraag 'Is het toezicht van de Belastingdienst qua aard te vergelijken met dat van andere toezichthouders?' (par. 4.5).

4.2 Bestuursorganen en hun algemene toezichthoudende taken

4.2.1 Toezichthouden in zijn diversiteit

Door een veelheid aan wet- en regelgeving is binnen de categorie van professionele toezichthouders sprake van een grote diversiteit.[5] Al deze toezichthoudende organisaties onderscheiden zich primair van elkaar door de *rechtsbasis* waarop zij functioneren.[6] Ik beperk mij tot de financieel georiënteerde toezichthouders – met de publiekrechtelijke taak van toezichthouden – waarmee de Belastingdienst sa-

3 Art. 43c van de Uitv. reg. AWR bevat naast het verstrekken van gegevens aan specifieke opsporingsinstanties zoals de directeur van de FIOD en de officier van justitie tevens de mogelijkheid tot het verstrekken van gegevens ter voorkoming en terugdringen van daar genoemde vormen van fraude. Het gebruik van die gegevens vindt niet plaats in het kader van het toezicht door de ontvangende instanties, en valt derhalve niet binnen het kader van deze studie.

4 Voor het uitoefenen van goed toezicht moet de organisatie beschikken over een breder instrumentarium dan alleen rechten en bevoegdheden. Ruimschotel noemt in dat verband 'Tot het toezichtinstrumentarium in brede zin gaat het ook om expertise, methoden en technieken, kortom alle middelen (los van capaciteit of geld) die helpen om een strategie op te zetten, uit te voeren en impact te hebben.' D. Ruimschotel, Goed Toezicht: Principes van professionaliteit, democratie en good governance, 2014, p. 218. In het kader van dit onderzoek abstraheer ik van andere instrumenten dan rechten en bevoegdheden, hoewel ik mij ervan bewust ben dat die zeker van invloed zijn op de taakuitoefening van elke toezichthouder.

5 Voor een overzicht met toezichthouders verwijs ik naar bijlage 8, Overzicht van Nederlandse publieke en private toezichthouders.

6 P. van den Broek, Samenwerkende inspecties, p. 541-564. In: F.C.M.A. Michiels en E.R. Muller (red.) Handhaving. Bestuurlijk handhaven in Nederland, 2013, p. 543.

menwerkt, te weten de ACM, AFM, Bft, DNB, ILenT, NZa en de NVW.[7] Op hen is als bestuursorgaan de Awb van toepassing.[8] Zij hebben in hun taakuitoefening gemeenschappelijk dat zij een rol vervullen in het professionele toezicht met toepassing van de vijf kernvormen van medewerking (zie par. 1.4 in het bijzonder figuur 6). Deze zogenaamde professionele toezichthouders zijn vanuit hun verantwoordelijkheidspositie te classificeren in:
(1) rijkstoezichthouders,
(2) markttoezichthouders en
(3) overige toezichthouders.[9]

Hun wettelijke taakopdracht bepaalt de legitimiteit van het uitoefenen van hun toezichtsbevoegdheden. Deze classificatie kan als referentiekader dienen voor de aard van de wettelijke taken en daarmee tevens de vorm van het toezicht en de daarbij behorende bevoegdheden.[10] Die elementen zijn van belang voor het rechtvaardig kunnen integreren van fiscale toezichtgegevens.[11] Het positioneren van de Belastingdienst binnen deze classificatie van professionele toezichthouders is dan ook van betekenis om de rol te kunnen bepalen van fiscale gegevens binnen het rijksbrede toezicht.

Ad 1 Rijkstoezichthouders
De rijkstoezichthouders zijn toezichthoudende organisaties die direct onder ministeriële verantwoordelijkheid vallen. Zij worden ook wel rijksinspectiediensten genoemd.[12] De WRR betrekt in zijn rapport de stelling dat de rijksinspecties, de 'keurmeesters', zich *voornamelijk* bezighouden met nalevings- en uitvoeringstoe-

7 Art. 43c van de Uitv. reg. AWR noemt limitatief instanties waaraan de Belastingdienst informatie mag verstrekken. Hierin zijn opgenomen alle ministeries, de directeur van de FIOD, gemeenten en provincies, de officier van Justitie, universiteiten, DNB, AFM, het Bureau Financieel Toezicht (hierna: Bft) en de participanten van het Financieel Expertise Centrum. In het kader van de probleemstelling beperk ik mij tot het verstrekken van toezichtgegevens aan de zogenaamde financiële toezichthouders DNB, AFM en het Bureau Financieel Toezicht (inclusief hun participatie binnen het Financieel Expertise Centrum). Daarnaast betrek ik specifieke bevoegdheden van de Nederlandse Zorgautoriteit en de Inspectie Leefomgeving en Transport in het vergelijkende onderzoek voorzover dat toezicht financieel gericht is en te vergelijken met dat van de Belastingdienst en de genoemde financiële toezichthouders.

8 De Awb volstaat daaronder 'organen van een rechtspersoon krachtens publiekrecht ingesteld' en 'een persoon of college met enig openbaar gezag bekleed' (art. 1:1 lid 1 Awb). Uitzonderingen staan vermeld in art. 1:1 lid 2 Awb. Het begrip 'orgaan' vindt zijn definitie in art. 2:1 BW. De Staat, de provincies, de gemeenten en de waterschappen bezitten rechtspersoonlijkheid vanuit de Grondwettelijke instelling (art. 123 en 133 GW). Andere organen krachtens specifieke wet. Het bekleden van openbaar gezag ('de bevoegdheid tot het eenzijdig kunnen opleggen van rechten en plichten aan burgers) is tevens krachtens specifieke wet: dan is alleen daarvoor sprake van 'een bestuursorgaan'.

9 Zie bijlagen 1 en 2 voor vergelijking van toezichthouders naar respectievelijk doel en wettelijke kerntaak.

10 Voor begripsbepaling en definities verwijs ik naar par. 2.2.

11 Zie hoofdstuk vijf, Algemeen kader voor het vergaren van toezichtgegevens.

12 M. Brunia en R. Velders, Begrippenkader Rijksinspecties, Inspectieraad, 2013, p. 48.

zicht.[13] Het zijn vooral de inspecties op het terrein van het onderwijs, zorginstellingen en uitkeringsinstanties die zich *uitsluitend* bezig houden met uitvoeringstoezicht.[14] Dit is echter uitzonderlijk: de Inspectie Leefomgeving en Transport (ILenT) de Nederlandse Voedsel en Warenautoriteit (NVWa) hebben beide een breder toezichtsterrein.

De ILenT – die in 2012 gevormd is door het samengaan van twee inspectiediensten: de VROM-inspectie en de Inspectie Verkeer en Waterstaat – behoort als agentschap tot het ministerie van Infrastructuur en Milieu.[15] Het is een bijzondere dienst omdat hij naast het houden van toezicht op het algemene terrein van het ministerie[16] ook is aangewezen als een verbijzonderde toezichthouder, de Autoriteit Woningcorporaties.[17] Een andere inspectiedienst is, hoewel de naam anders doet vermoeden, de NVWa. Dat is een agentschap van EZ en valt direct onder de secretaris-generaal.[18] Het bijzondere aan de NVWa is dat zij een duale opdrachtgeverrelatie heeft namelijk met zowel de minister van EZ als de minister van VWS. Beide ministers bepalen wat zij van het toezicht en handhaving van de NVWa verwachten.[19]

De NVWa houdt van oorsprong toezicht op de naleving van wet- en regelgeving door bedrijven en organisaties op het terrein van veiligheid in de voedselketen, productveiligheid, diergezondheid en dierenwelzijn en gezondheid en natuur.[20] Voor de NVWa bepaalt een veelheid aan afzonderlijke wetten de wettelijke taak

13 WRR-rapport 89, Toezien op publieke belangen, 2013, p. 31. Als voorbeelden noemt de Raad de Nederlandse Voedsel- en Warenautoriteit (NVWa), Inspectie van het Onderwijs, Inspectie voor de Gezondheidszorg (IGZ), Inspectie Leefomgeving en Transport (ILT), Inspectie Veiligheid en Justitie, Inspectie Sociale Zaken en Werkgelegenheid (SZW), Staatstoezicht op de Mijnen, Erfgoedinspectie, Inspectie Jeugdzorg (IJZ) en Agentschap Telecom.

14 H.B. Winter, Toezicht in het Nederlandse (bestuurs)recht, p. 29-50. In: F.C.M.A. Michiels en E.R. Muller (red.) Handhaving. Bestuurlijk handhaven in Nederland, p. 31-32.

15 Besluit van de minister van Infrastructuur en Milieu van 13 december 2011, nr. IENM/IVW-2011/14993, houdende de instelling van de Inspectie Leefomgeving en Transport (Instellingsbesluit Inspectie Leefomgeving en Transport), Stcrt. 2011, 23871.

16 Transport (Luchtvaart, Binnenvaart, Bus, Rail, Taxi, Goederenvervoer over de weg, Visserij en Passagiersrechten), Leefomgeving (Afval, Bodem, Drinkwater, Labels en markeringen, Legionella, risicovolle stoffen, nucleair en straling, risicovolle bedrijven en activiteiten, ruimte, hoogwaterveiligheid) en Woningcorporaties.

17 Besluit mandaat Autoriteit woningcorporaties en aanwijzing toezichthouders Woningwet en WNT, Stcrt. 2015, 17887; zie ook Regeling van de minister-president, minister van Algemene Zaken van 30 september 2015, nr. 3151041, houdende de vaststelling van de Aanwijzingen inzake de rijksinspecties.

18 Organisatiebesluit NVWa, 16 maart 2017 (WOB-verzoek 16-2573, dd. 23 maart 2017, www.rijksoverheid.nl, geraadpleegd: 18 april 2017). De status van agentschap geldt voor inspectiedienst ILenT en NVWa; een baten-lastendienst ex art. 10 Comptabiliteitswet. Zie de Regeling agentschappen, Stcrt. 2012, 20668. Dit heeft verder geen gevolgen voor de ministeriële verantwoordelijkheid.

19 De Regeling van de minister-president, minister van Algemene Zaken van 30 september 2015, nr. 3151041, houdende de vaststelling van de Aanwijzingen inzake de rijksinspecties.

20 De taken van de NVWa zoals vastgelegd in het Besluit mandaat, volmacht en machtiging EZ 2015.

voor het toezicht. De Warenwet is daar de meest bekende van.[21] Voor sommige taken is de NVWa echter een autonome organisatie te vergelijken met een autoriteit waarbij het in de politiek-bestuurlijke context een zelfstandige verantwoordelijkheid heeft als toezichthouder.[22] Beide inspecties hebben dan ook kenmerken van een autoriteit. Tot de (wettelijke) kernactiviteiten van beide inspecties behoren echter ook uitvoerende werkzaamheden van certificering en vergunningverlening en het toezicht daarop.[23] Naast het nalevingstoezicht is sprake van uitvoeringstoezicht. De brede maatschappelijke verantwoordelijkheid reikt verder dan alleen het toezien op het gedrag van onder toezichtgestelden. Ook preventie behoort daartoe hetgeen naar voren komt in de mogelijkheid van beide inspecties om rechtstreeks te communiceren met de samenleving over bepaalde risico's.[24]

Daarnaast behoort zowel het instellen van onderzoek als opsporing tot de handhavingsvarianten. Voor deze laatste handhavingsvariant beschikken de inspecties ILenT en NVWa over een 'eigen' bijzondere opsporingsdienst.[25]

Hoewel alle inspecties een specifieke rechtsbasis en verantwoordelijkheid hebben, vindt samenwerking in toenemende mate plaats. Als voorbeeld noem ik de zogenaamde Inspectieviews. Dat zijn virtuele dossiers voor inspecteurs om informatie over inspectieobjecten te raadplegen.[26] De Belastingdienst werkt hier overigens (nog) niet aan mee.

---

21 Voor NVWa is het toezicht bepaald in met name Warenwet (art. 25), Tabaks- en rookwarenwet (art. 13), Geneesmiddelenwet (art 100), Gezondheids- en welzijnswet voor dieren (art 114), Wet dieren (art 8.1), Meststoffenwet (art 47), Plantenziektenwet (art 10), Wet gewasmiddelenbescherming en biociden (art 82), Visserijwet 1963 (artt. 54a-62), Landbouwwet (art 48 a), Wet op de dierproeven (artt. 20 en 26), Kaderwet EZ-subsidies (art 8), Wet implementatie Nagoya protocol (art 4), Wet verbod pelsdierhouderij (art 5), Zaaizaad- en plantgoedwet 2005 (art 89), Wet natuurbescherming (art 7.1) en Wet implementatie EU-richtlijnen energie-efficiëntie (art. 31).

22 Organisatiebesluit NVWa, 16 maart 2017 (WOB-verzoek 16-2573, dd. 23 maart 2017, www.rijksoverheid.nl, geraadpleegd: 18 april 2017).

23 Voor ILenT is de algemene taak geformuleerd in Art. 2. Besluit van de minister van Infrastructuur en Milieu van 13 december 2011, nr. IENM/IVW-2011/14993, houdende de instelling van de Inspectie Leefomgeving en Transport (Instellingsbesluit Inspectie Leefomgeving en Transport), Stcrt. 2011, 23871; toezicht vormt daar slechts een onderdeel van, zie o.a. R. van Dorp en R. Velders, De Inspectie Leefomgeving en Transport. In: (red.) F.J.H. Mertens, E.R. Muller en H.B. Winter, Toezicht (Handboeken Veiligheid), 2015, p. 463.

24 Zie bijvoorbeeld de risicobeoordeling en communicatie over fipronil zomer 2017; zie o.a. Kamerstukken 2017/17, 26 991, nr. 487.

25 De Regeling van de minister-president, minister van Algemene Zaken van 30 september 2015, nr. 3151041, houdende de vaststelling van de Aanwijzingen inzake de rijksinspecties. Dit is het geval bij de NVWa, ISZW en ILenT.

26 'Het dossier speelt in op de gedachte dat toezicht en handhaving gebeuren vanuit de overheid als geheel en niet vanuit de afzonderlijke inspecties. Inspectiediensten zijn door Inspectieview beter geïnformeerd. Daardoor houden zij meer risicogericht en effectiever toezicht. Goed presterende bedrijven ervaren minder last van het toezicht terwijl de inspectiediensten hun aandacht richten op de bedrijven die dat wel nodig hebben. Deze aanpak maakt het mogelijk om informatie op te zoeken bij bronhouders zonder deze gegevens op een centrale plaats op te slaan.' aldus de samenwerkende rijksinspecties op hun website over inspectieviews, zie https://www.rijksinspecties.nl/over-de-inspectieraad/inspectieviews, geraadpleegd: 22 december 2016.

Ad 2 Markttoezichthouders

Binnen het spectrum van professionele toezichthoudende instanties hebben de markttoezichthouders – veelal ook aangeduid met autoriteiten – een bijzondere verantwoordelijkheid. Zij houden namelijk toezicht *onafhankelijk* van een ministerie. Zij onderscheiden zich daarmee qua positie van (rijks)inspecties. De markttoezichthouders zijn namelijk allemaal zelfstandige organen (ZBO, in stichtingsvorm of NV) met eigen verantwoordelijkheid.[27] Deze instanties worden niet alleen in het algemeen spraakgebruik als 'toezichthouder' geduid, maar ook in de wetgeving.[28] Het toepassingsgebied van markttoezicht is echter niet eenduidig en kent een grote variëteit.[29] Het toezicht kan zich richten op de algemene markt (zoals mededingen) maar kan ook bestaan uit specifiek toezicht op sectorale 'markten', zoals het financieel toezicht.[30] Hun taak is (eveneens) breder dan alleen (nalevings)toezicht.[31] De naam toezichthouder doet wat dat betreft geen recht aan hun brede verantwoordelijkheid. Pogingen om hen te duiden als marktautoriteit of marktmeesters zijn niet geslaagd.[32]

Als bekende markttoezichthouders – waarmee de Belastingdienst toezichtgegevens kan delen – noem ik
(1) de Autoriteit Consument en Markt (ACM),
(2) de financiële toezichthouders Autoriteit Financiële Markten (AFM) en De Nederlandse Bank DNB),
(3) het Bureau Financieel Toezicht (Bft) en
(4) de Nederlandse Zorgautoriteit (NZa).[33]

---

27 F.J.H. Mertens, E.R. Muller en H.B. Winter, Toezicht, Inspecties en autoriteiten in Nederland, 2015, p. 17. Zie bijvoorbeeld de marktautoritteiten ACM, AFM, DNB, NZa en het Bureau Financieel Toezicht; zie ook bijlage 1 en 2 vergelijksingstabel met toezichthouders in het doel van hun toezichthoudende taak.

28 De Wet financieel toezicht duidt de bestuursorganen AFM en DNB aan als 'toezichthouder' (art. 1:1 Wft); zie ook A.P. Duijkersloot, Handhaving door marktautoriteiten. In: F.C.M.A. Michiels en E.R. Muller (red.), Handhaving. Bestuurlijk handhaven in Nederland, 2013, p. 341-361.

29 Gebaseerd op: Kamerstukken II 2003/04, 29 200 xiii, nr. 50, Visie op markttoezicht en de visie op markttoezicht zoals verwoord in een brief van de minister van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie aan de Tweede Kamer, Kamerstukken II 2010/11, 31 490, nr. 55.

30 Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, WRR-rapport 89, Toezien op publieke belangen, 2013, p. 31. Andere kwalificaties van toezicht zijn onder andere 'gedragstoezicht' door de AFM wanneer het gaat over gedragingen van ondernemingen versus consumenten en 'prudentieel toezicht' door DNB op de stabiliteit van financiële instellingen, WRR-rapport 89, Toezien op publieke belangen, 2013, p. 32.

31 G.M. Kuiper, geeft drie redenen voor de ZBO als soort van verzelfstandiging van het uitoefenen van een overheidsbevoegdheid: 'waarborgen onafhankelijke en deskundige taak, waarborging consequente taakuitvoering en een wijze van taakuitvoering waarbij belanghebbenden betrokken zijn.' In: Financiële controle op zelfstandige bestuursorganen, 1999.

32 B.M.J. van der Meulen, Marktautoriteiten. In: B.M.J. van der Meulen en A.T. Ottow (red.), Toezicht op markten (preadviezen VAR-reeks 130), Den Haag: BJu 2003, p. 25 en L.F.M. Verhey en N. Verheij, De macht van de marktmeesters. In: A.A. van Rossum, L.F.M. Verhey en N. Verheij, Toezicht (NJV-preadviezen), 2005, p. 139.

33 Zie bijlage 5 voor vergelijkingstabel toezichthouders volgens ZBO register, geraadpleegd: 30 november 2016.

Tussen de autoriteiten zijn onderling, ten gevolge van met name de overeenkomsten in toezicht segmenten, allerlei wettelijke samenwerkingsverbanden ontstaan en vindt gegevensuitwisseling plaats. Ter voorkoming van het overlappen van het toezicht in bepaalde domeinen, zijn er wettelijke terugtredingsregels. Ook vindt er samenwerking plaats om de effectiviteit van het toezicht te verbeteren. De 'gemeenschappelijke noemer' wordt dan veelal gevonden in het uitoefenen van het markttoezicht binnen een bepaald domein (bijvoorbeeld financiële markten met het toezicht door AFM en DNB)[34] dan wel wet- en regelgeving (toezicht op Wmg door ACM en NZa).[35]

Als voorbeeld voor een generieke samenwerking in een breder verband noem ik het zogenaamde markttoezichthoudersberaad.[36] Daarnaast vindt ook op individuele basis samenwerking plaats in het toezicht op onder toezichtgestelden. Een voorbeeld van multilaterale samenwerking binnen de zorgsector (NZa, IGZ, IZW, FIOD en Belastingdienst) is het Knooppunt Zorgfraude.[37] Bilateraal zijn er ook allerlei convenanten tussen toezichthouders, zoals die van de ACM met onder andere de AFM,[38] de Belastingdienst,[39] DNB[40] en de NVWa.[41]

De samenwerking beperkt zich echter niet tot alleen markttoezichthouders onderling als autoriteit. De AFM werkt bijvoorbeeld ook samen met de Autoriteit woningcorporaties als onderdeel van ILenT bij het tegengaan van ontoelaatbaar gedrag van accountants.[42] Een terrein waar overigens ook de Belastingdienst een

---

34 Convenant van 28 maart 2013 tussen de Stichting Autoriteit Financiële Markten en De Nederlandsche Bank N.V. inzake samenwerking en coördinatie op het gebied van toezicht, regelgeving en beleid, (inter)nationaal overleg en andere taken met een gemeenschappelijk belang met betrekking tot de uitvoering van de Wta, Wft, PW, Wvb en Verordening ratingbureaus, Stcrt. 2013, 9966 en Samenwerkingsconvenant tussen de Stichting Autoriteit Financiële Markten en De Nederlandsche Bank N.V., Stcrt. 2016, 1863.

35 Samenwerkingsprotocol Autoriteit Consument en Markt en Nederlandse Zorgautoriteit, 19 december 2014, Stcrt. 2015, 583. ACM is bevoegd gegevens en inlichtingen te verstrekken aan de NZa ten behoeve van de in art. 16 van de Wmg aan de NZa opgedragen taken (art. 7 lid 3 onderdeel a, Iw jo. art. 2 lid 1 onderdeel m, Regeling gegevensverstrekking ACM). De NZa is bevoegd gegevens en inlichtingen te verstrekken aan ACM die voor ACM van belang zijn voor uitvoering van haar wettelijke taken (art. 70 lid 2 Wmg jo. art. 65, onder b, Wmg).

36 Intentieverklaring Markttoezichthoudersberaad, maart 2009 tussen AFM, ACM (toentertijd Nma, OPTA, CA), NZa en DNB.

37 Convenant houdende afspraken over de samenwerking in het kader van de Verbetering van de bestrijding van zorgfraude: Voortzetting Bestuurlijk Overleg Integriteit Zorgsector, Stcrt. 2015, 8345. Zie voor instelling Informatie Knooppunt Zorgfraude, Besluit tot wijziging Besluit organisatie, mandaat, volmacht en machtiging NZa, van 1 november 2016, Stcrt. 2016, 58658.

38 Samenwerkingsprotocol tussen Autoriteit Consument en Markt en Stichting Autoriteit Financiële Markten, Stcrt. 2014, 14473.

39 Samenwerkingsprotocol Autoriteit Consument en Markt – Belastingdienst, Stcrt. 2015, 4468.

40 Protocol tussen De Nederlandsche Bank N.V. en de Nederlandse Mededingingsautoriteit betreffende concentraties in de financiële sector in noodsituaties, Stcrt. 2011, 84.

41 Samenwerkingsprotocol tussen Autoriteit Consument & Markt en Nederlandse Voedsel- en Warenautoriteit, Stcrt. 2016, 44592.

42 Convenant inzake de samenwerking bij het tegengaan van ontoelaatbaar gedrag van (i) externe accountants, accountantsorganisaties en (mede)beleidsbepalers daarvan en (ii) financiële ondernemingen en (mede)beleidsbepalers daarvan tussen de Stichting Autoriteit Financiële Markten en de Autoriteit woningcorporaties, dd 10 april 2017.

convenant voor heeft afgesloten met onder andere de AFM.[43] Hoezeer ook de autoriteiten in hun onafhankelijk positie overeenkomen, en alle als markttoezichthouder gekwalificeerd kunnen worden, zij verschillen onderling in hun taakuitoefening. Om de autoriteiten te kunnen positioneren binnen het markttoezicht, geef ik hieronder een korte omschrijving van de afzonderlijke taken (met *cursivering* van de toezichtvorm).

De Autoriteit Consument en Markt

De Autoriteit Consument en Markt (ACM) is in 2013 ontstaan door een fusie van de Consumentenautoriteit (CA),[44] de Onafhankelijke Post en Telecom Autoriteit (OPTA)[45] en de Nederlandse Mededingingsautoriteit (NMA).[46] De regels voor het instellen van de ACM zijn bij wet bepaald in de Instellingswet Autoriteit Consument en Markt.[47] Het markttoezicht door de ACM is gebaseerd op drie pijlers:

- *mededingingstoezicht* (het toezicht op mededingingsafspraken, misbruik van economische machtsposities en concentratiecontrole),
- *sectorspecifiek toezicht* en
- *consumentenbescherming* (het bevorderen van eerlijke handel tussen bedrijven, het versterken van de zelfredzaamheid en informatie over rechten en plichten).[48]

43 Convenant inzake de samenwerking bij het tegengaan van ontoelaatbaar gedrag van externe accountants, accountantsorganisaties en (mede)beleidsbepalers tussen de Belastingdienst en de Stichting Autoriteit Financiële Markten, Stcrt. 2012, 12057.

44 Opgericht bij inwerkingtreding van de Wet handhaving consumentenbescherming (Whc), 5 december 2006, Stb. 2006, 591 (impliceert EG-Verordening nr. 2006/2004, PbEG 2004, L364 voor samenwerking bij handhaving nationale instanties voor consumentenbescherming). Het betreft bevoegdheden op te treden tegen overtredingen consumentregels vanuit het Burgerlijk Wetboek, de Prijzenwet en Colportagewet.

45 Opgericht in 1997 als opvolger van Directie Toezicht netwerken en diensten van het ministerie van Verkeer en Waterstaat, ter uitvoering van de taken en bevoegdheden vanuit de OPTA-wet (het betreft nalevingstoezicht op het gebied van post en elektronische communicatiediensten vanuit Postwet resp. Telecommunicatiewet en gericht op bevordering concurrentie en eerlijke prijzen voor consumenten).

46 Opgericht in 1998 voor uitvoering van Mededingingswet en enkele specifieke wetten op het gebied van vervoer en energie. De belangrijkste take zijn opgenomen in de Mededingingswet voor het toezicht op handhaving kartelverbod (art. 6 Mw) en verbod op machtsmisbruik vanuit economische posities (art. 24 Mw).

47 Wet van 28 februari 2013, houdende regels omtrent de instelling van de Autoriteit Consument en Markt (Instellingswet Autoriteit Consument en Markt), Stb. 2013, 102.

48 Kamerstukken II 2012/13, 33 622, nr. 3, p. 1; zie ook Art. 3.1 Besluit van de Autoriteit Consument en Markt van 15 december 2016, ACM/DJZ/2016/203133, houdende wijziging van het Besluit organisatie, mandaat, volmacht en machtiging ACM 2013, Stcrt. 2016, 69690.

De bekendste taak van de ACM is het mededingingstoezicht op de algemene markt: het *(nalevings)toezicht* bij of krachtens de Mededingingswet (art. 2 Mw).[49]

Naast de hiervoor genoemde 'eigen' wettelijke taken, heeft de ACM ook toezichthoudende taken opgedragen gekregen vanuit andere toezichsgebieden, zoals de Wet op het financieel toezicht (Wft) en (met ingang van 1 januari 2017) de Wet marktordening gezondheidszorg (Wmg).[50] Met het wetsvoorstel voor wijziging van de Wmg verkrijgt de ACM de bevoegdheid verplichtingen op te leggen aan zorgaanbieders en -verzekeraars die beschikken over een Aanmerkelijke Marktmacht (AMM). Het gaat dan om een zorgspecifieke fusietoets en het instrument van aanmerkelijk marktmacht voorzover het een bevoegdheid is die daarvoor bij de NZa lag.[51] Naast het uitoefenen van nalevingstoezicht heeft de ACM ook uitvoerende taken zoals tariefvaststelling volgens de Gaswet (art. 4a lid 2, van de Regeling meettarieven).[52]

De financiële toezichthouders Autoriteit Financiële Markten en De Nederlandse Bank.

Het toezicht op de stabiliteit van de (gehele) financiële markt is gebaseerd op de Wet financieel toezicht (Wft).[53] Dit toezicht vindt sinds 2004 plaats – volgens het zogenoemde Twin Peaks-model met *functioneel toezicht* (i.p.v. sectoraal toezicht) – door twee separate partijen met een gezamenlijke verantwoordelijk voor het toezicht op de gehele (financiële) sector. In dit toezicht wordt onderscheid gemaakt naar het *prudentiële toezicht* (door DNB: toezicht gericht op de soliditeit van ondernemingen en het bijdragen aan de stabiliteit van de financiële sector, ex art. 1:24 Wft) en het *gedragstoezicht* (door de AFM: toezicht gericht op een ordelijk en transparant marktproces, passend gedrag van marktpartijen en consumentenbescherming, ex art. 1:25 Wft).[54]

---

49 Sectorspecifieke markttoezicht vindt plaats op het naleven van andere wetten zoals Drinkwaterwet, Elektriciteitswet 1998, Gaswet, Loodsenwet, Postwet 2009, Spoorwegwet, Telecommunicatiewet, Warmtewet, Wet handhaving consumentenbescherming, Wet implementatie EU-richtlijnen energie-efficiëntie, Wet Luchtvaart, Wet personenvervoer 2000, alsmede het toezicht op de naleving van Europese verordeningen als bedoeld in artikel 288 van het Verdrag van de werking van de Europese Unie, voor zover dat toezicht is opgedragen aan de ACM. Zie Art. 1 Besluit van de Autoriteit Consument en Markt van 2 april 2013, ACM/DJZ/2013/200834, tot aanwijzing van toezichthouders van de Autoriteit Consument en Markt, Besluit aanwijzing toezichthouders ACM, Stcrt. 2013, 9716.

50 Wijziging van de Wet marktordening gezondheidszorg en enkele andere wetten in verband met aanpassingen van de tarief- en prestatieregulering en het markttoezicht op het terrein van de gezondheidszorg, Kamerstukken II 2015/16, 34 455.

51 Kamerstukken II 2014/15, 31 765, nr. 116.

52 Regeling van de minister van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie van 16 november 2010, nr. WJZ/10167427, houdende regels voor de meettarieven van netbeheerders van elektriciteits- en gasnetten (Regeling meettarieven), Stcrt. 2010, 18248 met wijziging van de regeling Stcrt. 2012, 26058.

53 Besluit van 11 december 2006, houdende de vaststelling van het tijdstip van inwerkingtreding van de Wet op het financieel toezicht, twee andere wetten en diverse besluiten. Stcrt. 2006, 664.

54 R.J. Theissen en F. De Vries, Toezicht door inspecties, p. 187-215. In: F.C.M.A. Michiels en E.R. Muller (red.) Handhaving. Bestuurlijk handhaven in Nederland, p. 188.

De Stichting Autoriteit Financiële Markten (AFM) – opgericht 1 maart 2002 – ontleent aan deze wet zijn toezichthoudende taak op de stabiliteit van de financiële markten.[55] Zij heeft als stichting statutair als taak 'het *gedragstoezicht* op financiële markten uit te oefenen en te beslissen over de toelating van financiële ondernemingen tot die markten'.[56] Deze statutaire taak geeft uitvoering aan hetgeen bepaald is bij of krachtens wet.[57] Naast het toezichthouden behelst dit ook uitvoerende taken zoals het verlenen van vergunningen.[58] Als instrumentarium hiervoor beschikt de AFM – globaal gezien – over toezichtsbevoegdheden,[59] handhavingsbevoegdheden[60] en bijzondere maatregelen.[61] Ook toetst de AFM de geschiktheid van beleidsbepalers voor onder toezicht staande instellingen.[62] Voor het uitvoeren van die taken kan de autoriteit *regels stellen* en informatie opvragen.[63]

De evenknie in het toezicht op de financiële markt is de DNB, een Naamloze Vennootschap (NV) die sinds 1814 toezicht houdt op de geldmarkt. De (huidige) juridische kapstok voor het handelen van DNB is opgenomen in de Bankwet van 1998. Daarin is expliciet het houden van toezicht als *algemene wettelijke taak* opgenomen: 'het uitoefenen van toezicht op financiële instellingen op de voet van de daarvoor geldende wettelijke regelingen' (art. 4 lid 1 letter a Bankwet 1998). De Bankwet bepaalt de toezichthoudende instantie noch de bevoegdheden. Dat vindt namelijk plaats 'op voet van de daarvoor geldende wettelijke regelingen': de eerdergenoemde Wft.

---

55 Op 1 januari 2007 is de Wet op het financieel toezicht (Wft) in werking getreden en daarmee zijn zeven verschillende toezichtwetten vervangen door één integrale wet.

56 Statuten Stichting F179/F694/31001809, 26 november 2013, art. 2.

57 Wet op het financieel toezicht, Wet toezicht accountantsorganisaties, Wet toezicht effectenverkeer 1995, Wet giraal effectenverkeer, Pensioenwet, Wet handhaving consumentenbescherming, Wet verplichte beroepspensioenregeling, Wet ter voorkoming van witwassen en financiering van terrorisme en Sanctiewet 1977, Wet bekostiging financieel toezicht.

58 Voor onder andere aanbieden van beleggingen (art. 2:55 e.v. Wft), aanbieden van kredieten (art. 2:60 Wft), het bieden van een recht van deelneming in een beleggingsinstelling (art. 2:65 e.v. Wft), advisering en bemiddeling (artt. 2.75 – 2.86 Wft) en verlenen van beleggingsdiensten (art. 2.96 e.v. Wft).

59 Als voorbeeld noem ik de bevoegdheid tot het vorderen van inlichtingen (art. 1:74 lid 1 Wft).

60 Hiertoe behoort onder meer de bevoegdheid om een aanwijzing te geven (art. 1:75 Wft).

61 In het gedragstoezicht kan de toezichthouder geconfronteerd worden met toezicht dilemma's op het terrein van inzet van toezicht en het treffen van handhavingsmaatregelen; ook het al dan niet verstrekken van gegevens aan DNB binnen de kaders van de wettelijke geheimhoudingspicht is geen questie van standaardprocedure, maar het afwegen van belangen waarbij het dilemma zich afspeelt ter bescherming van vermogensbelang (toekomstige) cliënten tegen gevaar van deconfiture; zie ook de overwegingen in DSB-zaak, PHR 20 juni 2014, ECLI:NL:PHR:2014:705.

62 Het toezicht van de AFM vindt bij of krachtens wet plaats volgens de Wet op het financieel toezicht (1:25 Wft) met daarnaast specifieke wet- en regelgeving vanuit Wet toezicht accountantsorganisaties (art. 49 Wta), Wet toezicht effectenverkeer 1995 (sinds 1 januari 2007 opgenomen in Wft), Wet giraal effectenverkeer (art. 2 Wge), Pensioenwet (art. 151 PW), Wet handhaving consumentenbescherming (art. 3.1 Whc), Wet verplichte beroepspensioenregeling (art. 146 Wvb), Wet ter voorkoming van witwassen en financiering van terrorisme (art. 1 Besluit aanwijzing toezichthouders Wwft), Sanctiewet 1977 (art. 1 Regeling toezicht Sanctiewet 1977) en Wet bekostiging financieel toezicht (art. 1 Wbft).

63 Beleidsregel geschiktheid 2012 en respectievelijk artt. 1:52 Wft en 1:68 Wft.

Het gezamenlijke toezicht door DNB en de AFM strekt echter verder dan alleen de Wft. Zij houden bijvoorbeeld ook gezamenlijk toezicht op rechtspersonen vanuit de Wet controle op rechtspersonen.[64] Het exclusieve toezicht door de AFM dan wel DNB is beperkt. Als voorbeeld noem ik het *functionele toezicht* van de AFM voor de 'sector' van Accountantsorganisaties, te weten het toezicht op Accountantsorganisaties (art. 48 Wta) en het toezicht van DNB op pensioenfondsen en trustkantoren.[65] Als financiële toezichthouder voeren zij ook gezamenlijk toezicht uit met onder andere de ACM, Belastingdienst en het Bft. Voorbeelden daarvan zijn het financiële toezicht op de financiële ondernemingen door de ACM (1:25a Wft)) en de Wet ter voorkoming van witwassen en financiering terrorisme door zowel DNB en de AFM als Bft en de Belastingdienst.[66] Dit laatste is een vorm van *integriteitstoezicht* van het financiële stelsel, waarbij als uitgangspunt wordt gehanteerd dat het beschermen van de integriteit van het financiële stelsel essentieel is voor het behoud van vertrouwen in dat stelsel.

Als bijzonderheid van deze twee toezichthouders noem ik dat beide bestuursorganen (overheidsinstelling) als financiële toezichthouder een uitzonderlijke positie hebben ten aanzien van de vertrouwelijke gegevens en openbaarheid van bestuur. De Wft kent namelijk een specifieke wettelijke geheimhoudingsplicht voor informatie – ongeacht de herkomst – van vertrouwelijke aard (art. 1:89 Wft).[67] De Wft vormt daarmee een 'gesloten systeem' waarvan zelfs de parlementaire toezichthou-

64 Besluit van 21 oktober 2004, Stb. 2004, 564, houdende bepalingen ter uitvoering van de Wet documentatie vennootschappen, Besluit documentatie vennootschappen, art. 2 letter b.

65 Voorbeelden voor DNB zijn: het materiële toezicht op alle normen in de pensioenwet die geen onderdeel uitmaken van gedrags- of prudentieel toezicht (art. 151 lid 5 Pensioenwet (PW)), het toezicht op verplichte deelname aan bedrijfstakpensioenfondsen (art. 17 lid 1 Wet verplichte deelneming in een bedrijfstakpensioenfonds 2000 (Wdpf)), toezicht op trustkantoren (art. 1 letter j Wet toezicht trustkantoren (Wtt)). Daarnaast heeft DNB internationale georiënteerde taken voor de uitvoering van de Wet financiële betrekkingen buitenland en het opleggen van boetes bij overtreding van die wet (art. 7 Wet financiële betrekkingen buitenland 1994 (Wfbb 1994)) en naleving en uitvoering van allerlei internationale Verordeningen zoals EMIR (648/2012/EU), AIFM (2011/61/EG), FCD (2002/87/EG), IORP (2003/41/EG), EMD (2009/110/EG), PSD (2007/64/EG) en AMLD (2005/60/EG).

66 Algemene leidraad Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft) en Sanctiewet (SW), ministerie van Financiën, versie 2014, p. 9. De DNB houdt Wwft toezicht op kredietinstellingen, financiële instellingen, geldtransactiekantoren, betaalinstellingen, levensverzekeraars, trustkantoren, casino's en creditcardmaatschappijen. De AFM houdt Wwft toezicht op de beleggingsondernemingen, beleggingsinstellingen, banken en financiële dienstverleners voorzover deze bemiddelen in levensverzekeringen. Het Bft houdt toezicht op Registeraccountants, Accountant Administratieconsulenten, belastingadviseurs, administratiekantoren, juridisch dienstverleners, advocaten en notarissen. De BHM houdt toezicht op de makelaars en bepaalde handelaren van goederen in grote waarde; zie ook Besluit aanwijzing toezichthouders Wwft, Stcrt. 2008, 142.

67 Kamerstukken II 2003/04, 29 708, nr. 3, p. 47-48. De geheimhoudingsbepaling is een uitwerking van met name Artt. 44–52 Recast Bankenrichtlijn 2006/48/ EC; art. 16 Levensverzekeringrichtlijn 2002/83/EC, die betreft wijziging van art. 12 Eerste Bankenrichtlijn 78/780/EEC, vervangen door art. 30 Geconsolideerde Bankenrichtlijn 2000/12/EC; art. 16 Derde Richtlijn Schadeverzekering 92/49/EEG. Deze bepalingen zijn één op één omgezet in de Wft.

der – de Algemene Rekenkamer – wordt buitengesloten.[68] Dat geldt ook voor de Belastingdienst.[69] Als bestuursorgaan zijn zij tevens beide deels uitgezonderd van de verplichtingen volgens de Wet openbaarheid bestuur (WOB).[70] Dit heeft tot gevolg dat procedures en handleidingen noch individuele toezicht rapporten op basis van de WOB kunnen worden opgevraagd. De wijze waarop de toezichthouder hiermee omgaat is dan ook niet openbaar.[71] Ook zijn er geen uitspraken van de Nationale ombudsman beschikbaar over het handelen van de deze financiële toezichthouders. De Ombudsman is niet bevoegd in te gaan op klachten over het uitoefenen van het toezicht door de AFM noch DNB. Daarnaast prevaleert de geheimhoudingsbepaling vanuit de Wft boven de openbaarmakingsregeling in de WOB (ex art. 2 lid 1 WOB).[72] De bijzondere positie van AFM en DNB komt uitdrukkelijk naar voren in de verwijzing van de minister van Financiën naar zijn voorganger over de specifieke en strikte geheimhoudingsplicht:[73] 'Een onder toezicht staande financiële onderneming is verplicht de vertrouwelijke informatie ter beschikking te stellen aan de toezichthouder. Vanwege het ingrijpende karakter van die verplichting en om informatieverstrekking door de onder toezicht staanden te bevorderen, dient gewaarborgd te zijn dat vertrouwelijke informatie vertrouwelijk blijft. Daartoe is het nodig dat de toezichthouders eenmaal ontvangen vertrouwelijke informatie geheimhouden. De geheimhoudingsplicht van de toezichthouders heeft dan ook mede tot doel vrije informatieverstrekking door de onder toezicht staanden en derden en effectief toezicht te bevorderen'. Uit memorie van toelichting komt naar voren dat het gesloten stelsel van geheimhouding is overgenomen vanuit de Europese financiële toezicht richtlijn.[74] Het is echter de vraag of hier daadwerkelijk een gerechtvaardigd onderscheid ligt vanwege de aard van het Europees georiënteerde toezicht. Een vertrouwelijke positie geldt toch immers feitelijk voor alle toezichthouders? De wetgever heeft echter bepaald de vertrouwelijkheid van dit toezicht strikt te willen reguleren in een gesloten systeem. Wat dat betreft is er overigens wel een gelijkenis met de Belastingdienst.

---

68 Kamerstukken II 2003/04, 29 708, nr. 3, p. 50. Kritisch over de noodzaak van deze absolute geheimhoudingsplicht zijn A.P.W. Duijkersloot en H.R.B.M. Kummeling, Parlement en geheime toezichtsinformatie. In: H.R.B.M. Kummeling e.a. (red.), De samengestelde Besselink, Bruggen bouwen tussen nationaal, Europees en internationaal recht, Oisterwijk: Wolf Legal Publishers 2012, p. 75-82.

69 De Moor-van Vugt e.a., Gegevensuitwisseling door Toezichthouders, Onderzoek uitgevoerd in opdracht van het WODC, Universiteit van Amsterdam, Faculteit der Rechtsgeleerdheid p. 48, voetnoot 105.

70 Ingevolge art. 1, aanhef en onder c, van het Besluit bestuursorganen WNo en Wob is de AFM als bestuursorgaan uitgezonderd voor de verplichting volgens art. 1a lid 1 onderdeel d, Wob.

71 Deze ontheffing op de WOB geldt alleen voor zover de autoriteit belast is met werkzaamheden die voortvloeien uit dan wel verband houden met haar taken en bevoegdheden ingevolge de Wet toezicht financiële verslaggeving, de Wet financiële markten BES, de Wet op het financieel toezicht, de Wet toezicht accountantsorganisaties, de Pensioenwet, de Wet verplichte beroepspensioenregeling en de Wet op het notarisambt.

72 CBb 31 januari 2012, LJN:BV3704, JOR 2012/114.

73 Kamerstukken II 2010/11, 32 255, nr. 10, p. 6.

74 Kamerstukken II 2003/04, 29 708, nr. 3.

Het Bureau Financieel Toezicht

Het Bureau Financieel toezicht (Bft) is opgericht in 2000. Het Bft houdt *integraal toezicht* – dat zowel gedragstoezicht als prudentieel toezicht omvat – op de vrije beroepen in het bijzonder op het terrein van het ministerie van Veiligheid en Justitie (VenJ).[75 76] De wettelijke toezichthoudende taken van Bft zijn opgenomen in bijzondere wetten. Het gaat bijvoorbeeld om het toezicht op de naleving van de Gerechtsdeurwaarderswet (art. 30 GDW) en – voorzover het toezicht aan het Bft is opgedragen – de Wet op het notarisambt (art. 110 Wna). Het Bft is tevens verantwoordelijk voor andere uitvoerende taken van de Wna (o.a. art. 7 Wna). Ook heeft het Bft deels als taak het toezicht op de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (ex art. 24 lid 1 Wwft).[77] Voor degenen die onder de Wna vallen, is het Bft als toezichthouder aangewezen (art. 24 lid 5 Wwft juncto art. 111a Wna). Voor degenen die onder de Advocatenwet vallen, is de deken van de orde de aangewezen toezichthouder (art. 24 lid 6 Wwft juncto 45a lid 3 Advocatenwet).[78]

Opmerkelijk is de positie van Bft ten opzichte van de AFM en DNB. Voor deze laatste twee toezichthouders heeft de wetgever uitdrukkelijk onderscheid willen aanbrengen tussen *gedragstoezicht* en *prudentieel toezicht.* Dit onderscheid is niet terug te vinden bij het Bft. Het toezicht op notarissen en gerechtsdeurwaarders was aanvankelijk alleen gericht op de financiële positie. Dit is te vergelijken met prudentieel toezicht. Met ingang van 1 januari 2013 ziet het toezicht van Bft ook op de kwaliteit en integriteit van notarissen. Het integrale toezicht door Bft is gericht op beide aspecten en vindt integraal plaats door dezelfde toezichthouder.[79]

Het toezicht op naleving van de Wwft vindt plaats door drie markttoezichthouders met onderscheiden 'onder toezicht gestelden' qua beroepsuitoefening. Het toezicht op de advocaten vindt daarentegen wel plaats door de beroepsorganisatie van de advocaten (de orde).

De Nederlandse Zorgautoriteit

De Nederlandse zorgautoriteit (NZa) ziet erop toe dat zorgverzekeraars en zorgaanbieders zich houden aan de wet- en regelgeving voor de zorg(deel)markten: de Wet

75 Instellingsgrondslag is art. 110 lid 1 Wet op het notarisambt.

76 De vorm van 'integraal toezicht' noemt het Bft zelf in zijn publicaties maar is niet als terminologie opgenomen in wet- en regelgeving. Zie o.a. http://www.bureauft.nl/notariaat/werkwijze-toezicht/werkwijze-3/, geraadpleegd: 31 augustus 2017.

77 Besluit aanwijzing toezichthouders Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme, Stcrt. 2008, 142.

78 Verdeling opgenomen in het besluit van de minister van Financiën tot aanwijzing toezichthouders Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme, Stcrt. 2008, 142 met diverse wijzigingen. De laatste is de aanwijzing van de kansspelautoriteit als Wwft-toezichthouder, Stcrt. 2015, 45368.

79 Wet herziening gerechtelijke kaart, de wet tot wijziging van de Wet op het notarisambt, de Wet op het centraal testamentenregister en de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (28 oktober 2011, Stb. 2011, 470). In navolging daarvan, per 1 juli 2016 eveneens integraal toezicht ook en gerechtsdeurwaarders (Wet Wijziging van de Gerechtsdeurwaarderswet in verband met de evaluatie van het functioneren van de Koninklijke Beroepsorganisatie van Gerechtsdeurwaarders, alsmede de regeling van enkele andere onderwerpen in die wet (7 maart 2016, Stb. 2016, 93).

marktordening gezondheidszorg (Wmg), de Zorgverzekeringswet (Zvw) en de Wet langdurige zorg (Wlz) (art. 16 Wmg).[80] De taken van de zorgautoriteit zijn aanvullend op die van andere toezichthouders die een breder terrein bestrijken, zoals de ACM, de AFM, DNB en de IGZ.[81] De NZa en de Inspectie voor de Gezondheidszorg (IGZ) zijn toezichthouders die zich specifiek op de zorgsector richten naast de ACM en de functionele toezichthouders DNB en de AFM.[82] Het toezicht op de zorg(deel) markt ligt in tegenstelling tot het toezicht op de financiële markten, zoveel mogelijk bij één toezichthouder: de NZa.[83] De wettelijke taak is meer dan alleen het uitoefenen van toezicht en behelst ook het geven van beschikkingen en het (vast) stellen van regels op verschillende terreinen (art. 41 Wmg en art. 57 Wmg e.v.).[84] Het houden van toezicht op de markt is wettelijk toegewezen aan de NZa.[85] Vanwege het eerder genoemde *sectorale toezicht* kan er sprake zijn van overlap met andere toezichthouders.[86]

Binnen het toezicht van de NZa zijn meerdere vormen aanwezig: *nalevingstoezicht* op bijvoorbeeld de zorgverzekeraars en zorgaanbieders voor het nakomen van hun verplichtingen uit de verschillende wetten (Wmg, Zvw en Wlz) en *uitvoeringstoezicht* op zorgverzekeraars, zorgkantoren en het Centraal Administratiekantoor (CAK) voor wat betreft het vervullen van hun taken uit de Zvw en de AWBZ.[87]

Ad 3 Overige toezichthouders

Daarnaast is er een restgroep van toezichthoudende rijksdiensten die wel een toezichthoudende taak hebben maar niet als rijksinspectie noch als autoriteit

80 Voor uitgebreide behandeling van de taken verwijs ik naar J. Bijkerk en C. Voogt, De Nederlandse Zorgautoriteit: goed geëquipeerd voor haar nieuwe rol, Actualiteiten mededingingsrecht 2006, nr. 5, p. 116-121 en M.J.J.M. Essers, H.E.G.M. Hermans en J.J.M. Sluijs, Aanbesteden en mededinging in de gezondheidszorg, Houten: Bohn Stafleu van Loghum 2011, p. 85 e.v.

81 Kamerstukken II 2004/05, 30 186, nr. 3, p. 13.

82 Kamerstukken II 2005/06, 30 186, nr. 8, p. 10.

83 De wetgever gaf aan 'De complexe situatie vergt een speciaal op de zorgsector gerichte benadering waarin de specifieke kennis over de verschillende zorg(deel)markten en de verschillende vormen van toezicht zijn geïntegreerd. Daarbij komt dat het aantal toezichthouders niet groter moet zijn dan strikt nodig. Om die redenen legt deze wet de verschillende vormen van toezicht zoveel mogelijk in één hand, die van de zorgautoriteit' Kamerstukken II 2004/05, 30 186, nr. 3, p. 10-11.

84 Als voorbeeld noem ik uit de grote hoeveelheid beschikbare (beleids)regels, willekeurig de Prestatie- en tariefbeschikking add-on geneesmiddelen, budgettair kader Wlz 2014, beleidsregel prestatiebeschrijvingen en tarieven zorgzwartepakketten, en de Regeling Innovatie voor kleinschalige experimenten. Zie https://puc.overheid.nl/nza/zorgsectoren/pagina/NZA000/-/srt/beleid_en_regels/p/1/gdlv/1/. Geraadpleegd 29 november 2017.

85 In de Wmg (art. 16 Wmg) zijn meerdere domeinen en vormen van toezicht opgenomen, te weten: het uitoefenen van markttoezicht op de zorgdeelmarkten, toezicht op de rechtmatigheid door zorgverzekeraars van de Zvw, toezicht op de recht- en doelmatige uitvoering van de Wlz door de Wlz-uitvoerders en het CAK en toezicht op naleving van de Zvw door onder andere zorginstituten.

86 Zie bijvoorbeeld het toezicht op marktprijzen of fusieovereenkomsten binnen de zorgsector dat ook tot het toezichtsdomein van de ACM valt; de NZa heeft bij het overlappen van andere domeinen, voorrang op te treden (art. 18 Wmg).

87 https://www.nza.nl/zorgonderwerpen/dossiers/Toezicht-en-Handhaving/941624/Vormen-van-Toezicht-en-Handhaving/, geraadpleegd: 15 november 2016.

gekwalificeerd kunnen worden. Een voorbeeld van een dergelijke rijksdienst is de politie.[88] De taak van de politie – en de politietaken van de Koninklijke marechaussee – bestaat uit de daadwerkelijke handhaving van de rechtsorde en het verlenen van hulp aan hen die deze behoeven (art. 3 Politiewet 2013). Het houden van toezicht is geen wettelijke taak maar vloeit voort *uit* een andere wettelijke taak.[89]

En hier ligt ook de overeenkomst met de Belastingdienst. Ook deze rijksdienst is niet wettelijk 'belast' met het houden van toezicht. Het fiscale toezicht vloeit voort uit de bijzondere taak van heffen en innen van de belastingen met het toezicht als ondersteuning (art. 2 Uitv. reg. Belastingdienst 2003).[90] De taak van het toezicht van beide valt binnen *de algemene taak*: handhaving van de rechtsorde respectievelijk het heffen en innen van belastingen. En dat is nu juist bepalend voor de bevoegdheden. Daarover later meer.

In dit verband wil ik nog aangegeven dat de specifieke opsporingsinstanties niet tot de categorie toezichthouders behoren om reden dat 'opsporing' niet als toezicht kan worden gekwalificeerd.[91]

4.2.2 De (on)afhankelijk positie en taakuitoefening van de toezichthoudende instanties

De bovengenoemde autoriteiten hebben nagenoeg alle de status van zelfstandige bestuursorganen (ACM, AFM, Bft, DNB en NZa) voor het houden *markttoezicht.* De Autoriteit woningcorporaties (Aw) en NVWa zijn dat niet, ondanks het feit dat hun naam wellicht anders doet vermoeden.

De kwalificatie van autoriteit is omwille van de politieke onafhankelijkheid.[92] Het hiërarchisch niet ondergeschikt zijn aan een minister en geen onderdeel uitmaken van een ministerie is immers een kenmerk van een zelfstandig bestuursorgaan.[93] De minister mag zich niet mengen in de behandeling van individuele gevallen, onder meer om ongewenste politieke beïnvloeding te voorkomen.[94] De verantwoordelijkheid van de minister beperkt zich tot de bevoegdheden die de wet hem toekent.[95]

---

88 P. van den Broek, Samenwerkende inspecties, p. 541-564. In: F.C.M.A. Michiels en E.R. Muller (red.) Handhaving. Bestuurlijk handhaven in Nederland, 2013, p. 543.

89 D. Ruimschotel, Goed Toezicht: Principes van professionaliteit, democratie en good governance, 2014, p. 219.

90 Voor uitgebreide beschouwingen verwijs ik naar hoofdstuk 3.

91 Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken (KCWJ), Aanwijzing 132 ('toezicht op de naleving'; 'opsporing').

92 C.A. Fonteijn en J.M. Barendrecht, Onafhankelijkheid van toezicht is wel/niet essentieel, Tijdschrift voor Toezicht 2011-2, 3.

93 Regeling van de minister-president, minister van Algemene Zaken van 30 september 2015, nr. 3151041, houdende de vaststelling van de Aanwijzingen inzake de rijksinspecties, p. 3.

94 G.A. Biezeveld, Handhaving (Handboek veiligheid) 2013/8.2.1. In: F.C.M.A. Michiels & E.R. Muller (red.), Handhaving. Bestuurlijk handhaven in Nederland. (Handboeken Veiligheid), 2013.

95 Notitie van 12 mei 2014 van de minister voor Wonen en Rijksdienst over de ministeriële verantwoordelijkheid bij ZBO's, Kamerstukken I 2013/14, C, Q, bijlage; zie ook Nota 'Vertrouwen in verantwoordelijkheid', Kamerstukken II 1999/2000, 26 806, nr. 1, bijlage; zie ook het rapport 'Steekhoudend ministerschap' van de Commissie-Scheltema, Kamerstukken II 21 427, nr. 41 en nr. 60.

'Zij hebben zelfstandige taken en bevoegdheden die de wetgever direct aan hen heeft toebedeeld.'[96] Volgens het algemene uitgangspunt zijn ministers en staatssecretarissen daar niet voor verantwoordelijk.[97] Hier ligt een wezenlijk onderscheid met de rijksdiensten (en de Belastingdienst).

Voor het 'onderbrengen' van toezichthoudende taken bij een autoriteit kunnen meerdere redenen zijn, bijvoorbeeld internationale verplichtingen.[98] De genoemde markttoezichthouders houden toezicht op de marktverhoudingen terwijl de rijksoverheid zelf ook als partij op die markt actief is.

Een autoriteit is verantwoordelijk voor het houden van toezicht in de volle breedte, namelijk voor alle drie de componenten: het verzamelen van informatie, het beoordelen en het interveniëren.[99] Ook houden de autoriteiten zich bezig met uitvoering en het toezicht daarop. De handhavingsvariant van opsporing behoort niet tot de autoriteit. Dat is een exclusieve overheidstaak die voor economische delicten veelal door de FIOD – als onderdeel van de Belastingdienst – wordt afgehandeld.[100]

Bij de inspecties (ILenT en NVWa) ligt de onafhankelijkheid echter minder duidelijk. Zij vormen het toezichthoudende onderdeel van politieke bestuursorganen (ministeries van I en M, EZ, Financiën en Volksgezondheid, Welzijn en Sport).[101] In tegenstelling tot de genoemde autoriteiten maken zij daarmee deel uit van (politieke) bestuursorganen die bevoegd zijn om te handhaven. Maar er behoren ook uitvoerende taken behoren toe. Een (rijks)inspectiedienst is om deze reden organisatorisch veelal direct onder de secretaris-generaal gepositioneerd. Dit geldt in elk geval voor zijn toezichthoudende taak.[102] Als een inspectie ook belast is met uitvoeringstaken, moet er sprake zijn van een functionele scheiding tussen de toezichts- en uitvoeringstaken.[103] Dit geldt ook voor de opsporingsfase waarvoor allerlei protocollen en of richtlijnen gelden om te komen tot een zuivere scheiding.[104]

---

96 Notitie van 12 mei 2014 van de minister voor Wonen en Rijksdienst over de ministeriële verantwoordelijkheid bij ZBO's, Kamerstukken I 2013/14, C, Q, bijlage, p. 1.

97 Notitie ministeriële verantwoordelijkheid bij zelfstandige bestuursorganen, bijlage bij brief van de minister voor wonen en rijksdienst, 12 mei 2014, Kamerstukken 2013/14 C, nr. Q.

98 Als voorbeeld noem ik de Autoriteit Nucleaire Veiligheid en Stralingsbescherming en de Autoriteit persoonsgegevens.

99 D. Ruimschotel, Goed Toezicht: Principes van professionaliteit, democratie en good governance, 2014, p. 217.

100 Convenant ter voorkoming van ongeoorloofde samenloop van bestuurlijke en strafrechtelijke sancties van 1 december 2008, Staatcourant 15 januari 2009, 665 waarin de samenwerking bepaald is voor Het Openbaar Ministerie, de minister van Financiën, de Autoriteit Financiële Markten, De Nederlandsche Bank NV en de Belastingdienst/FIOD.

101 De Regeling van de minister-president, minister van Algemene Zaken van 30 september 2015, nr. 3151041, houdende de vaststelling van de Aanwijzingen inzake de rijksinspecties. Hierin komt de verantwoordelijkheid van inspecties naar voren en de ontwikkeling naar toenemende onafhankelijkheid in het toezicht. Aanwijzing 6 luidt 'Binnen een rijksinspectie bestaat een organisatorische of functionele scheiding tussen toezichtstaken en uitvoerende taken.'

102 Kaderstellende Visie op het Toezicht 2001, Kamerstukken II 2000/01, 27 831, nr. 1, p. 23.

103 Regeling van de minister-president, minister van Algemene Zaken van 30 september 2015, nr. 3151041, houdende de vaststelling van de Aanwijzingen inzake de rijksinspecties, Aanwijzing 6.

104 Zie bijvoorbeeld voor de ILenT Richtlijn voor strafvordering Wet vervoer gevaarlijke stoffen ten aanzien van vervoer over de weg, Stcrt. 2016, 48814 en voor de NVWa de Richtlijn voor strafvordering Warenwet, Stcrt. 2011, 22932.

De Belastingdienst is een uitvoerend onderdeel van het ministerie van Financiën. Volkomen onafhankelijk is de Belastingdienst niet van het ministerie. De inspecteur heeft in de uitvoering wel een zekere mate van onafhankelijkheid.[105] Van oorsprong vervult hij een functie die te vergelijken met een rijksinspectie. Zijn rol is echter geleidelijk aan geëvolueerd tot een (onafhankelijke) uitvoerende rol ten dienste van de ontvanger.[106] Die onafhankelijke positie is echter meer van functionele aard ten opzichte van de ontvanger.[107] De inspecteur is de onafhankelijke kwaliteitsbewaker voor het uitvoerende proces van belastingheffing.[108] Zijn onafhankelijke positie als toezichthouder en uitvoerder ligt in het fiscale domein nog minder duidelijk dan bij de inspecties. Ook binnen de Belastingdienst kan sprake zijn van de overgang naar de opsporingsfase.[109] Dat onderzoek vindt plaats onder verantwoordelijkheid van de Belastingdienst (art. 80 AWR).

De wettelijke taakuitoefening van rijksinspecties en Belastingdienst vallen onder verantwoordelijkheid van de desbetreffende ministers. Dat is bij autoriteiten niet het geval.[110] Voor zowel autoriteiten als rijkstoezichthouders kan echter sprake zijn van meerdere handhavingssferen. Hoewel autoriteiten hun bestaansrecht ontlenen aan het uitvoeren van onafhankelijk nalevingstoezicht zijn er ook andere vormen van toezicht te onderkennen vanwege de uitvoerende taken. Voor de autoriteiten geldt overigens wel dat de opsporingssfeer *buiten* de eigen organisatie ligt: wat dat betreft is de sfeerovergang transparanter dan bij inspecties en de Belastingdienst. Voor het kunnen uitoefenen van het toezicht is de betreffende taak, en daarbij behorende bevoegdheden, bepalend.

Bij het verstrekken van gegevens vanuit een rijksdienst of rijksinspecties komen gegevens – die aanvankelijk onder verantwoordelijkheid van een minister lagen – onder de verantwoordelijkheid te liggen van een (onafhankelijk) zelfstandig bestuursorgaan met eigen verantwoordelijkheid. En omgekeerd.

Aan de reeds aangehaalde woorden van Ruimschotel dat de wereld van toezicht aan elkaar hangt,[111] voeg ik toe dat er een complex netwerk aan relaties tussen toezichthouders is. Iedere toezichthouder heeft onderscheiden taken en verantwoordelijkheden en handelt vanuit eigen posities en belangen. En te midden van dit web zit de Belastingdienst verweven met een eigen rol.

---

105 G.A. Biezeveld, Handhaving (Handboek veiligheid) 2013/8.2.1. In: F.C.M.A. Michiels & E.R. Muller (red.), Handhaving. Bestuurlijk handhaven in Nederland. (Handboeken Veiligheid), 2013.

106 Voor nadere beschouwing verwijs ik naar hoofdstuk drie.

107 Voor nadere beschouwing verwijs ik naar hoofdstuk drie.

108 Voor nadere beschouwing verwijs ik naar hoofdstuk drie.

109 Formeel recht. Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen (Protocol AAFD), Stcrt. 2015, 17271.

110 Wet van 2 november 2006, houdende regels betreffende zelfstandige bestuursorganen, Stcrt. 2006, 587.

111 D. Ruimschotel, Goed Toezicht: Principes van professionaliteit, democratie en good governance, Inleiding, 2014.

4.2.3 De rol van de Belastingdienst in de publieke taakuitoefening van toezicht en uitvoering

Voor zowel het uitoefenen van publiekrechtelijke taken door autoriteiten als door rijkstoezichthouders vervult de Belastingdienst een rol. De Belastingdienst kan de *wettelijke* plicht hebben om andere bestuursorganen – al dan niet gevraagd – gegevens en inlichtingen te verstrekken.[112] De samenwerking van de rijkstoezichthouders met de Belastingdienst vindt veelal plaats op basis van een bilaterale samenwerkingsovereenkomsten dan wel convenanten. Het verstrekken van fiscale toezichtgegevens vindt dan in het algemeen plaats via een structurele ontheffing van de fiscale geheimhoudingsplicht (zie par. 6.4).[113] Bij het opnemen van een specifiek doel bepaalt dat de reikwijdte van de ontheffingsregel en daarmee de samenwerking. Bij een specifieke bepaling – in casu het uitvoeren van de betrouwbaarheidstoets – is het niet mogelijk om gebruik te maken van een andere – ruimer geformuleerde – ontheffingsregel. De specifieke bepaling beperkt het delen van gegevens tot die genoemde situatie.[114]

De convenanten bevatten veelal de schriftelijk vastlegging met de uitgangspunten voor de samenwerking. De procedures worden veelal uitgewerkt in protocollen.[115] De Belastingdienst heeft daarnaast ook convenanten afgesloten waarvoor individuele ontheffing verleend moet worden.[116] De convenanten zelf geven geen ontheffing van de wettelijke geheimhoudingsplicht waarover later meer (hoofdstuk 6). De rol die de Belastingdienst binnen het publieke toezicht vervult komt naar voren in
(1) de motivering voor de intentie tot samenwerking en
(2) de noodzaak, of neutraler geformuleerd, het belang daarvan.

Een eerste analyse van de samenwerking tussen de Belastingdienst en toezichthoudende instanties.[117]

Ad 1 De motivering voor samenwerking

De redenen om de toezichthoudende instanties op te nemen op de lijst met structurele ontheffing van de geheimhouding is, voor degenen die vroeger in het Voorschrift waren opgenomen, niet (meer) te achterhalen. Verwacht mag worden

112 Voorbeeld is art. 107 lid 7 Vreemdelingenwet, art. 88 jo. 89 Zorgverzekeringswet, art. 16 lid 2 Wet Arbeid Vreemdelingen, art. 54 lid 1 Wet structuur uitvoeringsorganisatie werk en inkomen (Wet SUWI), art. 64 Participatiewet, art. 27 Wet bevordering integriteitsbeoordelingen door het openbaar bestuur (wet BIBOB).

113 Voor een overzicht verwijs ik naar bijlagen 11 en 12.

114 CBb 22 februari 2017, ECLI:NL:CBB:2017:46 (beroep op Rb. Rotterdam van 4 juni 2015, ECLI:NL:RBROT:2015:3894).

115 Voor definitie convenant, zie https://www.kcwj.nl/kennisbank/integraal-afwegingskader-beleid-en-regelgeving/6-wat-het-beste-instrument/61/convenant.

116 Als voorbeeld noem ik het Convenant inzake de samenwerking bij het tegengaan van ontoelaatbaar gedrag van accountants tussen de Belastingdienst en het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants en de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, Stcrt. 2012, 12055.

117 In hoofdstuk zes geef ik verdere analyse van de gegevensverstrekking vanuit de ontheffing van de geheimhoudingsplicht. Daar beantwoord ik de vraag naar de plaats van de belangenafweging bij het delen van toezichtgegevens.

dat het ministerie van Financiën hiervoor zijn redenen heeft (par. 6.4). Die zijn echter niet openbaar. Openbare bronnen geven echter daaromtrent geen of zeer beperkte informatie. Alleen voor uitbreiding van de lijst met bestuursorganen geeft het ministerie van Financiën veelal een (beperkte) toelichting.

De redenen voor de opname kunnen verschillen. Bij de ACM was bij opname op de lijst van indertijd de NMa (als voorloper van de ACM) aangegeven dat er 'behoefte was aan meer gegevensstromen vanuit de Belastingdienst'. Dat biedt een algemene mogelijkheid voor het verstrekken van allerlei gegevens.[118] Een nogal vage formulering dunkt mij. Een dergelijke behoefte is er zeker ook bij andere bestuursorganen. Maar dat biedt toch nog geen grondslag voor een ontheffing van de geheimhoudingsplicht?

Bij de inspecties komt de noodzaak pregnanter naar voren. De ILenT en NVWa zouden hun taken alleen effectief kunnen uitvoeren als zij de gegevens van de Belastingdienst ontvangen. Het verstrekken van gegevens aan het ILenT (art. 43c lid 1 letter g nummer 4 Uitv. reg. AWR 1994) is als volgt gemotiveerd: 'De [MS: toenmalige] VROM-inspectie heeft voor een goede taakuitoefening van haar publiekrechtelijke taak een verificatie van de bij haar aanwezige gegevens *nodig*. De Belastingdienst beschikt over gegevens die ter verificatie kunnen dienen.'[119] Wat die gegevens zijn, en waarom dat nodig is, blijft onduidelijk. Toch is dit al concreter dan voorgaande formulering.[120]

In de motivering om loongegevens te kunnen verstrekken voor de uitvoering van de Tabakswet (art. 43c lid 1 letter y Uitv. reg. AWR 1994) aan de NVWa komt zelfs de *noodzaak* expliciet naar voren: '(…) Deze taak kan slechts effectief worden uitgevoerd indien de Voedsel en Waren Autoriteit gegevens van de Belastingdienst kan gebruiken (…).'[121] Houdt dit dan in dat de NVWa zonder de Belastingdienst geen toezicht kan uitoefenen? Vervult de Belastingdienst eigenlijk zelf een concrete rol in het wettelijke toezicht? En als deze taak is niet terug te vinden in de wettelijke taak van de Belastingdienst zelf, is hier dan sprake van een buitenwettelijke taak? Vragen die de Belastingdienst onbeantwoord laat maar van wezenlijk belang zijn voor het kunnen wegen van belangen (par. 6.4).

Met een soortgelijke formulering van de noodzaak is overigens ook de uitbreiding van het verstrekken van gegevens aan de AFM en DNB gemotiveerd: 'voor een adequate en integrale betrouwbaarheidstoetsing is het *noodzakelijk* dat niet alleen informatie over vergrijpboetes maar ook andere relevante informatie kan worden verstrekt.'.[122] Gezien de noodzaak kan de vraag gesteld worden waarom er geen

118 Regeling van 17 december 2008, nr. DB2008/705 tot wijziging van enige fiscale uitvoeringsregelingen, Stcrt. 2008, 253.

119 Wijziging van enige fiscale uitvoeringsregelingen, Besluit van 17 december 2009, Stcrt. 2009, 20549.

120 De vraag of het daadwerkelijk nodig– in de zin van noodzakelijk – is, blijft. Het is immers ook denkbaar dat de ILenT toezichthouder de gegevens (ook) zelf kan opvragen bij de betrokkenen.

121 Nota van Toelichting, Wijziging van enige fiscale uitvoeringsregelingen, Besluit van 17 december 2009, Stcrt. 2009, 20549, p. 72-73.

122 Nota van Toelichting, bij de Regeling van de staatssecretaris van Financiën van 30 december 2015, nr. DB/2015/465M, tot wijziging van enige uitvoeringsregelingen inzake de fiscaliteit, toeslagen en douane alsmede van de Wet op de accijns, Stcrt. 2015, 47716, p. 28.

wettelijke grondslag in formele zin is (par. 6.3). Dat zou meer voor de hand hebben gelegen.

Ad 2 Het belang voor samenwerking

Bij de onafhankelijke toezichthouders – de autoriteiten – gaat het om gegevens die van *belang kunnen zijn* voor de wettelijke taak. Bij de autoriteit ACM geldt dat zelfs in de volle breedte van de taak, waarbij is aangegeven dat ook toekomstige taken daartoe kunnen behoren.[123] Een open formulering voor zowel de noodzaak als het toepassingsgebied.

Bij de andere autoriteiten is dat nog beperkt tot de specifieke taken van het toezicht op de naleving van de Wwft (elk voor hun eigen sector, art. 43c lid 1 letter t Uitv. reg. AWR) en de betrouwbaarheidstoetsingen door de AFM en DNB (art. 43c lid 1 letter s Uitv. reg. AWR). De AFM en DNB hebben als participant van het Financieel Expertise Centrum (FEC) te maken met zowel een beperking in de noodzaak, als een verruiming in de toepassing. Zij hebben de mogelijkheid gegevens te verkrijgen van de Belastingdienst voorzover die *noodzakelijk* zijn om het convenant uit te kunnen voeren.[124] Dat laatste is een dynamische overeenkomst getuige de wijzigingen in het convenant in de achterliggende periode.[125]

De brede formulering biedt de AFM en DNB de mogelijkheid gegevens te verkrijgen naast die op basis van de hiervoor genoemde regelingen mits het noodzakelijk is voor de uitvoering van het convenant.[126] De reden tot samenwerking ziet feitelijk op hetgeen in het convenant staat: 'het versterken van de integriteit van de financiële sector' (art. 2 lid 1 Convenant FEC) door 'onderlinge samenwerking tussen de partners te stimuleren, te coördineren en te vergroten door het uitwisselen van informatie en het delen van inzicht, kennis en vaardigheden' (art. 2 lid 2 Convenant FEC).[127] Binnen dit kader hebben de deelnemers de vrijheid inhoud te geven aan de reikwijdte van de gegevensuitwisseling volgens de Uitvoeringsrege-

123 Stcrt. 2013, 36216, p. 37 (nav Besluit van 13 maart 2013, houdende vaststelling van het tijdstip van inwerkingtreding van de Instellingswet Autoriteit Consument en Markt, Stb. 2013, 103). Daarvoor waren de NMa en CA reeds als bestuursorganen opgenomen in de Uitvoeringsregeling AWR NMa in art. 43c lid 1 letter p Uitv. reg. AWR 1994 en CA in art. 43c lid 1 letter v Uitv. reg. AWR 1994.

124 Art. 2. Convenant houdende afspraken over de samenwerking in het kader van het Financieel Expertise Centrum (Convenant FEC 2014), Stcrt. 2014, 2351.

125 Besluit Instelling Financieel Expertisecentrum, Staatscourant 1999, 32, met wijziging Kamerstukken II 2003/04, 29 274, nr. 1, Convenant herstructuring FEC, Stcrt. 2004, 65, Convenant houdende afspraken over de samenwerking in het kader van het Financieel Expertise Centrum, Stcrt. 2009, 71 en Convenant houdende afspraken over de samenwerking in het kader van het Financieel Expertise Centrum (Convenant FEC 2014), Stcrt. 2014, 2351.

126 Naast de AFM en Belastingdienst nemen aan dit samenwerkingsverband de volgende partners deel: DNB, de FIOD, de politie, FIU en het OM. Daarnaast zijn het ministerie van Financiën, het ministerie VenJ bij het FEC betrokken als waarnemer.

127 Convenant houdende afspraken over de samenwerking in het kader van het Financieel Expertise Centrum (Convenant FEC), Stcrt. 2014, 2351.

ling.[128] De FEC-participanten bepalen namelijk zelfstandig de uitvoering van het convenant en hetgeen bijdraagt aan het doel.[129]

De bevoegdheid tot het bepalen van het belang, en daarmee de mogelijkheid tot het verstrekken van een structurele ontheffing van de geheimhouding komt hiermee te liggen in de uitvoering: een uitzonderlijke en opmerkelijke situatie. Dit betekent in feite dat niet de minister van Financiën de inhoud van de ontheffing bepaalt, maar de uitvoerende bestuursorganen. Een bevoegdheid die niet wettelijk aan hen is toegekend. Daarmee is de ontheffing op het wettelijke verbod niet meer verleend *bij of krachtens wet*. En dat terwijl dat wel vereist is (zie par.6.3).

Bij de AFM en DNB gaat het in het kader van de betrouwbaarheidstoets tevens om *inlichtingen.* Dat is eveneens uitzonderlijk. Temeer omdat bij de overgang van het VIV[130] naar de Uitvoeringsregeling voor de Wet MOT het begrip 'informatie' – zonder nadere toelichting overigens – gewijzigd is in 'gegevens die van belang kunnen zijn'.[131] Daarmee is het begrip inlichtingen, dat impliciet onder het bredere begrip van 'informatie' valt, niet meer inbegrepen.[132] Het huidige artikel voorziet dan ook niet in het verstrekken van 'inlichtingen'.[133] Voor het verstrekken van inlichtingen in het kader van de betrouwbaarheidstoets geeft de Belastingdienst expliciet aan zijn eigen overwegingen te moeten maken met het oog op de privacy-regelgeving en het eventuele belang voor de gebruiker.[134] Voorzover het mondelinge informatie betreft een moeilijke opgave en zonder objectief 'proces verbaal' onmogelijk achteraf te toetsen. Dat komt de transparantie niet ten goede.

Bij de inspecties wordt voor het bepalen van de 'noodzaak' een andere formulering gehanteerd. Bij gegevensverstrekking aan bijvoorbeeld het ILenT gaat het om algemene of verbijzonderde gegevens 'ten behoeve van (…)' (zie art. 43c lid 1 letter g nummers 1, 2 en 4 Uitv. reg. AWR 1994). Bij de NVWa gaat het eveneens om limitatief benoemde gegevens *ten behoeve van* de taakuitoefening. Het gaat om het structureel aanleveren van (loon)gegevens waarvan op voorhand nog niet vaststaat dát die van belang zijn noch of ze worden gebruikt (art. 43c lid 1 letter y Uitv. reg. AWR 1994). In uitzonderlijke situaties moet het gebruik van tevoren vaststaan: gegevens die '*worden gebruikt bij* (…) het toezicht houden op naleving (…)' (art. 43c

128 Zie bijlage 3 en 4 voor vergelijking van Art. 43c Uitv. reg. AWR.

129 De uitvoering van deze taken vindt plaats volgens het informatieprotocol; het protocol zelf geeft de Belastingdienst geen wettelijke bevoegd tot het verstrekken van fiscale gegevens. Het verstrekken van gegevens moet liggen binnen het wettelijke kader van Algemene wet inzake rijksbelastingen, Algemene douanewet en Invorderingswet, Informatieprotocol FEC 2011, Stcrt. 2011, 21708, laatstelijk vervangen door Informatieprotocol FEC 2014, Stcrt. 2014, 7155.

130 Voorschrift informatieverstrekking 1993 (VIV 1993), 14 december 1992/nr. AFZ 92/9318, Stcrt. 1992, 251, zoals dit is gewijzigd bij besluit van 1 december 1998, nr. AFZ98/3534N, Stcrt. 1998, 243.

131 Voor het onderscheid in gegevens en inlichtingen verwijs ik naar par. 5.3.2.2.

132 Besluit van 18 januari 2008, nr. CPP2007/3066M, Stcrt. 2008, 21.

133 In 2008 is – ten gevolge van het vervangen van de Wet MOT door de Wwft – de huidige tekst geredigeerd, Regeling van de minister van Financiën en de minister van Justitie van 23 juli 2008, nr. FM 2008-1792 M, Stcrt. 2008, 142, p. 8.

134 Nota van Toelichting, bij de Regeling van de staatssecretaris van Financiën van 30 december 2015, nr. DB/2015/465M, tot wijziging van enige uitvoeringsregelingen inzake de fiscaliteit, toeslagen en douane alsmede van de Wet op de accijns, Stcrt. 2015, 47716, p. 28.

lid 1 letter g nummer 2 Uitv. reg. AWR 1994). Een dergelijke formulering met die eis is uitzonderlijk terwijl het noodzakelijk moet zijn voor de taakuitoefening en aan gegevensverstrekking structureel een verzoek moet voorafgaan. Transparantie over de gegevens die verstrekt worden is dan ook niet aanwezig. Ook hier schiet de transparantie te kort.

Beleid over de vraag op welke wijze invulling moet worden gegeven aan de samenwerking in zijn algemeenheid, is niet gepubliceerd.[135] Naar de overwegingen is het dan ook gissen. Is vaagheid in de strekking van de samenwerking dan ook troef? Dat kan aanleiding geven tot bedoelde of onbedoelde verruiming van de samenwerking getuige de onrechtmatige gegevensverstrekking door de Belastingdienst aan de AFM.[136] Het is naïef om te veronderstellen dat alle samenwerking onder het oog komt van de objectieve rechter. In de praktijk kan een diffuus kader leiden tot een verruiming van hetgeen de minister bij het toekennen van de ontheffing, voor ogen heeft gestaan.

Een juridische confrontatie met de praktijk van gegevensverstrekking door Belastingdienst

Uit dit alles blijkt dat de Belastingdienst een rol vervult binnen de publiekrechtelijk taak van andere bestuursorganen. De wettelijke plicht tot het verstrekken van in het bijzonder inkomensgegevens ligt veelal in de noodzaak van het kunnen uitvoeren van een bepaalde wet.[137] De wettelijke verplichting tot het verstrekken van gegevens aan bestuursorganen ten behoeve van het nalevingstoezicht is beperkt. Daarvoor ontbreekt veelal een wet in formele zin.

Een voorbeeld op het grensgebied van toezicht en opsporing is de gegevensverstrekking aan de NZa. In het kader van andere vormen van toezicht is geen sprake van een wettelijke verplichting, maar ontleent de Belastingdienst zijn rol op grond van de ontheffing van de fiscale geheimhoudingsplicht. Er wordt daarbij geen – gemotiveerd – onderscheid gemaakt tussen rijksinspecties en autoriteiten en dat terwijl sprake is van in aard verschillende bestuursorganen. Redenen voor het opnemen van een bestuursorgaan, en daarmee de gemotiveerde noodzaak voor de mogelijke bijdrage aan goede vervulling van die publiekrechtelijke taak van dat bestuursorgaan, ontbreken eveneens bij nagenoeg alle ontheffingen; voorzover een reden wordt genoemd, is die in het algemeen dusdanig vaag dat er geen concrete noodzaak uit blijkt. Dit schuurt met de (juridische) elementen voor het rechtvaardig delen van gegevens. Het kan op gespannen voet staan met de bescherming van een individu tegen de 'willekeurige' inmenging in zijn privé leven (art. 8 EVRM, zie par. 2.4.2.2)).[138] En dat geldt niet alleen voor burgers maar ook voor bedrijven.[139] Een

135 Voor verdere behandeling, zie hoofdstuk zes.

136 College van Beroep voor het bedrijfsleven, 22 februari 2017, ECLI:NL:CBB:2017:46 (beroep op Rb. Rotterdam van 4 juni 2015, ECLI:NL:RBROT:2015:3894).

137 Zie bijlage 10 voor een overzicht van wettelijke gegevensverstrekking.

138 EHRM 16 december 1992, nr. 13710/88 par. 31, NJ 1993/400 (Niemietz vs. Duitsland).

139 EHRM 16 april 2002, nr. 37971/97 ((Sociétés Colas vs. Frankrijk), NJ 2003/452, V-N 2002/47.5. AB 2002/277).

inbreuk is dan slechts gerechtvaardigd wanneer dit rechtmatig is ('in accordance with the law')[140] met de vereiste toegankelijkheid[141] in uitvoering met een voorzienbare handelwijze door het bestuursorgaan.[142] Ook moeten de belangen van de betrokkenen worden gewogen.[143] Er van uitgaande dat de regeling in beginsel in overeenstemming is met de nationale wetgeving ('accordance with the law') is de noodzaak en voorspelbaarheid (voorzienbaarheid) geenszins duidelijk.[144] Eerder gaf ik al aan dat de Uitvoeringsregeling 'slechts' een wettelijke ontheffing geeft op het verbod van bekendmaking: het geeft geen wettelijke bevoegdheid tot het op indirecte wijze inmengen in het persoonlijke domein van burgers en bedrijven.[145] Door het ontbreken van de transparantie in zowel de noodzaak als voorspelbaarheid (voorzienbaarheid), voldoet de uitvoeringsregeling tevens niet aan dat criterium. De uitvoeringsregeling geeft wat dat betreft niet de legitimiteit voor de toezichthouders tot het inmengen in het persoonlijke domein van burgers en bedrijven (zie 6.4).

De eigen juridische grondslag bij het vergaren van informatie door de Belastingdienst
De Belastingdienst zelf onderscheidt zich ten opzichte van de andere bestuursorganen met een algemeen geformuleerde wettelijke bevoegdheid tot het verkrijgen van gegevens en inlichtingen bij bestuursorganen. De Belastingdienst kan namelijk zelf informatie verkrijgen op grond van de wettelijke verplichting voor het verstrekken van gegevens door overheidsorganen (art. 55 AWR).[146] Die bevoegdheid is – sinds 1987 en na een proces van wetgeving – expliciet toegevoegd in de AWR (art. 56 AWR met latere wijziging in art. 55 AWR).[147] Een lex specialis op de geheimhoudings-

140 Zie bijvoorbeeld EHRM 24 april 1990, nr. 01224/05 A, NJ 1991/523, par. 27 (Kruslin en Huvig vs Frankrijk).

141 Voor burgers en bedrijven moet toepasselijke regelgeving transparant (kunnen) zijn, EHRM 2 augustus 1984, NJ 1988/534, par. 66 (Malone vs. Verenigd Koninkrijk); publicatie van de regelgeving moet in elk geval hebben plaatsgevonden, EHRM 30 maart 1989, NJ 1991/522, par. 56 (Chappell).

142 EHRM 2 augustus 1984, nr. 8691/79, par. 67, NJ 1988/534 (Malone vs. Verenigd Koninkrijk); zie ook EHRM 28 oktober 1994, Serie A, nr. 300, NJ 1995/509 (Murray vs. Verenigd Koninkrijk).

143 Zie bijvoorbeeld EHRM 25 maart 1983, A 61, par. 97 (Silver e.a. vs. Verenigd Koninkrijk).

144 Het strafvorderlijke legaliteitsbeginsel hanteert thans een 'soepele' benadering bij het maken van 'inbreuk' op privacy; niet voor alle inbreuken op de fundamentele rechten is een specifieke grondslag vereist, en de algemene taakstellende bepalingen (zoals art. 3 Politiewet en art. 141 Sv) kunnen ook de grondslag bieden voor de inzet van opsporingsmethoden die een inbreuk maken op fundamentele rechten, mits deze inbreuk 'niet meer dan beperkt' is (HR 19 december 1995, LJN:ZD0328, NJ 1996/249 m.nt. Schalken) r.o. 6.4.5. en HR 13 november 2012, LJNBW9338, NJ 2013/413; zie ook Rb. Midden-Nederland, 8 april 2016, ECLI:NL:RBMNE:2016:2106.

145 M.H.W.N Lammers, Is de informatie-uitwisseling door de inspecteur 'Smaranda Bara'proof?, TFB 2016/17 afl. 1.

146 De Belastingdienst merkt art. 55 AWR aan als een lex specialis voor de geheimhoudingsplicht ex art. 2:5 Awb (zie o.a. convenant inzake samenwerking tussen Belastingdienst en Kansspelautoriteit, dd. 4 september 2013 art. 5 lid 3 'De Ksa verstrekt in het kader van dit convenant de informatie aan de Belastingdienst op grond van art. 55 AWR. Door partijen wordt art. 55 AWR aangemerkt als een lex specialis ten opzichte van art. 33 Wok junctie art. 2:5 Algemene wet bestuursrecht (Awb)'). Zie Kamerstukken II 1986-1987, 19393, nr. 5, p. 9.

147 Art. 56 AWR was opgenomen in de Wet van 26 november 1987, Stb. 1987, 536, 19 393 (wijziging van art. 56 AWR in art. 55 bij Wet van 29 juni 1994, Stb. 1994, 499). Zie voor verdere behandeling par. 5.7.

bepalingen.[148] De wetgever acht een dergelijke verplichte medewerking tegenover de Belastingdienst klaarblijkelijk noodzakelijk in de democratische samenleving. Een opmerkelijke constatering.

De beoordeling van de democratische noodzaak tot het vervullen van een rol van de Belastingdienst ligt – met uitzondering op de situaties van wettelijke gegevensverstrekking – op het niveau van de uitvoerende instantie: de Belastingdienst. Met een uitgebreid netwerk aan samenwerkingsverbanden met inspecties en autoriteiten, waarbinnen de Belastingdienst zijn rol vervult, is de samenloop in handhavingssferen niet te bepalen. En dat terwijl de handhavingssferen een eigen rechtsstelsel met bevoegdheden en belangenafweging kennen. Dat ontneemt de mogelijkheid voor een zorgvuldige belangenafweging zoals vereist bij het rechtvaardig vergaren van gegevens (par. 2.5).

De permeabele grens van het fiscale toezicht naar sfeer van opsporing

De rol die Belastingdienst vervult binnen de publieke taakuitoefening van bestuursorganen beperkt zich niet tot *slechts* autoriteiten en inspecties. De grens voor de fiscale gegevens is tevens – direct of indirect – permeabel naar de opsporingssfeer.[149] Naast het direct verstrekken van gegevens aan de opsporingsinstanties ten behoeve van de opsporing – die ik zoals gezegd buiten het kader van deze studie houd – verstrekt de Belastingdienst ook gegevens aan *bestuursorganen* waarin de opsporingssfeer nauw aan het toezichtssfeer grenst. De sfeerovergang naar de opsporing is daarmee diffuus te noemen. Als voorbeeld noem ik het verstrekken van toezichtgegevens aan het ministerie van Justitie in het kader van de controle op rechtspersonen (art. 2a Wet controle op rechtspersonen).[150] Deze gegevens worden verstrekt in het kader van een doorlopend systeem van toezicht op rechtspersonen ter voorkoming en bestrijding van het misbruik van rechtspersonen.[151]

Een voorbeeld waarin de grenzen nog verder vervagen is de informatie-uitwisseling volgens het convenant ten behoeve van Bestuurlijke en Geïntegreerde Aanpak Georganiseerde Criminaliteit, Bestrijding Handhavingsknelpunten en Bevordering Integriteitsbeoordelingen.[152] Het doel van de samenwerking is onder andere 'een bestuurlijke en geïntegreerde aanpak van de georganiseerde criminaliteit door naast het strafrechtelijk laten vervolgen van individuele betrokkenen en het ontmantelen van criminele samenwerkingsverbanden ook bestuursrechtelijke interventies en

148 Kamerstukken II 1986/87, 19 393, nr. 5, p. 9.

149 Het verstrekken van fiscale gegevens aan opsporingsinstanties valt, vanwege het niet-kwalificeren van die sfeer als toezicht, buiten het kader van deze studie. De rol die de Belastingdienst vervult binnen die sfeer laat ik hier dan ook buiten de behandeling.

150 Wet controle op de rechtspersonen van 7 juli 2010, Stb. 280, 2010.

151 Samenwerkingsovereenkomst uitvoering Wet controle op rechtspersonen, 2 november 2012 (niet gepubliceerd in Staatscourant). Voor deze wettelijke gegevensverstrekking (aan Dienst Justis, onderdeel van het ministerie van Veiligheid en Justitie) is eind 2012 een convenant afgesloten met het ministerie onder de noemer van TRACK (Toezicht, Rechtspersonen, Analyse, Controle en Kennisgeving).

152 Convenant ten behoeve van Bestuurlijke en Geïntegreerde Aanpak Georganiseerde Criminaliteit, Bestrijding Handhavings knelpunten en Bevordering Integriteitsbeoordelingen, versie september 2014.

fiscale handhaving aan te wenden om de georganiseerde criminaliteit te bestrijden'.[153] Als reden voor participatie wordt aangegeven dat de georganiseerde criminaliteit *veelal* gepaard gaat met het verzwijgen van belastingen.[154] Deze uitwisseling vindt plaats onder de noemer van het Landelijk Informatie en Expertise Centrum (LIEC).[155] Voor het kunnen uitvoeren van deze samenwerking in het kader van het convenant heeft de Belastingdienst een structurele ontheffing van de geheimhoudingsplicht (art. 43 lid 1 letter m Uitv. reg. AWR). Die is ook opgenomen op de lijst met structurele ontheffingen voor de geheimhoudingsplicht.[156] De samenwerking met het LIEC is van oorsprong primair bestuursrechtelijk.[157] Het RIEC – als uitvoeringsinstantie van het LIEC – geeft de betreffende convenantpartners echter een interventieadvies dat breder is. Het kan namelijk bestaan uit strafrechtelijke, bestuursrechtelijke, fiscale en/of privaatrechtelijke elementen.[158] Sfeerovergang is dan ook latent aanwezig.[159]

Een ander voorbeeld in dezelfde lijn is de participatie van de Belastingdienst in de zogenaamde Landelijke Stuurgroep Interventieteams (LSI). De Belastingdienst verstrekt gegevens in het kader van de samenwerking gericht op het voorkomen en

153 Art. 5.1 Privacy protocol RIECs-LIEC, 2015, Behorend bij het Convenant ten behoeve van de Bestuurlijke en Geïntegreerde Aanpak Georganiseerde Criminaliteit, Bestrijding Handhavingsknelpunten en Bevordering Integriteitsbeoordelingen.

154 Art. 4.5 Privacy protocol RIECs-LIEC, 2015, Behorend bij het Convenant ten behoeve van de Bestuurlijke en Geïntegreerde Aanpak Georganiseerde Criminaliteit, Bestrijding Handhavingsknelpunten en Bevordering Integriteitsbeoordelingen.

155 Kamerstukken II 2008/09, 29 911, nr. 27, Het Bestuurlijk Akkoord Gedecentraliseerde Aanpak Georganiseerde Misdaad uit september 2008, 29 april 2009. In 2008 ontstaan voor aanpak georganiseerde criminaliteit. In 2009 uitgebreid met Regionale Informatie en Expertise Centra (RIEC) met samenwerkende partners naast Belastingdienst van Gemeenten, Openbaar Ministerie, Politie, Provincies, Douane, FIOD, Inspectie SZW, Koninklijke Marechaussee, Immigratie en Naturalisatie Dienst.

156 Nota van Toelichting, Regeling van 17 december 2008, nr. DB 2008/705 tot wijziging van enige fiscale uitvoeringsregelingen, Stcrt. 2008, 253, p. 39.

157 De samenwerking was aanvankelijk gericht op zogenaamde 'handhavingsknelpunten'. In de latere Nota van Toelichting is dit aangepast met de volgende toelichting: 'de onderhavige omschrijving opgenomen om fiscale informatie te kunnen verstrekken aan samenwerkingsverbanden die integraal bestuurlijk toezicht tot doel hebben. In eerste instantie ging het voornamelijk om de bestuurlijke aanpak van handhavingsknelpunten (waaronder de zogenoemde vrijplaatsen). Inmiddels zijn er meer samenwerkingsverbanden die voor het integraal bestuurlijk toezicht fiscale informatie nodig hebben. Het betreft de onlangs gestarte Regionale Informatie en Expertise Centra (RIEC), waarin de verschillende regiokantoren van de Belastingdienst participeren. De term 'handhavingsknelpunten' is te beperkend om dit soort samenwerkingsverbanden onder de werking van onderdeel m te kunnen brengen. Daarom wordt de omschrijving aangepast.' Nota van Toelichting, Wijziging van enige fiscale uitvoeringsregelingen, Stcrt. 2009, 20549, p. 72.

158 Art. 9.1 Privacy protocol RIECs-LIEC, 2015, behorend bij het Convenant ten behoeve van de Bestuurlijke en Geïntegreerde Aanpak Georganiseerde Criminaliteit, Bestrijding Handhavingsknelpunten en Bevordering Integriteitsbeoordelingen.

159 Hier doemen vraagstukken op ten aanzien van bijvoorbeeld het verstrekken van wilsafhankelijke informatie (Saunders-materiaal) dat de Belastingdienst ten behoeve van belastingheffing heeft verkregen op grond van de AWR: is dat dan kenbaar voor de convenantspartners zodat die deze informatie niet voor strafdoeleinden gebruiken? Vraagstukken die nog niet eenduidig te beantwoorden zijn (zie par. 6.2.6).

terugdringen van belasting- en premiefraude, uitwerkingsfraude, illegale tewerkstelling en daarmee samenhangende misstanden.[160] Ook hiervoor heeft de Belastingdienst een structurele ontheffing van de geheimhoudingsplicht.[161]

Een samenwerkingsverband dat vooral op de opsporingssfeer is gericht, is de Infobox Crimineel en Onverklaarbaar Vermogen (iCOV).[162] Dit samenwerkingsverband is gericht op het in kaart brengen van onverklaarbaar of crimineel vermogen, het blootleggen van witwas- of fraudeconstructies en het kunnen innen van overheidsvorderingen ter ondersteuning van de publiekrechtelijke taakuitoefening van de deelnemende organisaties.[163] Hiervoor is geen structurele ontheffing in het kader van toezichthoudende taken: dat kan alleen in het kader van strafrechtelijke vordering (art. 67 lid 2 letter a AWR dan wel art. 67 lid 2 letter b AWR juncto art. 43 c lid 1 letter l Uitv. reg. AWR) of individuele ontheffing (art. 67 lid 3 AWR) (zie par. 6.4 resp. 6.5).

De structurele ontheffing van de geheimhoudingsplicht ten aanzien van zowel de RIECs/LIEC als de LSI is gericht op het verstrekken van gegevens. De ontheffing ziet niet op het verstrekken van inlichtingen en inzage.[164] Ten gevolge van de aard van de samenwerking lijkt de grens met de opsporingssfeer diffuus.

Ten slotte noem ik nog het publiekrechtelijke samenwerkingsverband 'Informatie Knooppunt Zorgfraude (IKZ)' waarvan de grondslag te vinden is in de wet: de samenwerking met de NZa (artt. 88 en 89 Zvw).[165] Deze samenwerking is gericht op de verbetering van de bestrijding van zorgfraude.[166] Het convenant merkt op dat de samenwerking plaatsvindt 'in het kader van het belang van een integere zorgsector, het belang van een adequaat toezicht, een doeltreffende civielrechtelijke, bestuurs-

160 Samenwerkingsovereenkomst voor interventieteams, 8 oktober 2003.

161 Art. 43c lid 1 letter w Uitv. reg. AWR. Een toelichting voor opname is niet gepubliceerd. In een latere Nota van Toelichten met uitbreiding van de deelnemers is aangegeven dat deze ontheffing gericht is op het verstrekken van gegevens 'voor zover het gegevens betreft die nodig zijn om de samenwerking in het kader van de integrale toepassing en handhaving van overheidsregelingen effectief en efficiënt te laten verlopen en een convenant is gesloten met de betreffende bestuursorganen of voor zover het gegevens betreft die nodig zijn voor de uitvoering van samenwerkingsprojecten door middel van interventieteams ter voorkoming en terugdringing van belasting- en premiefraude, uitkeringsfraude, illegale tewerkstelling en de daarmee samenhangende misstanden. Van de gelegenheid is gebruikgemaakt om een redactionele verbetering aan te brengen.' Nota van Toelichting, Regeling van de staatssecretaris van Financiën van 29 december 2016, nr. 2016-0000225960, tot wijziging van enige uitvoeringsregelingen op het gebied van belastingen en toeslagen, Stcrt. 2016, 71813, p. 32.

162 Een samenwerkingsverband met de Douane, de FIOD, de FIU, het OM en de politie.

163 Convenant iCOV 2013, Stcrt. 2013, 24607, Protocol gegevensverwerking iCOV Productie 2013, Stcrt. 2013, 24608 en Protocol gegevensverwerking iCOV Research and Development 2013, Stcrt. 2013, 24610.

164 Art. 43c lid 1 letter m en art. 43c lid 1 letter w Uitv. reg. AWR.

165 Convenant houdend afspraken over de samenwerking in het kader van de verbetering van de bestrijding van zorgfraude: Informatie Knooppunt Zorgfraude (IKZ), als Voorzetting Bestuurlijk Overleg Integriteit Zorgsector, Stcrt. 2015, 8345.

166 Deelnemende partijen zijn naast de Nederlandse Zorgautoriteit (NZa) en Belastingdienst, de Inspectie voor de Gezondheidszorg (IGZ), Directie Opsporing van de Inspectie Sociale Zaken en Werkgelegenheid (Inspectie SZW), Fiscale Inlichtingen en Opsporingsdienst (FIOD). Daarnaast kunnen in de samenwerking betrokken worden: het Centrum Indicatiestelling Zorg (CIZ), de Zorgverzekeraars Nederland (ZN) en de Vereniging Nederlandse Gemeenten (VNG).

rechtelijke, tuchtrechtelijk en strafrechtelijk handhaving in die sector en gelet op een goede samenwerking tussen de ketenpartners op die onderscheiden gebieden.'[167] Het gezamenlijke doel van de convenantpartners is 'het versterken van de integriteit van de zorgsector door het voorkomen en aanpakken van onrechtmatigheden in de zorg die ten laste komen van de voor zorg bestemde middelen. Het gaat daarbij om preventie en bestrijding van fraude in de zorg waarbij doelbewust in strijd met de regels wordt gehandeld met het oog op eigen of andermans (financieel) gewin.'[168] De Belastingdienst deelt (als een van de deelnemers aan het samenwerkingsverband) 'informatie die noodzakelijk is ter verwezenlijking van het doel'.[169]

De grondslag voor deze structurele samenwerking wordt daadwerkelijk gevonden in de wet en geeft daadwerkelijk de wettelijke basis die tot stand is gekomen in het proces van wetgeving zoals dat in een democratische rechtsstaat gevonden dient te worden.[170] Grenzen tussen de sferen lijken echter wel te vervagen. En dat is tevens de algemene conclusie omtrent de rol van de Belastingdienst binnen samenwerkingsverbanden. Geleidelijk aan heeft de Belastingdienst binnen het netwerk van (toezichthoudende) bestuursorganen een positie (toebedeeld) gekregen die tekortschiet in transparantie. Het is zelfs de vraag of de Belastingdienst zijn rol nog helder voor ogen heeft (par. 6.2). Een vraag die onbeantwoord blijft maar wel een beeld oproept waaruit de noodzaak tot meer helderheid naar voren komt (par. 6.7).

4.3 De toezichthouder met zijn algemene bevoegdheden

In de voorgaande paragraaf zijn de bestuursorganen naar de algemene taken van toezicht geclassificeerd. Daaruit komt naar voren dat, ongeacht deze classificatie, toezicht een verbijzonderde handhavingsactiviteit is en in meerdere vormen kan plaatsvinden. De bestuursorganen houden dan ook veelal toezicht in meerdere sferen. Elk met daarop afgestemde bevoegdheden. Alleen binnen de sfeer van het nalevingstoezicht is een 'standaardpakket aan bevoegdheden' opgenomen in de Awb. Voor het overige gelden andere bevoegdheden.[171] De sfeer is niet te bepalen vanuit de classificatie van het bestuursorgaan. De vraag is dan ook wanneer dat standaardpakket aan bevoegdheden van toepassing is. Of wat nog kenmerkender is voor het Awb-kader: *wie* heeft de bevoegdheden voor nalevingstoezicht en voor welke situatie. In de vervolgparagraaf geef ik aan welke bijzondere bevoegdheden van toepassing kunnen zijn.

Wie is toezichthouder?

De algemene opvattingen over het begrip toezichthouder zijn ruim en niet eensluidend. Ik noem twee gangbare omschrijvingen. De vrije encyclopedie Wikipedia

167 Convenant houdende afspraken over de samenwerking in het kader van de verbetering van de bestrijding van zorgfraude: 'Informatie Knooppunt Zorgfraude (IKZ)', Stcrt. 2016, 59229.
168 Art. 2, Informatieprotocol IKZ 2016.
169 Art. 2, Informatieprotocol IKZ 2016.
170 Stcrt. 2005, 649.
171 Voor nadere beschouwing van dit zogenaamde 'standaardpakket' verwijs ik naar hoofdstuk vijf.

omschrijft het begrip toezichthouder als 'een door de overheid aangesteld, onafhankelijk en onpartijdig instituut dat toeziet op naleving van wet- en regelgeving van organisaties.'[172] Het juridische woordenboek geeft als omschrijving: 'instantie die toezicht moet houden, die moet controleren of bepaalde regels wel nageleefd worden.'[173] Het gaat hier om een instituut of instantie, een organisatie. Dit sluit niet aan op de Awb. De Awb definieert het begrip toezichthouder als 'een persoon, bij of krachtens wettelijk voorschrift belast met het houden van toezicht op naleving van bepaalde bij of krachtens wettelijk voorschrift (art. 5.11 Awb).'[174] Volgens de Awb ziet het begrip toezichthouder op een individueel persoon belast met het uitoefenen van nalevingstoezicht. Hij verkrijgt persoonlijk de mogelijkheid ('bevoegdheid') die taak uit te (kunnen) oefenen.

Bij de aanpassingswetgeving is de bewuste keuze gemaakt om niet langer een bestuursorgaan de toezichtsbevoegdheden te geven, maar alleen daartoe aangewezen individuele personen.[175] Als ik spreek over toezichtsbevoegdheden zijn het dan ook de bevoegdheden voor een persoon. In het kader van deze studie sluit ik voor het begrip toezichthouder aan bij deze definitie: 'De toezichthouder is een persoon, die bij of krachtens wettelijk voorschrift belast is met het houden van toezicht op naleving van het bepaalde bij of krachtens wettelijk voorschrift.'

Het kwalificeren als toezichthouder vindt, vanuit deze definitie, plaats voor bepaalde werkzaamheden waarmee de persoon is belast, namelijk het houden van *nalevingstoezicht*. Andere vormen van toezicht vallen hier niet onder.[176] Het is zoals gezegd niet het bestuursorgaan (bijvoorbeeld een autoriteit of inspectie) die als toezichthouder optreedt, maar de individuele persoon. Niet alle personen binnen een bestuursorgaan beschikken dus per definitie over deze bevoegdheden. Een persoon kan zelfs voor verschillende taken over afzonderlijke bevoegdheden beschikken.[177] Het kwalificeren van de individuele werkzaamheden is bepalend.

Binnen het spectrum van de autoriteiten en de rijksinspecties moeten de medewerkers voor het uitvoeren van die specifieke werkzaamheden worden aangewezen.[178] Dit is een noodzakelijke voorwaarde.[179] De medewerkers van de NZa belast met het nalevingstoezicht, worden daarvoor gemandateerd door de minister.[180] Het toezicht van de AFM op naleving vindt plaats middels mandatering door het bestuur van de stichting (AFM).[181] De aanwijzing van DNB-medewerkers vindt plaats bij

172 https://nl.wikipedia.org/wiki/Toezichthouder_(overheid), geraadpleegd: 8 februari 2017.
173 http://www.juridischwoordenboek.nl/woordenboektho.html#18665, geraadpleegd: 8 februari 2017.
174 Kamerstukken II 1996/97, 25 280, nr. 3, p. 31.
175 Kamerstukken II 1996/97, 25 280, nr. 3, p. 31.
176 Zie ook begripsbepaling, par. 2.2.
177 D. Ruimschotel, Goed Toezicht: Principes van professionaliteit, democratie en good governance, 2014, p. 219.
178 Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken (KCWJ), aanwijzing 133 letter b nummer 1.
179 CBb 21 juli 2008, LJN:BE9669, AB 2008/288.
180 Besluit organisatie, mandaat, volmacht en machtiging NZa, Stcrt. 2011, 17685 en Wijzigingsbesluit Besluit organisatie, mandaat, volmacht en machtiging NZa, 19 april 2017, Stcrt. 2017, 23283.
181 Mandaat Autoriteit Financiële Markten per 18 april 2016, Stcrt. 2016, 19911.

besluit.[182] Daarbij hoeft het niet altijd te gaan om medewerkers die zich daadwerkelijk met toezicht 'te velde' bezighouden. Zo kan het Bft als toezichthouder de medewerkers aanwijzen in de functie van directeur, toezichthouder of jurist (in het kader van het toezicht op de naleving van het bepaalde bij of krachtens de Wna, de Gdw en de Wwft).[183] In de aanwijzing kan de taak van naleving van bepaalde wetten zijn genoemd met vervolgens een nadere uitwerking in de materiële wetten waarop het toezicht plaatsvindt. Dit is onder andere te zien bij de ACM met verwijzing naar de Instellingswet ACM[184] en materiële wetgeving.[185] In die materiële wetten kunnen vervolgens voor dat specifieke toezicht weer bijzondere bevoegdheden zijn opgenomen. Ruimschotel merkt hierover op dat met het toewijzen van bevoegdheden in afzonderlijke wetten en wetsregels en – al dan niet met ministeriële aanwijzing – aan personen, de toedeling van toezichtsbevoegdheden niet direct transparant maakt.[186] Een mening die ik deel. Hoewel het zeker geen overbodige bepaling is dat een toezichthouder zijn wettelijke bevoegdheid, de legitimatie, desgevraagd en aanstonds moet kunnen tonen (art. 5:12 Awb), biedt ook dat niet de vereiste transparantie in bevoegdheden.

Het komt ook voor dat een organisatie als 'toezichthouder' wordt aangewezen. Dit is te zien bij onder andere het nalevingstoezicht op de Wwft: het Besluit aanwijzing toezichthouders Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme.[187] De *organisatie* is dan echter nog geen toezichthouder in de zin van de Awb. Zelfs het wettelijk aanwijzen van bijvoorbeeld de AFM of DNB als toezichthouder maakt de organisatie nog geen toezichthouder in de zin van de Awb. Ter voorkoming van misverstanden gebruik ik vanaf dit punt voor de organisaties die zich bezighouden met toezicht, in aansluiting op het begrippenkader rijksinspecties de term 'toezichthoudende instantie'.[188] De term 'toezichthouder' hanteer ik alleen nog voor de (natuurlijke) personen belast met het uitoefenen van nalevingstoezicht tenzij uit de context duidelijk blijkt dat het gaat om de organisatie in zijn algemene maatschappelijke functie van toezichthouden.

182 Besluit van De Nederlandsche Bank N.V. van 21 december 2006, nr. Juza/2006/02543/pvdb, houdende de aanwijzing van personen die zijn belast met het toezicht op de naleving van de financiële toezichtwetgeving, Besluit aanwijzing toezichthouders DNB, Stcrt. 2006, 252.

183 Besluit Aanwijzing medewerkers BFT 2017, 1 februari 2017, Stcrt. 2017, 7258.

184 Besluit van de Autoriteit Consument en Markt van 2 april 2013, ACM/DJZ/2013/200834, tot aanwijzing van toezichthouders van de Autoriteit Consument en Markt, Besluit aanwijzing toezichthouders ACM, Stcrt. 2013, 9716. Besluit van de Autoriteit Consument en Markt van 4 juli 2016, ACM/DJZ/2016/203134, houdende wijziging van het Besluit aanwijzing toezichthouders ACM, Stcrt. 2016, 37736 (tussentijdse wijzigingen Stcrt. 2014, 21624 en Stcrt. 2014, 2661). Het besluit van 31 juli 2014 (Stcrt. 2014, 21624) bracht het aanwijzingsbesluit met ingang van 1 augustus 2014 in overeenstemming met de Instellingswet na wijziging daarvan met de Stroomlijningswet.

185 Kamerstukken II 2012/13, 33 622, nr. 3, p. 47.

186 D. Ruimschotel, Goed Toezicht: Principes van professionaliteit, democratie en good governance, 2014, p. 219.

187 Stcrt. 2008, 142.

188 https://www.ensie.nl/rijksinspecties/toezichthouder, geraadpleegd: 8 februari 2016.

Wie is inspecteur?

De overheid kent naast de toezichthouders ook allerlei 'inspecteurs'. Dat is een functieaanduiding van 'de medewerker van een inspectie belast met toezicht'.[189] Bij de inspecties, als toezichthoudend onderdeel van een ministerie, worden al die medewerkers in het algemeen ook tot de inspecteurs gerekend. Deze medewerkers *kunnen* onder het eerdergenoemde begrip van toezichthouder vallen; dit zal echter moeten blijken uit hun aanwijzing. In de praktijk zal legitimering van de nalevingsbevoegdheden veelal blijken uit het legitimatiebewijs.

De Belastingdienst kent ook inspecteurs. Die nemen echter een bijzondere positie in vanuit de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003.[190] De structuur van de Belastingdienst kent drie functionarissen, te weten de *directeur*, de *inspecteur* en de *ontvanger* (art. 2 lid 3 letter b AWR juncto art. 5 Uitv. reg. Belastingdienst 2003). Aan hen worden in die hoedanigheid onderscheiden wettelijke bevoegdheden toegewezen vanuit de AWR, ADw of Invorderingswet. Voor de heffing van rijksbelastingen is dat bepaald in de AWR. De directeur is zowel inspecteur als ontvanger. Hij kan vervolgens ambtenaren van de Belastingdienst aanwijzen als inspecteur (voor nakoming van de verplichtingen volgens de AWR) en/of ontvanger (voor nakoming van de verplichtingen volgens de Invorderingswet, art. 10 Uitv. reg. Belastingdienst 2003): hij treedt vanuit een mandaat op namens de inspecteur of ontvanger. Zij krijgen het mandaat op te treden als inspecteur dan wel ontvanger (art. 10:3 Awb). De verplichtingen voor het kunnen uitoefenen van het fiscale toezicht gelden dan ook jegens hen.[191] Voor de heffingen krachtens het communautaire recht geldt de Algemene Douanewet. Daarin zijn specifieke bevoegdheden opgenomen die slechts van toepassing zijn voor het douanetoezicht dan wel douanecontrole ingevolge het bepaalde bij of krachtens de Algemene Douanewet (art. 1:20 ADw).[192] Het gaat in de ADw om bevoegdheden die veelal verder gaan dan die van de inspecteur op grond van de AWR.[193] In specifieke belastingwetten kan tevens een uitbreiding van bevoegdheden worden opgenomen voor het heffen van die betreffende belasting. Daarnaast gelden eigen bevoegdheden voor de Ontvanger op grond van de Invorderingswet.[194] Voor het fiscale toezicht definieer ik inspecteur als volgt: 'De inspecteur is de ambtenaar van de Belastingdienst, gemandateerd door

189 https://www.ensie.nl/rijksinspecties/toezichthouder, geraadpleegd: 8 februari 2016.

190 Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003, Stcrt. 2002, 247 en laatstelijk gewijzigd, met de Regeling van de staatssecretaris van Financiën van 29 december 2016, nr. 2016-0000225960, tot wijziging van enige uitvoeringsregelingen op het gebied van belastingen en toeslagen, Stcrt. 2016, 71813.

191 Het betreft met name de artt. 47, 47a, 48, 49, 50, 53 en 55 AWR.

192 Kamerstukken II 2006/07, 30 580, nr. 3.

193 In het kader van dit onderzoek besteed ik geen aandacht aan de bevoegdheden volgens de Algemene Douanewet; voor de oplossing van de probleemstelling richt ik mij alleen op de bevoegdheden van de inspecteur op grond van de AWR.

194 Medewerkers van de Belasting kunnen zowel het ontvangersmandaat als dat van de inspecteur hebben; bij het inmengen in het persoonlijk domein moet duidelijk de hoedanigheid van optreden blijken. Bij vermenging kan sprake zijn van het ontbreken van het zogenaamde 'informed consent' van betrokkene overeenkomstig het grondrecht van artikel 8 EVRM; dat leidt tot onrechtmatig verkregen bewijs. Rb. Zeeland-West-Brabant, 29 november 2016, ECLI:NL:RBZWB:2016:7501.

de directeur, jegens wie de verplichtingen gelden ten dienste van de belastingheffing.' De inspecteur moet zich evenals de toezichthouder desgevraagd kunnen legitimeren.[195]

De ambtelijke aanwijzing als toezichthouder

Het begrip toezichthouder is neutraal geformuleerd. Waar in deze studie gesproken wordt over (toezichthoudend) 'personeel' omvat dat zowel ambtenaren als andere personen. Dit laatste is een bewuste – maar niet gemotiveerde – keuze van de wetgever.[196] Het College van Beroep voor het Bedrijfsleven geeft hier de volgende invulling aan: 'In zijn algemeenheid is niet aan te geven in welke gevallen het verlenen van toezichtsbevoegdheden aan particuliere personen ongewenst zou zijn. Als algemene regel zou wel kunnen gelden dat naarmate de wettelijke voorschriften waarop moet worden toegezien van groter maatschappelijk gewicht en belang zijn, 'particulier' toezicht minder in aanmerking komt.'[197] Als voorbeeld noem ik de aanwijzing van controleurs van de Stichting kwaliteitsgarantie Vleeskalversector.[198] Blomberg merkt op dat niet voor hand ligt dat (uitsluitend) niet-ambtenaren toezicht houden op het gebied van defensie, openbare veiligheid of externe veiligheid.[199] Waar de grens in concreto moet liggen, geeft de Tweede Kamer geen uitsluitsel. Wel komt uit recente uitspraken van de Centrale Raad naar voren dat het niet acht nemen van bepaalde waarborgen en grenzen aan het uitbesteden van deze overheidstaak fataal kan zijn.[200]

Met het aanwijzen als toezichthouder verkrijgt die persoon de bevoegdheden. Toezichthouders hoeven dus geen ambtenaar te zijn. Zo kunnen personen van verzelfstandigde overheidsdiensten toezichthouden volgens de Awb.[201] Hoewel van andere orde merk ik hier op dat een toezichthouder er uit strategische overwegingen voor kan kiezen zich niet spontaan als zodanig bekend te maken. Hij kan onder omstandigheden op anonieme basis zijn toezichthandelingen verrich-

195 Voor de inspecteur gelden geen richtlijnen of instructies met betrekking tot de legitimatieplicht. De Nationale ombudsman is van mening dat een inspecteur zich bij een aangekondigd bezoek ter plaatse alleen op verzoek behoeft te legitimeren, Nationale ombudsman 2 juni 1998, V-N 1998, p. 2934. Bij een onaangekondigd bezoek en contact met een belastingplichtige kan dit anders liggen (Nationale ombudsman 19 november 1998, V-N 1998, p. 5105); zie ook Nationale ombudsman 9 december 2013, 2013/183 ten aanzien van testaankopen.

196 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 139.

197 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 58-59.

198 CBb 5 november 1997, nr. 94/2550/001/013, JB 199b.8/98 m.nt. Van Nus en RAwb 1998/61.

199 A.B. Blomberg, Toezicht door particulieren, Tijdschrift voor Omgevingsrecht 2002, p. 101-108

200 CRvB 16 september 2014, ECLI:NL:CRVB:2014:2947 en CRvB 1 juni 2016, ECLI:NL:CRVB:2016:1943.

201 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 139. Voorbeeld is Verispect BV dat, als onderdeel van het Nederlands Meetinstituut, toezicht houdt op naleving van Metrologiewet en de Wet op de Kansspelen. Bijzondere wetgeving kan het toezicht overigens beperken door te bepalen dat alleen ambtenaren als toezichthouder aangewezen kunnen worden; voorbeelden hiervan zijn Vreemdelingenwet (art. 47 VW 2000), Wet werk en bijstand (art. 47a Wwb) en Wet algemene bepalingen omgevingsrecht (art. 5.10 Wabo).

ten of zich als particulier presenteren.[202] Uiteraard zal deze zogenaamde 'mystery guest' wel als toezichthouder moeten zijn aangewezen.[203] Ook deze 'mystery' toezichthouders mogen overigens, mits daartoe gemandateerd, private toezichthouders zijn.[204] De AWR en de Uitvoeringsregeling Belastingdienst spreken alleen over *ambtenaren* van de rijksbelastingdienst. Dat houdt in dat de AWR niet van toepassing is op gemeentelijke ambtenaren of niet-ambtenaren. Vanuit de omstandigheid dat de Uitvoeringsregeling Belastingdienst van een latere datum is, leid ik af dat het uitvoeren van de belastingwetgeving van dusdanig maatschappelijk gewicht is dat het bij ambtenaren wordt belegd dan wel in elk geval geen noodzaak aanwezig is geacht om dat te wijzigen.[205] De inspecteur kan daarentegen wel gebruikmaken van andere experts en hen als zodanig aanwijzen voor de taakuitoefening.[206]

Er zijn derhalve grenzen in het toezicht gesteld: bij het delen van gegevens mogen deze grenzen – uiteraard – niet vervagen. Het optreden onder de 'vlag' van toezichthouder dekt niet altijd dezelfde 'lading'. Het toekennen van fiscale bevoegdheden – die vanwege het maatschappelijke gewicht zijn voorbehouden aan de ambtelijke inspecteur – wordt geweld aangedaan indien deze op indirecte wijze ook worden aangewend voor niet ambtelijke 'toezichthouders'. Wat dat betreft mag er geen sprake zijn van mystery guest. Onder valse vlag varen, hierop aansluitend, is uiteraard nimmer toegestaan. Duidelijke afkadering is derhalve noodzakelijk.

Kan de inspecteur optreden als toezichthouder?

Uit het stelsel van titel 5.2 Awb kan worden afgeleid dat de toezichthoudende bevoegdheden alleen voor toezichthouders – natuurlijke personen – gelden.[207] Het gaat in de definitie van toezichthouder om de volgende drie limitatieve criteria:

(1) een persoon,
(2) bij of krachtens wettelijke voorschrift belast met het houden van toezicht op naleving en
(3) bij of krachtens enig wettelijk voorschrift.

Dit vraagt om een nadere uitwerking voor de positie van de inspecteur binnen dat kader.

---

202 CBb 8 juli 2015, ECLI:NL:CBB:2015:191; zie ook CRvB 16 januari 2014, ECLI:NL:CRVB:2014:191, AB 2014/203; Rb. Rotterdam (vrz) 5 oktober 2011, LJN:BT6741 en CBb 7 juni 2007, LJN:BA7443, AB 2007/279 en JOR 2007/185.

203 CBb 15 januari 2016, ECLI:NL:CBB:2016:1, ECLI:NL:CBB:2016:2, ECLI:NL:CBB:2016:3.

204 CRvB 2 december 2015, ECLI:NL:CRVB:2015:4192; zie ook AB 2016/77 m.nt. H.E. Bröring; zie ook Y.E. Schuurmans en S.H. Ranchordás, 'The mystery guests in het bestuursrecht: fraudeonderzoek door particuliere rechercherbureaus', NTB 2016/51, p. 378-38.

205 In de jurisprudentie vormt het criterium van 'hoe groter het maatschappelijk gewicht en belang des te minder particulier toezicht in aanmerking komt', CBb 5 november 1997, RAwb 1998, 61, m.nt. Widdershoven.

206 De minister van Financiën is bevoegd andere ambtenaren van de rijksbelastingdienst aan te wijzen jegens wie dezelfde verplichtingen gelden als jegens de inspecteur (art. 56 AWR). In het kader van dit onderzoek besteed ik hier geen aandacht aan.

207 Algemene wet bestuursrecht, Tekst en commentaar, P.J.J. van Buuren en T.C. Borman (red.), 2011, p. 388.

Ad 1 Een persoon

In het proces van heffen van rijksbelastingen wordt de inspecteur – als persoon – bij ministeriële regeling aangewezen om uitvoering te geven aan dát proces (art. 2 lid 3 letter b AWR). In de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2013 is opgenomen wie inspecteur is. In beginsel zijn dat echter niet de 'uitvoerende medewerkers van het toezicht' maar de landelijke directeuren, bepaalde directeuren van de organisatieonderdelen en de algemeen directeur Douane. Zij zijn overigens ook ontvanger (art. 5 lid 1 Uitv. reg. Belastingdienst 2003). Ingeval van toezichthoudende werkzaamheden is het echter de inspecteur als persoon die – gemandateerd – zijn bevoegdheden uitoefent (art. 10 Uitv. reg. Belastingdienst 2003). Daarmee zou de inspecteur wel voldoen aan het eerste criterium van toezichthouder ex artikel 5.11 Awb. In die hoedanigheid richt hij zich op het naleven van de fiscale normen voor burgers en bedrijven vanuit fiscale wet- en regelgeving of andere kwaliteitseisen vanuit bijvoorbeeld convenanten. De vervolgvraag dient zich aan of het artikel 5:11 Awb van toepassing is vanuit zijn wettelijke taakvervulling.

Ad 2 Een wettelijk bepaald (nalevings)toezicht

Bij het beoordelen van het tweede criterium – het uitvoeren van nalevingstoezicht – komt echter de bijzondere positie van de inspecteur duidelijk naar voren. Hij voert namelijk toezicht uit in het kader van het *uitvoerende* proces: het 'heffen van rijksbelastingen'. In formele zin heeft de inspecteur niet bij of krachtens wet een toezichthoudende taak op naleving van voorschriften. In de taakomschrijving van de inspecteur is daar immers geen specifieke bepaling bij wet over opgenomen.[208] Ook niet krachtens wet met een daartoe – in de Staatscourant – opgenomen besluit.[209] Bij de behandeling van de Awb is aangegeven dat dit echter geen vereiste is, indien de aard van het toezicht valt af te leiden uit het stelsel van de wet.[210] De aanwijzing – collectief dan wel individueel – vormt daarentegen een noodzakelijke voorwaarde.[211] Daarbij moet concreet worden aangegeven dat sprake is van toezicht op naleving.[212] Voor de Belastingdienst is – desgevraagd in de Tweede Kamer – zelfs expliciet door de minister van Justitie aangegeven dat het fiscale stelsel *niet* het

208 Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken (KCWJ), aanwijzing 133 letter a.

209 Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken (KCWJ), aanwijzing 133 letter b nummers 1 en 2.

210 Zie bijvoorbeeld de aanwijzing van ambtenaren in de Vreemdelingenwet; de wet wijst ambtenaren aan die belast zijn met 'het toezicht op vreemdelingen'. In de parlementaire geschiedenis is hierover opgenomen: 'Hoewel hier niet met zoveel woorden gesproken wordt over «toezicht op de naleving van het bij of krachtens de Vreemdelingenwet bepaalde», moet uit het stelsel van de wet worden afgeleid dat aan het toezicht die betekenis kan worden toegekend. (…)', Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 75.

211 CBb 21 juli 2008, LJN:BE9669, AB 2008/288.

212 Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken (KCWJ), Aanwijzing 132 ('toezicht op de naleving'; 'opsporing'); zie ook HR 11 maart 1895, W. 6637 en HR 28 oktober 1895, W. 6734 voor de klassieke inhoud van het materiële begrip van nalevingstoezicht.

karakter heeft van nalevingstoezicht.[213] Een weldoordachte nomenclatuur lijkt voor de hand te liggen. Een verdieping is vereist.

In de literatuur wordt aangeven dat in de sfeer van de uitvoering '(…) een vorm van wederkerigheid zit in die zin dat het bestuur een besluit zal moeten nemen omtrent het recht op een vergunning, op subsidie, op uitkering dan wel ter zake van de verschuldigdheid van belasting.'[214] In hoofdstuk drie is de rol van de inspecteur in relatie tot de wederkerigheid toegelicht (zie par. 3.2). In de wetsgeschiedenis over de kwalificatie heeft de minister van Justitie zich expliciet uitgesproken. Ten aanzien van de bevoegdheden van de Belastingdienst is hem in de parlementaire behandeling namelijk in concreto de vraag gesteld 'of bij de artikelen 47 en volgende AWR (verplichtingen ten dienste van de belastingheffing) sprake is van handhavingstoezicht of uitvoeringstoezicht.'[215] Het toezicht – voorzover daarvan kan worden gesproken – door de inspecteur is volgens de minister van Justitie te kwalificeren als *uitvoeringstoezicht*. Ik citeer de minister met zijn uitgebreide toelichting met de accenten cursief: 'Het gaat daarbij immers om informatieverplichtingen en administratieve verplichtingen ten behoeve van de belastingheffing, waarbij het door de inspecteur *verzamelen van gegevens ten behoeve van het primaire proces* van belastingheffing centraal staat, *in plaats van het toezicht op de naleving van wettelijke voorschriften of vergunningsvoorschriften*, hetgeen in de derde tranche uitgangspunt is [MS: o.a. Titel 5.2. Toezicht op naleving]. Dit komt *bijvoorbeeld* naar voren bij de verplichtingen van administratieplichtigen ten behoeve van de belastingheffing ten aanzien van derden, waarbij de fiscus gegevens verzamelt terwijl de informatieplichtige zelf geen belanghebbende is bij de uiteindelijke belastingheffing op basis van die gegevens [MS: een van de principiële verschillen waar de Awb blijkbaar niet in voorziet]. In dit verband is het dan ook begrijpelijk dat de verplichtingen ten dienste van de belastingheffing in de AWR specifieker en gedetailleerder zijn omschreven dan de toezichtsbevoegdheden in afdeling 5.1 van de Awb. Derhalve ligt in de AWR het *accent* op «uitvoeringstoezicht» en ligt toepassing van afdeling 5.1 Awb deze vorm van toezicht *minder* in de rede [cursivering aangebracht van MS]. *Duidelijkheidshalve* zal een en ander via de aanpassingswetgeving in de AWR worden vastgelegd.'[216] De inspecteur moet klaarblijkelijk vanwege het specifieke karakter

213 Voor de toezichthouders op de sociale verzekeringen werd hetzelfde geconcludeerd: hun taak betreft onder andere het toezicht op de rechtmatigheid en de doelmatigheid van de uitvoering van de socialeverzekeringswetgeving door de bedrijfsverenigingen. Het gaat hier om een vorm van bestuurlijk toezicht en niet om toezicht op de naleving in de zin van afdeling 5.1 Awb [MS, titel 5.2 Awb]. En dat zou eveneens gelden voor toezichthouders op de ziektewet door de bedrijfsvereniging. De controle bij verzekerden – controle op het bestaan van ongeschiktheid tot het verrichten van hun arbeid wegens ziekte – zou eveneens geen toezicht zijn op de naleving van wettelijke voorschriften in de zin van afdeling 5.1 Awb, 'maar het betreft de oordeelsvorming of een uitkering krachtens de Ziektewet kan worden toegekend (vgl. ons antwoord op vraag 6.40).' Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 75.

214 R. Stijnen, Rechtsbescherming tegen bestraffing in het strafrecht en het bestuursrecht. Een rechtsvergelijking tussen het Nederlandse strafrecht en bestraffende bestuursrecht, mede in Europees perspectief, 2011, hoofdstuk 9.5.

215 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 75.

216 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 75.

van zijn taakuitoefening over *meer* bevoegdheden kunnen beschikken dan waarin de Awb kan voorzien.

Deze wens voor *uitgebreidere* bevoegdheden komt ook op latere momenten binnen de muren van de Tweede Kamer ter behandeling. Ook bij de latere invoering van de Wet op de identificatieplicht is de onderscheiden positie van de inspecteur in zijn taakuitoefening uitdrukkelijk aangegeven: 'Voor de fiscaliteit geldt dat de controlebevoegdheden van inspecteur en ontvanger, onderscheidenlijk de verplichtingen van de burger jegens hen, regeling hebben gevonden in onderscheidenlijk de AWR, de Invorderingswet 1990 en de Douanewet. Hieraan ligt onder meer de overweging ten grondslag dat de fiscale toezichthoudende taak een meer uitgebreide regeling vereist dan de regeling in afdeling 5.2 van de Awb.'[217]

De minister van Justitie bepaalt niet dat het onderzoek van de Belastingdienst *uitsluitend* te kwalificeren is als uitvoeringstoezicht, maar dat het *accent* ligt op uitvoeringstoezicht. Daarnaast wordt met de passage 'toepassing ligt minder in de rede' aangegeven dat de toepassing van de nalevingsbevoegdheden minder voor de hand liggend is. Anders geformuleerd: het is *minder logisch* maar *niet onlogisch*. Anderzijds, omwille van de omstandigheid dat de verplichtingen primair zien op het verkrijgen van informatie voor het primaire proces (de belastingheffing), is volgens de minister van Justitie een specifiekere en gedetailleerdere regelgeving vereist dan het toezichtskader van titel 5.2.[218] Het gaat derhalve niet om het creëren van uitgebreidere bevoegdheden, maar om specifiekere en gedetailleerdere regelgeving dat geen aanvulling is op de Awb: de regelgeving dient klaarblijkelijk gestoeld te zijn op een ander fundament (als rechtsstelsel).

Ad 3 Wettelijke taakuitoefening

De inspecteur hanteert normen en kwaliteitseisen bij of krachtens een wettelijk voorschrift; daarmee zou hij tevens voldoen aan het derde criterium. De actieve (en uitvoerende) rol die de inspecteur daarin vervult, vormt de reden voor de bijzondere positie.

Bij de aanpassing van de bijzondere wetten aan de Awb, was het dan blijkbaar de afwijkende positie van de (actieve en uitvoerende rol van de) inspecteur die ertoe geleid heeft dat zijn bevoegdheden uit de AWR niet zijn overgegaan naar de Awb. De minister van Justitie merkt daaromtrent later het volgende op: 'Zoals aangekondigd in de nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel Derde tranche Algemene wet bestuursrecht (Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, blz. 57) wordt in deze wet de verhouding tussen de bepalingen inzake toezicht in afdeling 5.2 Awb en de verplichtingen ten dienste van de belastingheffing in het belastingrecht – voornamelijk in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) – nader geregeld. Zoals eerder aangegeven gaat het bij de verplichtingen ten dienste van de belastingheffing om het verzamelen van gegevens ten behoeve van het primaire proces van belastingheffing in plaats van het toezicht op de naleving van wettelijke voorschriften of vergunningsvoorwaarden, zoals in afdeling 5.2 Awb is neergelegd. Toepassing van afdeling 5.2 ligt hier dan ook niet in de rede.'[219]

---

217 Kamerstukken II 2003/04, 29 218, nr. 3, p. 21.
218 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 75.
219 Kamerstukken II 1996/97, 25 280, nr. 3, p. 93.

Tijdens dezelfde parlementaire behandeling stellen de ministers van Justitie en Binnenlandse Zaken voor '(…) 5.2 Awb voor de belastingheffing uitdrukkelijk buiten toepassing te verklaren door in artikel 1, vierde lid, AWR [MS: later gewijzigd in het derde lid] een daartoe strekkende bepaling op te nemen. Door plaats en tekst van deze bepaling geldt deze uitsluiting tevens voor alle verplichtingen ten dienste van de belastingheffing in de verschillende belastingwetten, zoals de Douanewet.'[220] Dit 'om misverstanden te voorkomen' zo stellen beide bewindslieden. Waarom en waarover misverstanden zouden kunnen ontstaan, daar laat de minister ons naar gissen. Het voorstel wordt echter zonder verdere vragen aangenomen.

Bij de implementatie van de Awb is vervolgens in art. 1 lid 3 AWR bepaald: 'Met betrekking tot de heffing van rijksbelastingen blijven titel 5.2 en afdeling 10.2.1 van de Algemene wet bestuursrecht buiten toepassing.'[221] Het juridische toezichtkader voor de Belastingdienst werd klaarblijkelijk van voldoende importantie geacht om het onaangetast te laten en het verre te houden van invloeden vanuit de algemene toezichtsbevoegdheden in de Awb.

Voor de toezichthoudende bevoegdheden van de inspecteur is derhalve geen sprake van een verdergaande of beperkende bevoegdheid met betrekking tot het toezicht maar van 'andere bevoegdheden' vanuit het beoogde doel van zijn werkzaamheden. De Awb is dan ook ten aanzien van de toezichthoudende bevoegdheden niet direct van toepassing.[222] Een bewuste keuze. Het fundament hiervoor – zo dat aanwezig zou zijn geweest – werd helaas niet blootgelegd. Dat werd klaarblijkelijk niet noodzakelijk geacht: het historisch gegrondveste fiscale stelsel met verplichtingen bleef onwankelbaar overeind. In onderscheid met de Awb maar in harmonie met het stelsel van belastingheffing.

Het resultaat: een specifieke wet met 'eigen' bevoegdheden voor de inspecteur

Het niet kwalificeren als toezichthouder, met zelfs een expliciete uitsluiting, heeft tot gevolg dat het fiscale (uitvoerings)toezicht geen lex specialis is van de algemene Awb bevoegdheden – al dan niet met aanvullingen en/of beperkingen – maar een *eigen stelsel met (specifieke) bevoegdheden*. De verplichtingen, waarvoor de inspecteur nakoming kan vragen, zijn bepaald in de AWR en de Uitvoeringsregeling Belastingdienst (art. 10 Uitv. reg. Belastingdienst 2003). Met de verplichtingen in

220 Kamerstukken II 1996/97, 25 280, nr. 3, p. 93.

221 Hetzelfde is gebeurd in art. 1 lid 2 Invorderingswet 1990 ten aanzien van de invordering van rijksbelastingen op grond van die wet. Bij de toepassing van de Algemene douanewet en de daarop gebaseerde regelgeving blijft titel 5.2 eveneens buiten toepassing (art. 1:6 lid 2 Algemene douanewet).

222 De Belastingdienst is overigens niet de enige organisatie met een specifieke regeling. Een soortgelijke regeling geldt voor bijstandsconsulenten: ook hun toezicht valt niet te kwalificeren als toezicht op de naleving in de zin van afdeling 5.1 Awb (art. 81b van de Algemene Bijstandswet). Van hen spreekt de parlementaire geschiedenis: 'De bijstandsconsulenten staan de minister van SZW bij diens taak in het kader van het «toezicht op de uitvoering» van de Algemene Bijstandswet. Het gaat hier, zoals ook blijkt uit de parlementaire geschiedenis van artikel 81b, niet om de controle of door burgers of bedrijven wettelijke voorschriften zijn nageleefd, maar om het volgen en toetsen van het gemeentelijk uitvoeringsbeleid. Overigens zij erop gewezen dat ook onder de nieuwe Algemene bijstandswet een systeem van ministerieel toezicht blijft bestaan.' Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 75.

de AWR beschikt de inspecteur over algemene bevoegdheden ten dienste van dat (uitvoerende) proces (ex art. 8 - 10a AWR). Daarnaast beschikt hij over bijkomende bevoegdheden, namelijk de mogelijkheid tot – desgevraagd – verplichte medewerking ten dienste van de belastingheffing. Die zijn eveneens opgenomen in de AWR. Het betreft de inlichtingen- en inzageverplichting voor de eigen belastingheffing (art. 47 AWR), de inlichtingen- en inzageverplichting voor gelieerde partijen (art. 47a AWR), de inzageverplichting voor 'servicebureaus' (art. 48), de uitvoeringsbepalingen voor de medewerking (art. 49 AWR), het verlenen van toegang (art. 50 AWR), de medewerkingsverplichting voor administratieplichtigen (art. 52 lid 6 AWR), de medewerkingsverplichting in het kader van de belastingheffing bij derden (art. 53 AWR) en inlichtingenverplichting voor overheidsinstanties (art. 55).[223] Daarnaast schept de AWR een kader voor de administratieplicht inclusief een bewaarplicht (art. 52 AWR).

In deze opsomming ontbreekt overigens de bevoegdheid tot het onderzoeken van zaken.[224] Ook geeft de AWR de inspecteur niet de bevoegdheid om zelfstandig gedeelten uit een zaak te nemen, de zogenaamde 'monstering'.[225] Dit geldt overigens ook voor delen uit de administratie. De inspecteur heeft niet de bevoegdheid om (tijdelijk) gegevens of gegevensdragers ter kopiëring mee te nemen (art. 49 AWR). Die bevoegdheid heeft de toezichthouder wel volgens de Awb (art. (5:17 lid 3 Awb). De bevoegdheden tot inbeslagneming en binnentreding zijn voorbehouden aan opsporingsambtenaren (art. 81 AWR respectievelijk 83 AWR).[226]

Bij de toepassing van de discretionaire AWR-bevoegdheden wordt daarentegen wel aangesloten bij de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (par. 2.4.2.4). Beginselen die ook inhoud geven aan de reikwijdte van het toezicht en de manier waarop het volgens titel 5.2 als hoofdstuk VIII AWR wordt uitgeoefend.[227] De fiscale medewerking is primair een verplichtingenstelsel waarbij de inspecteur de (discre-

223 In het volgende hoofdstuk vergelijk ik met name deze bevoegdheden met die van toezichthouders.

224 Voor het begrip zaken sluit ik aan bij het burgerlijk recht; zaken zijn voor menselijke beheersing vatbare objecten (art. 3:2 BW).

225 Kamerstukken II 1981/82, 19 495, nr. 3, p. 99.

226 De bevoegdheid tot inbeslagname geeft niet (impliciet) de bevoegdheid tot gericht en stelselmatig zoeken (HR 28 mei 1985, NJ 1985/822) (doorzoeking), zelfs niet in combinatie met de bevoegdheid tot binnentreding (bijvoorbeeld ex art. 83 AWR). De bevoegdheid beperkt zich 'slechts' tot het tot zich nemen van voor de hand of na oppervlakkig onderzoek aangetroffen voorwerpen. Vakstudie Algemeen Deel, art. 81 AWR, aant. 2.7.

227 Het uitoefenen van de toezichthoudende bevoegdheden vanuit de Awb wordt gedomineerd door het redelijkheidsvereiste; een toezichthouder maakt van zijn bevoegdheden slechts gebruik voor zover dat redelijkerwijs voor de vervulling van zijn taak nodig is. De A-G Wattel gaf hieromtrent aan 'De norm van art. 5:13 Awb is dus een 'aangescherpte' lex specialis ten opzichte van de algemene norm van art. 3:4 Awb. Dit impliceert dat de rechterlijke toetsing van toezichtbevoegdhedenuitoefening aan het evenredigheids- en zorgvuldigheidsbeginsel juist indringender is dan de algemene toetsing van overheidsoptreden aan de beginselen van behoorlijk bestuur. Ik meen dat dit een en ander, naast het (mede) afschrikwekkende effect van de omkering van de bewijslast, aanleiding is bij de toepassing van art. 3:4, tweede lid, Awb op de bevoegdheidsuitoefening van de inspecteur in het kader van art. 47 c.a. AWR in elk geval niet terughoudender te zijn dan de bestuursrechter bij de toetsing van overheidsoptreden aan art. 5:13 Awb.' Conclusie A-G Wattel bij HR 23 september 2005, LJN:AU3140.

tionaire) bevoegdheid heeft gebruik te maken van die verplichtingen; ten dienste van – uiteraard – de belastingheffing. Dit zogenaamde verplichtingenstelsel wordt gekenmerkt door een continue en brede maatschappelijke verantwoordelijkheid waarin een ieder, desgevraagd, zijn bijdrage moet leveren.[228] Er is een breed scala van verplichtingen voor belastingplichtigen. Een plicht tot nakoming ervan ontstaat pas op het moment dat de inspecteur dat 'vraagt' ('desgevraagd'). Dit in onderscheid met het stelsel met bevoegdheden van de toezichthouder volgens de Awb: die verplichtingen ontstaan op het moment dat de toezichthouder zijn bevoegdheden uitoefent en nakoming 'vordert'. De bevoegdheden zijn vanuit het perspectief van de toezichthouder bepaald. Een marginaal verschil, maar waarin wel de brede maatschappelijke verantwoordelijkheid ten aanzien van de belastingheffing naar voren komt. Hierbij wil ik echter twee kanttekeningen plaatsen: (1) een brede bevoegdheid van de inspecteur geeft onzekerheid en (2) het ontstaan van hybride situaties voor de inspecteur.

Ad 1 De ruime bevoegdheid van de inspecteur geeft onzekerheid

In het kader van het legaliteitsbeginsel is van belang dat de toepassing van de wet voorzienbaar is. Dit geldt ook voor het vaststellen van de reikwijdte en manier waarop bevoegdheden uitgeoefend kunnen worden.[229] Dit strijdt met het kunnen verkrijgen van 'alle informatie die van belang zou kunnen zijn'.[230] Voor het kunnen uitoefenen van de bevoegdheden tot het vergaren van gegevens is een concrete taakuitoefening vereist. Een bevestiging hiervan is te zien in uitspraak van de Hoge Raad omtrent het verkrijgen van ANPR gegevens.[231] Annotator Wisman stelt zelfs – naar aanleiding van het opvragen van gegevens door de Belastingdienst bij SMS-Parking[232] – dat de AWR hierin fundamenteel tekortschiet omdat:

1) de AWR onvoldoende precies is ten aanzien van de categorie van gegevens die opgevraagd mag worden; en
2) er niet omschreven staat onder welke omstandigheden de Belastingdienst welke handeling(en) mag uitvoeren op de gevraagde gegevens, zoals: opvragen, filteren, koppelen, opslaan, enz.[233]

En daarin heeft zij een punt. Wisman was overigens niet de enige die naar aanleiding van die uitspraak de vinger legde op 'deze zere plek'.[234] Zeker wanneer de

228 Voor nadere beschouwingen vanuit de taak van de Belastingdienst verwijs ik naar hoofdstuk drie.
229 EHRM 26 april 1979, nr. 6538/74, NJ 1980/146 (Sunday Times vs. Verenigd Koninkrijk), overweging 49.
230 HR 10 december 1974, LJN:AB4412, BNB 1975/52 (Stad Rotterdam); zie ook HR 28 januari 1998, LJN:AA2391, BNB 1998/147 en HR 22 september 2006, LJN:AY8656, BNB 2007/45.
231 HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:286 (t/m 288), BNB 2017/79, V-N 2017/12.3.
232 Hof 's-Hertogenbosch 19 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2803, V-N 2014/43.6 en NDFR 2014/2163.
233 Annotatie van T.H.A. Wisman onder Hof 's-Hertogenbosch 19 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2803 (Computerrecht 2014/182).
234 G.T.K. Meussen en C.M. Dijkstra, The Law ought to limit every Power it gives: art. 53 AWR versus art. 8 EVRM (recht op privacy), WFR 2016/37 en P. de Haas, Uitvergroot, V-N 2014/14.0 en V-N 2014/43.0.

technologische ontwikkelingen toenemen en dit gepaard gaat met het verwerken van persoonsgegevens moet aan deze voorwaarden worden voldaan.[235] Of met de kernachtige samenvatting van Van Hout 'hoe meer mogelijkheden en hoe dieper de inbreuk op de persoonlijke levenssfeer van belastingplichtigen, hoe preciezer de wetgeving moet aangeven wat verzameld mag worden, onder welke omstandigheden en hoe het gebruik mag plaatsvinden.'[236] Zowel bij het verkrijgen van gegevens als het verstrekken daarvan door de Belastingdienst ontbreekt het aan duidelijke kaders (zie voor verdere uitwerking hoofdstukken 5 resp. 6).[237] En dat kan onzekerheid tot gevolg hebben: zelfs leiden tot wantrouwen.[238] En dus van invloed op de taakuitoefening van de inspecteur.

Ad 2 Het ontstaan van hybride situaties

Een hybride situatie treedt op wanneer de inspecteur optreedt in andere situaties dan het heffen van belastingen. Hiervoor gaf ik aan dat de inspecteur bij het uitvoeren van de wettelijke taak van het heffen en innen van belastingen niet te kwalificeren is als toezichthouder. Dat laat onverlet dat ambtenaren van de Belastingdienst bij of krachtens wettelijk voorschrift, nalevingstoezicht kunnen uitvoeren voor anderen; dat toezicht kan plaatsvinden binnen het kader van de Awb.[239]

De situatie kan diffuus worden wanneer voor de inspecteur de grenzen van de handhavingsfasen niet eenduidig zijn. Dit kan een rol spelen wanneer hij bijvoorbeeld een onderzoek instelt naar enkel en alleen een bestuursrechtelijke boete. De AWR-bevoegdheden zijn geënt op het uitvoering geven aan het heffen van belastingen. In de sfeer van (strafrechtelijke) opsporing gelden andere bevoegdheden (hoofdstuk IX AWR). Een 'zuiver boeteonderzoek' is het één noch het ander. De Hoge Raad gaf in dat kader expliciet aan: 'artikel 47 van de Wet [MS: AWR] geldt hier niet'.[240] De medewerkingsverplichting ziet op het heffen van belastingen en, onder vigeur van art. 1 lid 2 AWR, daar behoort het opleggen van een bestuurlijke boete

235 EHRM 24 april 1990, no. 11105/84 (Huvig vs. Frankrijk), par. 33: '(...) It is essential to have clear, detailed rules on the subject, especially as the technology available for use is continually becoming more sophisticated.'

236 M.B.A. van Hout, Rechtsbescherming in het tijdperk van Big Data, WFR 2017/165, p. 3.

237 De zogenoemde ANPR-arresten waren voor de Belastingdienst aanleiding om uit voorzorg het gebruik van gegevens ontleend aan camera's met Automatic Number Plate Recognition (ANPR)-technologie (de kentekengegevens) bij controle van de MRB (tijdelijk) stop te zetten (Kamerstukken II 2016/17, 34 550 IX, nr. 22) en de aanwezige gegevens te vernietigen (Kamerstukken II 2016/17, nrs. 31 051 en 31 066, nr. 16). In de Overige fiscale maatregelen 2019 bevat het voorstel tot wijziging van de Wet MRB 1994 (art. 77a MRB) voor het specifiek vergaren van gegevens met een technisch hulpmiddel (Elektronische Camerabeelden met ANPR-technologie, camera's op, aan of in scanauto's met ANPR-technologie en camera's met ANPR-technologie op, aan of in flistpalen langs de Nederlandse wegen), Kamerstukken II 2018/19, 35 027, nr. 3, p. 3-9.

238 A. van Eijsden, 'Tax(t) en uitleg', WFR 2016/165.

239 Voor niet-fiscale taken van de Belastingdienst verwijs ik naar par. 3.3.

240 HR 22 juni 2007, LJN:BA7728, BNB 2007/292 m.nt. De Bont. In de bezwaarfase is de inspecteur overigens wel gerechtigd gebruik te maken van de verplichtingen ex art. 47 AWR, 'aangezien ook van inlichtingen die worden gevraagd met het oog op de beslissing op een bezwaar tegen een aanslag, geldt dat zij van belang kunnen zijn voor de belastingheffing' zie HR 26 september 2003, BNB 2004/7; zie ook HR 10 februari 1988, BNB 1988/60; hof Amsterdam 10 juli 2014, ECLI:NL:GHAMS:2014:2919.

niet toe. De AWR ziet immers het heffen van belastingen en bestuurlijke boeten als afzonderlijke categorieën (art. 1 lid 1 AWR).

Voor het toezicht op naleving van wet- en regelgeving, waarbij dus geen sprake is van uitvoering noch van opsporing, zijn de toezichtsbevoegdheden in de Awb opgenomen. Ten gevolge van het kwalificeren van het heffen van (rijks)belastingen als uitvoeringstoezicht, zijn die bevoegdheden uitgesloten (art. 1 lid 3 AWR). De vraag is echter naar de mogelijke toepassing van toezichtsbevoegdheden uit de Awb voor een onderzoek naar het heffen van bestuursrechtelijke boeten. Een dergelijk onderzoek, dat overigens ook betrekking kan hebben op anderen dan belastingplichtigen ingeval sprake is van medepleger (art. 5:40 juncto 5:1 lid 2 Awb), zou te kwalificeren zijn als toezicht op naleving van belastingwetgeving. In zijn noot bij het voornoemde arrest merkt De Bont op dat het zijn stellige overtuiging is dat het uitoefenen van de Awb toezichtsbevoegdheden (titel 5.2 Awb) door de inspecteur 'nimmer de bedoeling is geweest van de wetgever'.[241] De wetgever zou, volgens De Bont, ervan uitgegaan zijn dat artikel 47 en 53 AWR gewoon van toepassing zijn in 'zuivere' boeteprocedures. Dat lijkt mij ook het meest voor de hand liggend. Met het ontbreken van een heffingsbelang – naar bijvoorbeeld de rol van een belastingadviseur als medepleger – geldt echter niet de medewerkingsverplichting volgens de AWR. Mogelijke misverstanden omtrent bevoegdheden behoeven wat dat betreft niet te ontstaan. Daarmee vervalt de reden tot uitsluiten van de Awb. Het expliciet zijn van 'toezichthouder' in de zin van artikel 5:11 Awb is daarentegen een vereiste voor het kunnen uitoefenen van toezichtsbevoegdheden en de inspecteur is niet als zodanig aangewezen. Het uitvoeren van een boeteonderzoek wordt op generlei wijze geduid als wettelijk nalevingstoezicht en is niet opgenomen in de wettelijke taak van de Belastingdienst. En de boete zelf berust op de AWR, en die sluit 5.2 Awb uit. Ingeval het opleggen van bestuursrechtelijke boetes onderdeel uitmaakt van het uitvoerende proces van belastingheffing, gelden de daarbij behorende toezichtsbevoegdheden; voor een zuiver boeteonderzoek lijkt echter dat er een bevoegdhedenvacuüm aanwezig is. Als de wetgever de inspecteur als toezichthouder wil laten optreden moet hij hem ook als zodanig (be)noemen. Andere toezichtsbevoegdheden voor de inspecteur komt de duidelijkheid in de medewerkingsverplichting echter niet ten goede en dat wilde de wetgever juist voorkomen.

De samenloop in bevoegdheden bij een gemengde handhavingstaken

De hybride situatie van de inspecteur kan ook plaatsvinden voor andere bestuursorganen waarbij sprake is van een situatie waarin meerdere vormen van toezicht in elkaar zijn vervlochten. Het is bijvoorbeeld niet ondenkbaar dat een aanvraag voor een (nieuwe) vergunning gepaard gaat met een beoordeling van de huidige situatie. Een samenloop van uitvoerings- en nalevingstoezicht. De minister van Justitie heeft hiervoor aangegeven dat bij vergelijkbare bevoegdheden de nalevingsbevoegdheden volgens afdeling 5.2. Awb van overeenkomstige toepassing kunnen worden verklaard.[242] Voor taken die niet plaatsvinden in de hoedanigheid van toezichthouder ex artikel 5.11 Awb dient eigen regelgeving – al dan niet met verwijzing naar de

241 HR 22 juni 2007, LJN:BA7728, BNB 2007/292 m.nt. De Bont.
242 Kamerstukken II 1996/97, 25 280, nr. 3, p. 33-34.

algemene bevoegdheden volgens titel 5.2 Awb – te voorzien in de toezichtsbevoegdheden.

Ook andere vormen van toezicht kunnen daaronder vallen. Als voorbeeld van een toezichthouder met gemengde handhavingstaken noem ik de NZa. Bij het bepalen van de bevoegdheden is in de parlementaire behandeling van de Wmg aangeven dat de (aangewezen) medewerkers voor het nalevingstoezicht hun bevoegdheden ontlenen aan de Awb. Voor het verkrijgen van gegevens en inlichtingen voor andere taken (al dan niet gepaard gaande met toezicht) in het kader van de handhaving, gelden de bevoegdheden vanuit de Wmg. Ook hier een erkende samenloop in heffingssferen. In de memorie van toelichting op de Wmg geeft de minister van Volksgezondheid aan dat de taken van de NZa breed zijn; 'zij strekken zich uit van aanvullend *mededingingstoezicht* op de zorginkoopmarkt, *toezicht op de uitvoering* van de Zvw en de AWBZ tot en met *regulering* [MS: uitvoeringssfeer] van tarieven voor zorgprestaties.'[243] De toezichtstaken en uitvoering vloeien dan veelal in elkaar over. Een strikte scheiding in de handhavingssferen lijkt vanuit het oogpunt van efficiency wenselijk noch noodzakelijk te zijn.

Wanneer het gaat om met elkaar samenhangende toezichtstaken kan het gebruik van de gegevens en inlichtingen, volgens de parlementaire behandeling, pragmatisch worden omgegaan. 'De zorgautoriteit moet niet in de situatie terecht komen dat, alvorens een werkzaamheid aan te vangen, eerst specifiek de voor die werkzaamheid benodigde gegevens en inlichtingen moeten worden vergaard. Dat werkt verlammend in situaties waar de eigen taken zo samenhangen.'[244] Hierover bepaalt de Wmg het volgende: 'De zorgautoriteit is bevoegd alle gegevens en inlichtingen, die zij heeft verzameld op grond van alle haar daartoe ten dienste staande wettelijke bevoegdheden, te gebruiken voor alle aan haar opgedragen taken' (art. 69 lid 2 Wmg). Hier vervagen de grenzen van de sferen. Het delen van toezichtgegevens voor deze als 'samenhangend' gekwalificeerde taken is dan ook mogelijk. En dat terwijl voor het vergaren van die gegevens verschillende bevoegdheden zijn opgenomen in de Awb en Wmg. Het pragmatisme wint het van de formele sfeerafbakening. Maar aan transparantie omtrent de bevoegdheden – of vanuit het perspectief van de burgers en bedrijven bezien: medewerkingsplicht – ontbreekt het.

Ook voor de ACM lijkt het erop dat de wetgever bewust de afzonderlijke sferen in elkaar wil laten overvloeien. Het aanvankelijke onderscheid in de werkzaamheden van toezicht, onderzoek en overige handhaving leverde voor de ACM in de praktijk een zogenaamd bevoegdhedenvacuüm op. Het ontbrak de medewerkers die noch voor toezicht noch voor onderzoek waren aangewezen aan passende bevoegdheden.[245] Met de Stroomlijningswet is het onderscheid tussen toezicht en onderzoek vervallen en heeft een harmonisatie plaatsgevonden van de verschillende bevoegdheden, handhavingsinstrumenten en procedures.[246] De Instellingswet kent zijn eigen medewerkingsverplichting (art. 6b Iw ACM). Ook voor de ACM geldt dat zij

243 Kamerstukken II 2004/05, 13 186, nr. 3, p. 78.
244 Kamerstukken II 2004/05, 13 186, nr. 3, p. 78.
245 CBb 30 augustus 2011, LJN:BR6737, AB 2011/328 en JB 2011/243.
246 Kamerstukken II 2012/13, 33 622, nr. 3, p. 56 met verwijzing naar Kamerstukken II 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 153–154.

tevens de bevoegdheid heeft gekregen om toezichtgegevens – waaronder die verkregen zijn op grond van de nalevingsbevoegdheden – te gebruiken voor andere processen in het kader van de wettelijke taak (art. 7 Iw ACM). Op persoonsniveau – en niet op organisatieniveau – ligt alleen nog een functiescheiding tussen degenen die het onderzoek uitvoeren en degenen die (bestuursrechtelijke) boete kunnen opleggen (art. 12q Iw ACM).[247]

Ook zijn er voorbeelden van soortgelijke situaties binnen het financiële toezicht door de AFM en DNB. De wetgever heeft beide marktautoriteiten dan wel als toezichthouder aangewezen, maar dat maakt de medewerkers bij het bestuursorgaan of het bestuursorgaan zelf nog geen toezichthouder in de zin van titel 5.2 Awb.[248] In de Wft worden de toezichtsbevoegdheden ook toegekend aan de toezichthoudende instellingen waarmee zij dezelfde bevoegdheden krijgen voor andere werkzaamheden dan het nalevingstoezicht. Ook hier is sprake van samenloop in bevoegdheden en handhavingssferen.

Het uitoefenen van nalevingstoezicht valt voor de bestuursorganen binnen de uitoefening van de veelal ruimer geformuleerde wettelijke taak. De daarmee verkregen informatie blijft veelal niet exclusief voor die taak en kan tevens voor andere taken binnen het bestuursorgaan worden aangewend. Hoewel de bevoegdheden ten dienste van het nalevingstoezicht primair daarvoor zijn toegekend, kan sprake zijn van een breder toepassingsgebied van de bevoegdheden dan wel aanwending van de daarmee verkregen gegevens.

Een duaal stelsel in bevoegdheden

Het algemene toezichtkader vanuit de Awb is, zoals gezegd, van toepassing op toezichterhouders ex art. 5.11 van de Awb. In de praktijk is sprake van een diversiteit aan toezichthouders vanuit de aard van hun taak. Dit leidt veelal tot een eigen invulling aan de bevoegdheden. De wet (redelijkerwijs noodzakelijk, art. 5:13 Awb) bepaalt immers dat de bevoegdheden alleen dienen voor de uitoefening van de wettelijke taak. Voor toezichthoudende werkzaamheden – niet zijnde naleving – kan het algemene kader vanuit de Awb – al dan niet met uitbreidingen of beperkingen – als *bevoegdhedenstelsel* worden verklaard. Voor het fiscale toezicht is, zoals gezegd, het stelsel van bevoegdheden volgens de Awb wettelijk niet van toepassing verklaard en kent het zijn eigen *verplichtingenstelsel*.

In het toezicht door de ACM komen beide stelsels naar voren. De Instellingswet ACM heeft namelijk, zoals al aangegeven, een algemene medewerkingsverplichting opgenomen voor het – desgevraagd – verstrekken van gegevens en inlichtingen en het verschaffen van inzage in de gegevens en bescheiden (art. 6b Iw ACM). Tezamen met de mogelijkheid tot het stellen van een termijn voor het verstrekken van de gegevens en een verschoningsrecht heeft het in essentie de kenmerken van de fiscale medewerkingsverplichting.

---

247 Kamerstukken II 2012/13, 33 622, nr. 3, p. 63.

248 SDU Commentaar Algemene wet bestuursrecht, Red. K.J. de Graaf, T.E.P.A. Lam, E.C.H.J. van der Linden, M.G.J. Maas-Cooymans, T. Spapens, G.A. van der Veen, editie 2015, commentaar door: O.J.D.M.L. Jansen en S.F.J. Sluiter, p. 572.

Een prominentere rol voor het verplichtingenstelsel is de aanwijzing bij het toezicht door de NZa. De Wmg gaat bij het formuleren van de wettelijke verplichtingen verder dan de Awb. De NZa onderscheidt zich daarmee van de andere toezichthouders door een inlichtingenplicht. De NZa ontleent namelijk zijn inlichtingenbevoegdheden grotendeels aan een stelsel dat vergelijkbaar is met dat van de Belastingdienst: de inlichtingenplicht ex art. 61 Wmg is zelfs ontleend aan de AWR (art. 47, 48 en 49 AWR) omdat de uitvoering van beide wetten afhankelijk is van gegevens met dezelfde financieel-economische aard.[249] De minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport heeft bewust gekozen voor dezelfde formulering omdat de Wmg 'voor zijn uitvoering afhankelijk is van gegevens met dezelfde financieel-economische aard'.[250] 'Daarmee', zo vervolgt de minister 'is met het oog op administratieve lasten aangesloten bij een verplichting die al voor deze inlichtingplichtigen bestaat tot het vastleggen van gegevens van dezelfde aard.' Met andere woorden; de verplichtingen jegens de NZa zijn afgestemd op die jegens de inspecteur. Waarom wij deze redernatie alleen hier aantreffen, maakt de wetgever niet duidelijk. Zou een dergelijke reden dan niet voor andere (soortgelijke) toezichthouders gelden? Dat is niet transparant en maakt een onderscheid er niet helderder op.

De Wmg kent voor het gehele spectrum van handhaven specifieke bevoegdheden.[251] De minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport geeft aan dat de bevoegdheden van medewerkers voor het nalevingstoezicht 'niet zijn gebaseerd op artikelen in deze wet [MS: de Wmg], maar op afdeling 5.2 van de Awb, waaronder de bepalingen 5:16 en 5:17 Awb voor gegevensvergaring.'[252] Voor de handhavingsfase van (nalevings)toezicht geldt in beginsel het kader vanuit de Awb als generalis. Voor het verkrijgen van informatie met betrekking tot andere vormen van handhaving gelden de specifieke bevoegdheden vanuit de Wmg. Hierbij kan gedacht worden aan het geven van aanwijzingen (art. 76 Wmg, met uitwerking in par. 6.1 Wmg), bestuursdwang en last onder dwangsom (art. 82 Wmg, met uitwerking in par. 6.2 Wmg) en het opleggen van bestuurlijke boeten (art. 85 Wmg, met uitwerking in par. 6.3 Wmg).[253] Ook kan de Wmg als specialis nadere invulling geven van de Awb bevoegdheden. Daarmee beschikt de NZa over specifieke bevoegdheden. Het verkrijgen van informatie is tevens niet beperkt tot de toezichthouders van de NZa, maar geldt ook voor de NZa zelf als toezichthouder.

---

249 K.D. Meersma, commentaar op art. 61 Wmg. In: T&C Gezondheidsrecht, D.P. Engberts, T.A.M. van den Ende, L.E. Kalkman-Bogerd, J.J.M. Linders (red.).

250 Kamerstukken II 2004/05, 30 186, nr. 3, p. 74.

251 De Wmg bevat een medewerkingsverplichting tegenover zowel de zorgautoriteit als de individuele toezichtmedewerker (art. 61 Wmg). Die medewerkingsverplichting bestaat uit het verstrekken van gegevens en inlichtingen (art. 61 lid 1 Wmg) en de inzageverplichting van boeken, bescheiden en andere gegevensdragers (art. 61 lid 2 Wmg). De gegevens en inlichtingen moeten duidelijk, stellig en zonder voorbehoud worden verstrekt, mondeling, schriftelijk of op andere wijze – zulks ter keuze van de vrager – en binnen een door de vrager te stellen termijn (art. 61 lid 5 Wmg).

252 Kamerstukken II 2004/05, 30 186, nr. 3, p. 75.

253 In de Mededingingswet is naast de bevoegdheid tot het opleggen van een bestuursrechtelijke boete tevens de bevoegdheid voor het opleggen van een last onder dwangsom opgenomen (artt. 56 en 70a Mw).

Voor deze medewerkingsverplichting in de Wmg is, zoals gezegd, aansluiting gezocht bij de AWR. In de uitoefening is er echter een wezenlijk verschil. De zorgautoriteit kan vanuit de handhavende taak, aanwijzingen geven (zie par. 6.2 Wmg) met bestuursdwang en last onder dwangsom (zie par. 6.3 Wmg). Van deze maatregelen heeft de Tweede Kamer uitdrukkelijk aangeven die niet passend te vinden voor de Belastingdienst.[254] Voor de Belastingdienst werd de noodzaak voor deze bijzondere regeling niet aanwezig geacht.[255] Ook is er geen sprake van een verplichtingenstelsel zoals de AWR die kent. De Wmg bepaalt (art. 64 Wmg) namelijk enerzijds zelfstandig de medewerkingsverplichting en anderzijds een beperkte toepassing daarvan volgens afdeling 5.2 Awb. Als uitgangspunt geldt de mogelijkheid tot het opvragen van gegevens en inlichtingen (art. 61 Wmg en 62 Wmg) voor de brede uitoefening van de taak van de Wmg (inclusief het houden van toezicht op naleving).

Daarnaast zijn er andere vormen voor het verkrijgen van inlichtingen (art. 63 Wmg juncto artt. 5:13 tot en met 5:19 Awb) zoals het verkrijgen van toegang en bijstand van de sterke arm, het vorderen van inlichtingen, het verkrijgen van inzage van gegevens en bescheiden, het vragen van een identiteitsbewijs, het nemen van monsters (zoals bij geneesmiddelen) en het onderzoek van vervoermiddelen (onder andere in verband met ambulancevervoer dat ook onder de werkingssfeer van de Wmg valt).[256] Kortom, een stelsel dat om niet-eenduidige redenen gestoeld is op de AWR, maar in de uitvoering principiële afwijkingen vertoont.

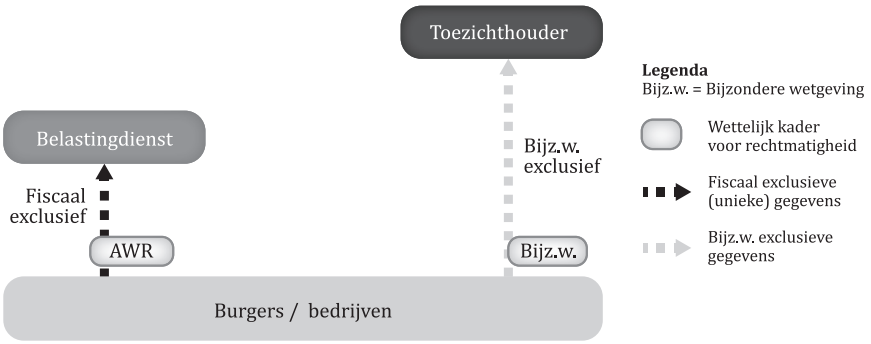
4.4 Bijzondere bevoegdheden boven op het (standaard) Awb-pakket

De wetgever heeft bepaald dat een bestuursorgaan met het standaardpakket aan bevoegdheden – in beginsel – het vereiste nalevingstoezicht kan uitvoeren en informatie kan verkrijgen.[257] De wetgever heeft echter zoals gezegd oog gehad voor bijzondere omstandigheden waarin het standaardpakket toch niet voldoende bevoegdheden bevat dan wel juist onnodig veel bevoegdheden kent. Niet onlogisch volgens Ruimschotel: voor het uitoefenen van specifieke taken zijn immers veelal specifieke bevoegdheden nodig.[258] Het moet volgens de wetgever echter gaan om uitzonderingen. Alleen toezichthouders met een afwijkende positie of specifieke

254 Kamerstukken II 2004/05, 29 758, nr. 1.
255 Kamerstukken II 2004/05, 29 758, nr. 5, p. 8.
256 Kamerstukken II 2004/05, 30 186, nr. 3, p. 75.
257 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 134. De memorie van Toelichting heeft als bijlage een overzicht met 86 bijzondere wetten; daarvan zijn zes bevoegdheden (als gepresenteerd 'gebruikelijke pakket aan bevoegdheden') onderling vergeleken waarvoor een 'standaardisatie' heeft plaatsgevonden. Niet alle bijzondere wetten beschikten over dezelfde bevoegdheden dan wel hadden een uitgebreider 'pakket'. Wat dat betreft is er geen sprake van een standaardpakket en is de mogelijkheid blijven bestaan voor beperking en uitbreiding naar toezichthouder.
258 D. Ruimschotel, Goed Toezicht: Principes van professionaliteit, democratie en good governance, 2014, p. 8.

taken kunnen nog over aanvullende bevoegdheden beschikken.[259] Dit is terug te vinden in allerlei specifieke regelingen met uitbreidingen en/of beperkingen.

Visueel gaat het om de volgende gegevensstromen:



Figuur 16: Onderscheiden gegevensstromen vanuit AWR en Bijzondere wetgeving

Algemene uitbreidingen en beperkingen op de standaard nalevingsbevoegdheden

Als eerste noem ik enkele uitbreidingen die in het algemeen als zeer ingrijpend worden beschouwd. Een veel voorkomende *uitbreiding* is de bevoegdheid om woningen zonder toestemming van de bewoner te betreden. Een minder voorkomende uitbreiding is de bevoegdheid om – naast zakelijke – ook persoonlijke gegevens in te zien of de bevoegdheid om bepaalde zaken in beslag te nemen.[260] Wanneer de toezichthouder deze bevoegdheid combineert en op zoek mag gaan naar dergelijke zaken is dit temeer als zeer ingrijpend te kwalificeren.

Ten aanzien van bijvoorbeeld de bevoegdheid om woningen zonder toestemming van de bewoner te betreden heeft de minister van Justitie aangegeven dat dit als *toezichts*bevoegdheid tot een 'zeldzaamheid' moet behoren.[261] Met het betreden van woningen dient een toezichthouder – uiteraard zou ik bijna zeggen – terughoudend te zijn en zeker wanneer de toestemming van de bewoner ontbreekt. Dan verstoort de toezichthouder namelijk in de letterlijke zin van het woord de huisvrede. Dit is een van de meest expliciete inbreuken op het persoonlijke domein.

De Tweede Kamer heeft in het algemeen aangegeven dat het binnentreden van een woning door een toezichthouder alleen kan plaatsvinden met toepassing van de Algemene wet op het binnentreden van woningen. Het daarin opgenomen noodzakelijkheidsvereiste geeft waarborgen dat een woning alleen dan tegen de

259 Het gaat veelal om bevoegdheden die van oudsher bestaan. Zie bijvoorbeeld art. 18.5 Wet milieubeheer (met verwijzing naar Wet chemische afvalstoffen uit 1976), Kamerstukken II 1988/89, 21 246, nr. 3, p. 121.

260 O.J.D.M.L. Jansen en S.F.J. Sluiter, SDU Commentaar Algemene wet bestuursrecht, K.J. de Graaf, T.E.P.A. Lam, E.C.H.J. van der Linden, M.G.J. Maas-Cooymans, T. Spapens, G.A. van der Veen (red.), 2015, p. 571.

261 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 143; zie ook daaraan voorafgaande signalen in Kamerstukken II 1991/92, 22 539 nr. 3 p. 3-4 en Kamerstukken II 1974/75, 13 100, nr. 20, p. 4.

wil van een bewoner mag worden betreden indien het in verhouding staat tot het te dienen belang.[262] De Awb biedt niet zelf de grondslag voor het binnentreden en de bijzondere wetgever moet daarvoor dan ook een aanvullende bevoegdheid creëren.[263]

Een mogelijk nog ingrijpender uitbreiding is het vervolgens zelfstandig *doorzoeken* van die ruimten. Het *onderzoeken* van zaken (zoals genoemd in art. 5:18 Awb) betitelt de minister van Justitie uitdrukkelijk niet als bevoegdheden om (tevens) die zaken te *doorzoeken*.[264] Een uitbreiding in de bevoegdheid daartoe is een zeldzaamheid.[265] En dat moet volgens de minister van Economische Zaken ook zo blijven. In de Tweede Kamer is aangegeven dat voor doorzoeken een bijzondere wettelijke grondslag vereist is.[266] Bij het toekennen van die uitzonderlijke handhavingsbevoegdheid aan met name de ACM ('in het kader van verificaties') heeft de Kamer aangegeven dat dergelijke bevoegdheden niet verder strekken dan voor de EG-mededingingsverordeningen. In het algemeen vinden *doorzoekingen* slechts plaats in het kader van het Wetboek van Strafvordering.[267]

Ter illustratie noem ik naast de aanvullende toezichtsbevoegdheden voor het doorzoeken van een woning (art. 50 Mw), het doorsnijden van werken (art. 55 Waarborgwet 1986) en het verzegelen van bedrijfsruimten en voorwerpen (art. 54 Mw en art. 7.19 Mediawet 2008).[268] Het gaat hier om bestuursrechtelijke bevoegdheden op het grensgebied van de opsporingsbevoegdheden.[269] Het betreft een bevoegdheid die voor geen van de andere toezichthouders noch voor de inspecteur geldt.[270]

---

262 Kamerstukken II 2005/06, 30 474, nr. 3, p. 78.

263 Voorbeelden zijn ACM, art. 77 Huisvestingswet, art. 7.19 Mediawet 2008, art. 54 Waarborgwet 1986.

264 Kamerstukken I 1994/95, 23 983, nr. 242b.

265 Ook hier betreft het een bevoegdheid van de ACM (art. 7 Wet uitvoering EG mededingingsverordeningen).

266 Kamerstukken II 1993/94, 27 300, nr. 3, p. 143.

267 Kamerstukken II 1995/96, 24 617, nr. 3, p. 8.

268 Dit zijn specifieke bevoegdheden voor de toezichthouder; ook het doorsnijden van werken (het controleren op echtheid van edelmetalen door het letterlijk door te snijden) wordt volgens de staatssecretaris van Economische Zaken, vanuit de aard van de werkzaamheid vergeleken met een opsporingshandeling, zie Kamerstukken II 1998/99, 26258, nr. 5, p.1. Een ander voorbeeld is de binnentredingsbevoegdheid voor specifieke situaties vanuit de Wabo (art. 5.13 Wabo) en nog specifieker de toegang tot elektronische apparatuur met inbegrip van netwerken in het kader van het toezicht op kansspelen (art. 34b Wet op de Kansspelen).

269 Kamerstukken II 2012/13, 33 622, nr. 3, p. 47 en 48. 'Gebruik van de bevoegdheid voorkomt dat zakelijke gegevens of bescheiden ten kantore van de onderneming die onderwerp is van het onderzoek van de ACM-tussentijds worden gewijzigd of vernietigd. De toezichthoudende ambtenaar heeft de bevoegdheid om voorwerpen, zoals kasten, of ruimtes te verzegelen wanneer zakelijke gegevens of bescheiden niet meteen kunnen worden onderzocht, gekopieerd of meegenomen. Dat zorgt ervoor dat personen geen toegang hebben tot de bewuste gegevens en bescheiden. De verzegelingsbevoegdheid kan bovendien, indien het om een grote hoeveelheid te onderzoeken gegevens en bescheiden gaat, minder belastend en dus proportioneler zijn dan de mogelijkheid die artikel 5:17, derde lid, van de Awb zelf biedt, te weten het voor korte tijd meenemen van die gegevens en bescheiden. Aan degene die de verzegeling beschadigt of verbreekt, kan op grond van artikel 12n [Iw] een bestuurlijke boete worden opgelegd.'

270 De Algemene Douanewet kent verderstrekkende bevoegdheden; deze wet blijft echter buiten beschouwing.

De Awb kent tevens de mogelijkheid om toezichtsbevoegdheden door een 'bijzondere wetgever' te *beperken* (art. 5:14 Awb). Tot op heden is dat slechts in een gering aantal wetten gebeurd.[271] De bevoegdheid om inlichtingen te vorderen is (vrijwel) nergens uitgesloten.[272] Dat is overeenkomstig de verwachting van de wetgever 'gelet op het basale karakter van deze bevoegdheid'.[273] Het betreft vooral de bevoegdheden voor het onderzoeken van zaken (art. 5:18 Awb) en vervoersmiddelen (art. 5:19 Awb), die, vanwege de onderlinge samenhang, buiten toepassing zijn verklaard in de bijzondere wetgeving.[274] Met het Awb-pakket aan bevoegdheden is meer gelijkheid gekomen in toezichtsbevoegdheden en zijn er in veel gevallen meer bevoegdheden toegekend aan toezichthouders.[275]

Het stelsel van bevoegdheden blijft in beginsel echter gelijk. Het is een bevoegdhedenstelsel waarvan medewerking kan worden gevorderd. In uitzonderlijke gevallen worden de toezichtsbevoegdheden uitgebreid met een algemeen kader met handhavingsbevoegdheden; dan kan zelfs sprake zijn van een verplichtingenstelsel. De uitbreidingen moeten een causaal verband hebben met de wettelijke taak. Enkele uitbreidingen zal ik hierover vanuit dat perspectief belichten.

Bevoegdhedenkader voor de NZa als toezichthouder

Het toezicht op de 'zorgsector' raakt bijna vanzelfsprekend de medische gegevens van burgers. In de Wmg is bepaald dat zorgaanbieders [MS: en zorgverzekeraars] ten behoeve van het toezicht op de naleving (en de handhaving van art. 35 Wmg) verplicht zijn – desgevorderd – de identificeerbare en medische persoonsgegevens aan de zorgautoriteit te verstrekken (art. 66 Wmg).[276] Hier is sprake van een doorbreking van het medische beroepsgeheim (ex artt. 88 Wet BIG en 7:457 BW).[277] Dit geldt niet alleen voorzover sprake is van toezicht op naleving van eigen verplichtingen, maar ook voor het toezicht op derden. Voor de toepassing van de Wmg wordt immers het verschoningsrecht zoals dat is opgenomen in art. 5:20 lid 2

271 Het betreft veelal een beperking in de bevoegdheden met betrekking tot het onderzoeken van zaken (art. 5:18 Awb) en vervoermiddelen (art. 5:10 Awb); voorbeelden waarin deze bevoegdheden niet aan de betreffende toezichthouders zijn toegekend zijn de Wet op het bevolkingsonderzoek, de Wet argrarisch grondverkeer en de Wet opneming buitenlandse pleegkinderen. In de Wet personenvervoer 2000 behoorden het onderzoeken van zaken wel tot de bevoegdheden op basis van bijzondere wetgeving maar is nadien de bevoegdheid geschrapt. Voorbeelden ontleend aan F.C.M.A. Michiels (peer reviewed), NALL special, nr. 112, 15 jaar derde tranche Awb, 2014, p. 111.

272 O.J.D.M.L. Jansen, Het handhavingsonderzoek. Behoren het handhavingstoezicht, het boeteonderzoek en de opsporing verschillend te worden genormeerd. Een interne rechtsvergelijking (diss.), 1999, p. 15.

273 Kamerstukken II 1996/97, 25 280, nr. 3, p. 37.

274 Kamerstukken II 1996/97, 25 280, nr. 3, p. 37.

275 F.C.M.A. Michiels (peer reviewed), NALL special, nr. 112, 15 jaar derde tranche Awb, 2014, p. 111.

276 K.D. Meersma, commentaar op art. 66 Wmg, Gegevensverstrekking eerste lid, Verschoningsrecht. In: T&C Gezondheidsrecht, Onder redactie van: D.P. Engberts, T.A.M. van den Ende, L.E. Kalkman-Bogerd, J.J.M. Linders (red.).

277 In internationaal verband zie o.a. art. 12 Internationaal Verdrag inzake economische, sociale en culturele rechten 1966, Trb. 1978, 178 (i.w. tr. 3 januari 1976; Nederland 11 maart 1979) de bepaling dat de gezondheidszorg 'designed to respect confidentiality' en art. 8 lid 1 EU-Handvest, het Dataprotectieverdrag, art. 8 EVRM of art. 17 IVBPR.

Awb, uitgesloten (art. 64 Wmg).[278] De Hoge Raad bepaalde de reikwijdte daarvoor en oordeelt hierover dat het algemeen belang in het voorkomen van hogere verzekeringspremies van dusdanig belang is dat het verschoningsrecht van zorgverleners daarvoor moet wijken. Een fraudevermoeden is daarvoor niet vereist.[279] Het is dan ook van toepassing in zowel de uitvoerende sfeer als die van het toezicht, het onderzoek en de opsporing.

De medewerkingsverplichting tot het verstrekken van gegevens en inlichtingen aan de NZa wordt daarmee bepaald door het toepassingsbereik van met name de Wmg. De geheimhouder kan zich niet op zijn verschoningsrecht beroepen.[280] In dit verband merk ik op dat de geheimhoudingverplichting van de gegevensverstrekkers 'overgaat' op de toezichthouder. De gegevensontvanger, in casu de NZa, heeft vervolgens een geheimhoudingsplicht overeenkomstig dat van de gegevensverstrekker (art. 67 lid 1 Wmg en art. 66 lid 2 Wmg).[281] De NZa krijgt dezelfde wettelijke geheimhoudingsplicht (art. 67 Wmg) die geldt als voor de gegevensverstrekker en die strekt verder dat de algemene geheimhoudingsplicht vanuit de Awb (art. 2:5 Awb) aangezien de NZa daarmee tevens een afgeleid verschoningsrecht verkrijgt (onder andere ex art. 218 Sv).[282]

Ten slotte noem ik nog de bevoegdheid van de zorgautoriteit om van de onder toezichtgestelde te vorderen op een gestructureerde wijze gegevens aan te leveren (art. 62 lid 1 Wmg). Een voorbeeld is het verstrekken van financiële gegevens bij dreigende discontinuïteit.

Specifieke bevoegdheden van de ACM als toezichthouder

De (gemandateerde) toezichtmedewerkers van de ACM zijn, met toepassing van het aanwijzingsbesluit, te kwalificeren als toezichthouder ex art. 5.11 Awb en ontlenen hun toezichtsbevoegdheden aan titel 5.2 Awb.[283] Daarnaast kunnen zij beschikken over aanvullende bevoegdheden, vanuit de aard van hun taak, die grotendeels overeenkomen met die van de Europese Commissie en haar functionarissen.[284] De grondslag voor een nadere invulling van de bevoegdheden kan liggen in de brede Instellingswet ACM dan wel in de specifieke sectorwet.[285]

278 A.C. de Die, Tijdschrift voor Gezondheidsrecht, 2013, 37/8, p. 775-776.

279 HR 27 mei 2008, LJN:BC1369 en CBb 11 februari 2010, LJN:BL3730, AB 2010/243, NJB 2010/513 en RZA 2010/32.

280 CBb 11 februari 2010, LJN:BL3730, GJ 2010/50 m.nt. T.M. Schalken.

281 Kamerstukken II 2004/05, 30 186, nr. 3, p. 76.

282 Voor nadere beschouwing omtrent het verschoningsrecht verwijs ik naar par. 5.7.3.

283 Besluit van 2 april 2013, Stcrt. 2013, 9716 met laatste wijziging in Stcrt. 2016, 37736.

284 Kamerstukken II 1995/96, 24 707, nr. 3, p. 81.

285 In de zogenaamde Stroomlijningswet zijn zoveel mogelijk algemene bevoegdheden vanuit de sectorwetten opgenomen in de 'brede' Instellingswet ACM; de sectorwetten kunnen zowel een uitbreiding aan bevoegdheden bevatten als uitsluitingsbepalingen; zie bijvoorbeeld het uitsluiten van de artt. 5:18 en 5:19 Awb voor onder andere de Loodsenwet (art. 45a lid 3 Loodsenwet), 'de toepasselijkheid van de Awb-bepalingen is niet noodzakelijk voor de uitoefening van het toezicht door de ACM op deze wetten', Kamerstukken II 2012/13, 33 622, nr. 3, p. 6; zie ook Kamerstukken II 2012/13, 33 622, nr. 7, p. 28.

De Instellingswet ACM geeft een brede bevoegdheid voor het opvragen van gegevens en inlichtingen in het kader van de uitoefening van de wettelijke taak (art. 6b Iw ACM). De instellingswet is een nadere uitwerking voor de toezichtsbevoegdheden volgens de Awb en kan verder strekken dan de medewerkingsplicht.

De aard van de taakuitoefening brengt met zich mee dat het uitvoeren van (onverwachtse) bedrijfsbezoeken – 'dawnraids'– een belangrijk onderdeel daarvan uitmaakt.[286] Zo'n bedrijfsbezoek vindt veelal plaats bij een (verdachte) onderneming. Het behoort echter ook tot de mogelijkheden om leveranciers en afnemers in het toezicht te betrekken als informatiebron.[287] De ACM heeft ten opzichte van andere toezichthouders zoals de AFM meer bevoegdheden om zelfstandig gedragingen te kunnen onderzoeken. Dit vloeit voort uit de rol die de autoriteit heeft in het toezicht, waarbij van oorsprong het strafrecht *geen* ultimum remedium is voorzover het gaat om een overtreding van de wetgeving waarop zij toezicht houdt.[288] De ACM kan in een weigerachtige omgeving zich *niet* 'laten assisteren' door opsporingsinstanties – anders dan het laten vergezellen als 'sterke arm' – en moet voor haar beslissingen zelfstandig bewijs verkrijgen.[289]

De ACM blijft zodoende – in elk geval ten aanzien van de mededingsingswetgeving – integraal verantwoordelijk voor de voortgang van een handhavingszaak. En dat is, tezamen met enkele andere overwegingen, de uitdrukkelijke wens van de regering.[290]

Er is daarom bijzondere wetgeving met de reeds aangehaalde verzegelingsbevoegdheid en de bevoegdheid om woningen te betreden (art. 12b-12g Iw ACM). De specifieke (sectorwet) Mededingingswet voegt daar dan ook nog de bevoegdheid aan toe die woning te doorzoeken (art. 50 Mw).[291] De uitbreiding van de bevoegdheden geldt alleen voorzover de ACM de exclusieve bevoegdheid heeft. Zo wordt in art. 12c lid 2 van de Instellingswet ACM gestipuleerd dat de uitbreiding van de bevoegdheden niet van toepassing is voor het nalevingstoezicht krachtens de Wft.

---

286 L.E.J. Korsten en M. van Wanrooij, Nederlands Mededingingsrecht, serie Praktijkhandleidingen, 2008, p. 227.

287 R. Stijnen, Rechtsbescherming tegen bestraffing in het strafrecht en het bestuursrecht. Een rechtsvergelijking tussen het Nederlandse strafrecht en bestraffende bestuursrecht, mede in Europees perspectief, 2011/9.5.

288 L.E.J. Korsten en M. van Wanrooij, Nederlands Mededingingsrecht, serie Praktijkhandleidingen, 2008, p. 349-350.

289 R. Stijnen, Rechtsbescherming tegen bestraffing in het strafrecht en het bestuursrecht. Een rechtsvergelijking tussen het Nederlandse strafrecht en bestraffende bestuursrecht, mede in Europees perspectief, 2011, hoofdstuk 9.5.

290 Kamerstukken II 2012/13, 33 622, nr. 3, p. 17; een van de andere overwegingen voor sec bestuursrechtelijke handhaving is gelegen in de vereiste bijzondere deskundigheid en hiermee eenvoudiger Europese afstemming mogelijk maakt (Kamerstukken II 1995/96, 24 707, nr. 3, p. 43).

291 De in art. 12a lid 1, van de Instellingswet Autoriteit Consument en Markt bedoelde ambtenaren zijn bevoegd een woning zonder toestemming van de bewoner te doorzoeken, voor zover dat voor de uitoefening van de in artikel 5:17 van de Algemene wet bestuursrecht bedoelde bevoegdheden redelijkerwijs noodzakelijk is (art. 50 lid 1 Mw). De verzegelingsbevoegdheid (van gebouwen en voorwerpen) is onder andere geregeld in de Telecommunicatiewet (art. 15.7 Tw). Hierbij worden waarborgen gehanteerd die te vergelijken zijn bij toepassing van de Algemene wet op het binnentreden van woning (toestemming van de rechter-commissaris, art. 12d Iw ACM).

Voor die wet zijn immers naast de ACM de AFM en DNB toezichthouder. En die beschikken niet over dezelfde uitbreiding van bevoegdheden.

Ten opzichte van de medewerkingsverplichting volgens de Awb (art. 5:20 Awb) gelden enkele beperkingen. Zo is in de Instellingswet ACM een beperking opgenomen ten aanzien van de inzagebevoegdheid voor geschriften uitgewisseld tussen een onder toezicht gestelde en diens advocaat. Die heeft wettelijk de bevoegdheid medewerking te weigeren op grond van een eigen geheimhoudingsverplichting ('legal privilege' ex art. 12g Iw ACM). De bescheiden bij de advocaat vallen onder de algemene beperking vanuit de Awb (art. 5:20 Awb).[292] Dit kan op gespannen voet staan met bevoegdheden tot het zelfstandig onderzoeken van feitelijke situaties en het verkrijgen van gegevens ('doorzoeken').[293] De werkwijze met betrekking tot geprivilegieerde correspondentie heeft de ACM opgenomen in een besluit.[294] De ACM-toezichthouder zal deze correspondentie, zo nodig na een 'vluchtig inzien' indien daar aanleiding toe is, laten beoordelen door de functionaris 'Verschoningsrecht' in dienst van de toezichthoudende instantie. Die toetst het geprivilegieerde karakter van de als zodanig geclaimde gegevens.[295] Met het oog op de bescherming van dit recht, heeft de ACM ook haar werkwijze bepaald voor het verkrijgen van inzage in een zogenaamde 'veiliggestelde dataset'.[296] Dit impliceert een beperkte toegang voor de ACM.

Ook erkent de Instellingswet een zwijgrecht om 'te verklaren als werknemer tegen de werkgever' (art. 12i Iw ACM).[297] Met de brede formulering van 'een ieder' in de algemene medewerkingsverplichting (ex art. 6b Iw ACM) heeft de minister van economische zaken de ACM – op voorhand – geen enkele beperking willen opleggen in de kring van personen: 'Dat zou immers tot ongewenst gevolg kunnen hebben dat de ACM in sommige gevallen niet over alle benodigde informatie kan beschikken. De beperking is bovendien niet nodig omdat de mogelijkheid van de ACM om informatie op te vragen, en daarmee de verplichting om informatie aan de ACM te verstrekken, wordt begrensd door de taken van de ACM.'[298] En daarmee kan de

292 Deze verbijzondering van 'legal privilege' is uitzonderlijk, en wordt niet in andere bestuurswetgeving zoals de Wft. Wel heeft bijvoorbeeld de AFM in haar beleidsregel (Stcrt. 2006, 140 e.v.) dit recht erkend, en houdt daar rekening mee; zie ook Rb. Rotterdam 20 april 2010, LJN:BM4487, RF 2010/65.

293 Artt. 51 en 89 Mededingingswet, art. 70 lid 4 Spoorwegwet, art. 48 lid 4 Drinkwaterwet, art. 14a lid 1 Wet luchtvaart en art. 2.4 lid 2 Wet Handhaving consumentenbescherming.

294 ACM Werkwijze geheimhoudingsprivilege advocaat 2014, 6 februari 2014, Stcrt. 2014, 3991.

295 De toezichthouder kan, indien daar aanleiding toe is, vluchtig kennisnemen van de algemenen kenmerken van de correspondentie; zie Gerecht 17 september 2007, gevoegde zaken T-125/03 en T-253/03 (Akzo Nobel Chemicals en Akcros Chemicals/Commissie), ro. 81. Indien voorstaande ook inbreuk maakt op de beschermde vertrouwelijkheid, kan ook dat worden geweigerd door betrokkene (Gerecht 17 september 2007, gevoegde zaken T-125/03 en T-253/03 (Akzo Nobel Chemicals en Akcros Chemicals/Commissie), ro. 81 en 82). Betrokkene behoudt, bij twijfel over de werking van de waarborgen volgens het besluit, het recht op een (civiele) kortgedingprocedure.

296 ACM Werkwijze voor onderzoek in digitale gegevens 2014, 6 februari 2014, Stcrt. 2014, 3993.

297 Zie onder andere Rb. Rotterdam 7 augustus 2003, AB 2004/92 (Texaco) en Rb. Rotterdam 11 juli 2006, AB 2007/35 (Heijmans Beton- en Waterbouw), waarin bepaald is dat ook personeel tot de kring van betrokkenen kan behoren tot wie de toezichthouder zich kan wenden; een nadere uitwerking vindt plaats in het volgende hoofdstuk.

298 Kamerstukken II 2012/13, 33 622, nr. 3, p. 46.

kring van personen zich ook verder uitstrekken dan die volgens de Awb.[299] Een rechtvaardiging daarvoor is – alleen – te vinden in de bijzondere positie en taakuitoefening van de ACM.

Bevoegdhedenkader voor de AFM en DNB als toezichthouder

Bij het tot standkomen van de Awb beschikten AFM en DNB als instantie over (uitgebreide) bevoegdheden – vanuit de toezichthoudende wetten – voor het financiële toezicht. Aanvankelijk achtte de wetgever de bepalingen voor het nalevingstoezicht niet bedoeld voor het toezicht op dergelijke financiële wetten.[300] Het financiële toezicht zou qua aard dusdanig verschillen dat de bevoegdheden voor het nalevingstoezicht niet passend zouden zijn. Een paar jaar later werd dat nogmaals bevestigd in de aanpassingswetgeving 'Aandacht verdient dat in de wetgeving inzake toezicht op de financiële sector veelal geen sprake is van *toezicht op de naleving* als bedoeld in afdeling 5.2. Awb.'[301] Over dit standpunt verschillen de meningen blijkbaar. Jansen merkt hierover op dat de conclusie van de wetgever onterecht is.[302] Een conclusie die ik deel. In de later tot stand gekomen Wft wordt uitdrukkelijk aangegeven dat toezicht op naleving kan plaatsvinden door daartoe aangewezen personen (art. 1:72 Wft). En hiermee is het 'onevenwichtige wetgevingsbeleid' weer hersteld: de financiële instanties beschikken zelf weer over bevoegdheden.[303] Althans deels hersteld zo blijkt later (zie par. 5.2).

In het kader van het nalevingstoezicht kan de AFM bijvoorbeeld – net als bij de ACM – bedrijfsbezoeken uitvoeren waarbij zij stukken inziet en met personeel spreekt.[304] Maar het inwinnen van informatie in de vorm van inlichtingen, boeken en andere bescheiden door de AFM of DNB *als organisatie*, is niet mogelijk. Voor het nalevingstoezicht zijn dergelijke bevoegdheden immers niet meer toegekend aan de instanties, maar alleen aan (de daartoe aangewezen) individuele personen.

Hierover merkte de minister van Justitie al eerder op dat de toezichthouders zoals DNB (en toentertijd ook nog de Verzekeringskamer) als instanties juist over die bevoegdheid beschikten.[305] Dit heeft geleid tot aanvullende bevoegdheden als instantie voor zowel de AFM als DNB. Zij hebben beide een zelfstandig inlichtingenrecht gekregen (art. 1:74 Wft). In de literatuur zijn vraagtekens geplaatst bij het nut daarvan. De Haan vraagt zich af of het noodzakelijk is.[306] Annotator Jansen twijfelt

299 Voor een verdere behandeling, zie par. 5.7.
300 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 107.
301 Kamerstukken II 1996/97, 25 280, nr. 3, p. 94.
302 O.J.D.M.L. Jansen, Het handhavingsonderzoek. Behoren het handhavingstoezicht, het boeteonderzoek en de opsporing verschillend te worden genormeerd. Een interne rechtsvergelijking (diss.), 1999, p. 12.
303 O.J.D.M.L. Jansen, Het handhavingsonderzoek. Behoren het handhavingstoezicht, het boeteonderzoek en de opsporing verschillend te worden genormeerd. Een interne rechtsvergelijking (diss.), 1999, p. 12.
304 I.P. Palm-Steyerberg, Handhaving door de AFM: de toezichthouder op bezoek. Voorkomen is beter dan genezen, p. 109-130. In: Jaarboek Compliance 2009, J. de Bruin e.a. (red.).
305 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 107.
306 W.G. de Haan en G. Oosterhuis, Geheimhouding transparantie in het financieel recht en het mededingingsrecht, Preadviezen commerciële rechtspraktijk, deel 1, Paris 2008, p. 14, noot 12.

ook aan het nut.[307] Roth ziet er nog wel het nut van in: 'zeker in gevoelige dossiers zouden bijvoorbeeld bestuurders van de AFM en DNB – die doorgaans niet aangewezen zijn als toezichthouder in de zin van artikel 5:11 Awb – toch de mogelijkheid moeten hebben om inlichtingen in te winnen zonder dat zij daarbij zijn aangewezen op enige medewerker.'[308]

Voor de toezichtmedewerkers die zich bezighouden met nalevingstoezicht, en daartoe zijn aangewezen, is er inderdaad geen noodzaak. Wel beschikken beide bestuursorganen hiermee over de mogelijkheid om in het kader van een vergunningsaanvraag nadere inlichtingen te verkrijgen, maar dat is op de keper beschouwd geen nalevingstoezicht.[309] Ook beschikken beide bestuursorganen hiermee over de mogelijkheid invulling te geven aan de veelvuldig toegepaste methode om – in plaats van dan wel voorafgaand aan een bedrijfsbezoek door een toezichthouder – inlichtingen te verkrijgen.[310] De betreffende medewerkers hoeven daarvoor geen toezichthouder (ex art. 5:11 Awb) te zijn.

De AFM – evenals DNB – heeft daarnaast een bredere taak dan nalevingstoezicht alleen. De interventie door de beide organisaties is niet te kwalificeren als nalevingstoezicht. De algemene toezichtsbevoegdheden vanuit de Awb bestuursrecht (ex art 5:13 en art. 5:20 Awb) worden op grond van bijzondere wetgeving verruimd naar andere vormen van toezicht zoals bijvoorbeeld uitvoeringstoezicht.[311] Voor dergelijke situaties hebben zowel de AFM als DNB een inlichtingenbevoegdheid.[312] Dit wordt ook bevestigd in de jurisprudentie waarin de AFM bestuursrechtelijke boetes heeft opgelegd op grond van – uitsluitend – schriftelijk verkregen informatie.[313] De artikelen 5:13 en 5:20 Awb zijn van *overeenkomstige toepassing* verklaard (art. 1:74

307 Annotatie bij Rb. Rotterdam, 10 januari 2008, LJN:BC2987, AB 2008/122.

308 G.P. Roth, De toezichtsbevoegdheden van de AFM en DNB, Op zoek naar de grenzen van het schier teugelloze. In: Ondernemingsrecht, 2009, 115, p. 492-500.

309 R. Stijnen, Rechtsbescherming tegen bestraffing in het strafrecht en het bestuursrecht. Een rechtsvergelijking tussen het Nederlandse strafrecht en bestraffende bestuursrecht, mede in Europees perspectief, 2011, hoofdstuk 9.5.

310 Rb. Rotterdam 30 juni 2006, LJN:AY3441, RF 2006/9 (GoodWood); 29 september 2006, LJN:AY9724, JOR 2006/272 (One Day Trader); en 4 mei 2007, LJN:BA4820, JOR 2007/155 (Islamitische Stichting Nederland).

311 Noot O.J.D.M.L. Jansen AB 2008/122 bij Rb. Rotterdam 10 januari 2008, LJN:BC2987, 'Een bepaling als art. 1:74 Wft heeft uitsluitend toegevoegde waarde indien bevoegdheden vergelijkbaar met de toezichtbevoegdheden nodig zijn voor andere dan handhavingsdoelen (dus bijvoorbeeld in het kader van het uitvoeringstoezicht). De bepaling zou ook zin hebben om onderzoeksbevoegdheden toe te kennen die noodzakelijk zijn in het kader van de sanctieoplegging, nadat de overtreding is vastgesteld (het betreft dan immers geen handhavingstoezicht meer). Geen van de genoemde doelen heeft echter een rol gespeeld in de toelichtende stukken, dus houd ik het bestaan ervan maar voor financieel bestuursrechtelijke eigenwijsheid van de wetgever.' Zie ook art. 51 Wta en 168 PW.

312 O.D.M.L. Jansen, Het handhavingsonderzoek. Behoren het handhavingstoezicht, het boeteonderzoek en de opsporing verschillend te worden genormeerd? Een interne rechtsvergelijking (diss.), 1999, p. 18 e.v; zie ook A.B. Blomberg, Handhaving en toezicht, Handhaving, bestuurlijk handhaven in Nederland, 2007, p. 37.

313 De feitenrubriek in Rb. Rotterdam 10 oktober 2006, LJN:AZ0060, RF 2007/6 (DSB); Rb. Rotterdam 9 november 2006, LJN:AZ2053, RF 2007/7 (Lingeburcht); Rb. Rotterdam 24 april 2007, LJN:BA4376, RF 2007/60 (Global) en Rb. Rotterdam 29 oktober 2007, LJN:BB6936, RF 2008/5 (Intertirion).

lid 2 Awb).[314] Voor de invulling van deze bevoegdheden is er aansluiting met de parlementaire geschiedenis en de jurisprudentie over afdeling 5.2 Awb.[315] De reikwijdte van de bevoegdheden is echter niet gelijk: de bevoegdheid beperkt zich tot het vorderen van inlichtingen (met overeenkomstige toepassing van art. 5:13 en art. 5:20 Awb) en daaronder moet niet worden verstaan het verkrijgen van gegevens noch inzage in boeken en bescheiden (zie par. 5.3 en par. 5.4). Deze verplichting strekt zich welbeschouwd uit tot 'een ieder'. Dat lijkt een verruiming te bieden van de kring van personen met de verplichte medewerking tot het verstrekken van inlichtingen over derden (zie par. 5.7).

Het hanteren van de juiste bevoegdheid – en de reikwijdte daarvan – is daarmee niet altijd zonder meer even duidelijk. Zo geldt de aanvullende inlichtingenplicht voor degenen die *geen* vergunning hebben.[316] Daarvan kan gesteld worden dat sprake is van nalevingstoezicht en derhalve de algemene toezichtsbevoegdheden vanuit de Awb (onverkort) gelden. De AFM kan daarop (nalevings)toezicht houden maar kan ook toezicht houden op vergunninghouders dan wel op een aanvraag daarvoor.

De AFM kan ten behoeve van de uitvoering van zijn taak op grond van de samenwerking met andere lidstaten, van een ieder inlichtingen vorderen, indien dat voor de vervulling van de taak van een toezichthoudende instantie in een andere lidstaat nodig is (art. 1:52 Wft). Voor het uitvoeren van de toegerekende taken zijn de bevoegdheden veelal vormgegeven in bijzondere wetten.[317] Hierin kunnen ook zowel beperkingen als uitbreidingen zijn opgenomen.

Ten slotte noem ik als bijzonderheid de vastgestelde en gepubliceerde werkwijze voor het inzien en kopiëren van digitale gegevens.[318] De AFM geeft aan dat de toezichthouder (het besluit ziet niet op het verkrijgen van stukken door andere werkzaamheden van de AFM als toezichthouder) waarborgen treft bij het vorderen van digitale gegevens, al dan niet ter plaatse van betrokkene, voor digitale gegevensverzameling ten aanzien van geprivilegieerde gegevens[319] en privé gegevens.[320] Dit besluit komt op hoofdlijnen overeen met de werkwijze van de ACM voor wat betreft de vertrouwelijke correspondentie met een advocaat.[321]

---

314 Een soortgelijke bepaling is opgenomen voor het toezicht op het onderwijs, art. 9 Wet op het onderwijstoezicht.

315 F.C.M.A. Michiels, AB Klassiek 2009/32 naar aanleiding van CBb 21 juli 1998, LJN:ZF3595, AB 1998/437 en JB 1998/223; zie ook CBb 2 maart 1999, AB 1999/168; Rb. Rotterdam 10 januari 2008, LJN:BC2987, AB 2008/122.

316 Rb. Rotterdam 13 januari 2006, LJN:AU9926.

317 Zie art. 29 Wet toezicht effectenverkeer 1995.

318 Werkwijze AFM inzien en kopiëren van digitale gegevens, Stcrt. 2011, 3119.

319 Hieronder wordt volgens de begripsomschrijving van het besluit verstaan: 'gegevens die zijn gewisseld tussen een onderneming en een advocaat die is toegelaten tot de balie. De gegevens worden als geprivilegieerd aangemerkt wanneer de advocaat zich ten aanzien van die gegevens zou kunnen beroepen op het verschoningsrecht zoals vastgelegd in art. 5:20 lid 2 Awb, indien de gegevens zich bij hem/haar zouden bevinden.'

320 Hieronder wordt volgens de begripsomschrijving van het besluit verstaan: 'gegevens en bescheiden van persoonlijke aard die niet worden gebruikt ten dienste van het maatschappelijk verkeer.'

321 ACM, Werkwijze geheimhoudingsprivilege advocaat 2014, 6 februari 2014, Stcrt. 2014, 3991 en ACM Werkwijze voor onderzoek in digitale gegevens 2014, 6 februari 2014, Stcrt. 2014, 3993.

Specifieke bevoegdheden van het Bft als toezichthouder

De taakuitoefening van het Bft is in het bijzonder gericht op de (persoonlijk) beroepsuitoefening. Vanuit het algemene kader voor het nalevingstoezicht kan de daartoe aangewezen medewerker van het Bft het kantoor van beroepsbeoefenaren betreden, alsook inlichtingen (zakelijke gegevens en bescheiden) vorderen en daarvan kopieën maken (art. 5:15-5:17 Awb). De Awb bevoegdheden hebben uitdrukkelijk betrekking op zakelijke gegevens en inlichtingen.

Voor de taakuitoefening van het Bft kan daar echter niet mee worden volstaan omdat juist de persoonlijke situatie relevant kan zijn voor het 'integrale' toezicht op de beroepsbeoefenaren. Anders geformuleerd: notarissen moeten met het Bft meewerken (art. 5:20 Awb). In zowel de Gerechtsdeurwaarderswet als de Wet op het notarisambt vindt een uitbreiding plaats van de medewerkingsplicht gericht op het kunnen uitoefenen van het toezicht op de *persoonlijke* ('niet-zakelijke') situaties. Zo omvat de medewerkingsbevoegdheid, in aanvulling op art. 5:17 van de Awb, ook het vorderen van inzage in persoonlijke gegevens en bescheiden, voor zover deze betrekking hebben op de persoonlijke financiële administratie van de gerechtsdeurwaarder (art. 30a lid 2 Gdw). Ook geldt een administratieplicht voor gerechtsdeurwaarders (voor de zakelijke- als de privé-administratie) voor het kunnen uitoefenen van toezicht (art. 30a lid 2 Gdw). De toezichthouder van het Bft heeft de bevoegdheid om de kantoor- en privé-administratie van de gerechtsdeurwaarder te onderzoeken (art. 32 Gdw). Soortgelijke uitbreiding is er ook voor de notarissen: ook zij hebben een medewerkingsplicht ten aanzien van de persoonlijke administratie (art. 111a Wna, met een uitbreiding op art. 5:17 Awb tot persoonlijke administratie van de notaris ex art. 111a lid 2 Wna).[322]

Daarnaast gelden er specifieke bepalingen met betrekking tot het – veelal – vertrouwelijke karakter van de beroepsuitoefening. Zo is er, overeenkomstig het hiervoor behandelde vertrouwelijke karakter binnen de zorgsector, een inperking van het beroepsgeheim voor notarissen in het kader van het toezicht. Zij kunnen – evenals de onder zijn verantwoordelijkheid werkzame personen – tegenover de Bft-toezichthouders geen beroep doen op hun wettelijke geheimhoudingsverplichting ex Art. 22 Wna (art. 111a lid 3 Wna). Het vorderen van inlichtingen en inzage strekt voor het Bft zeer ver. Hierover valt te lezen dat in het kader van het toezicht geldt dat er 'nooit meer een notaris [MS: is] die zich met succes kan beroepen op zijn geheimhoudingsplicht en het daaruit voortvloeiende verschoningsrecht als het gaat om algemeen toezicht op het notariaat of toezicht op de naleving van de Wwft'[323] Duidelijke taal lijkt mij.

Het Bft neemt beslist een bijzondere positie in ten aanzien van cliëntendossiers van de notaris. Ook die kan de toezichthouder inzien en neemt daarmee een uitzonderlijke positie in binnen het rijkstoezicht. De Wna (art. 111a lid 3 Wna) stipuleert de wettelijke bevoegdheid van medewerkers van Bft om cliëntendossiers van notarissen in te zien in het kader van het toezicht. En dat niet alleen voor het

322 J.C.H. Melis, bew. B.C.M. Waaijer, De Notariswet, 2012, p. 473.; H.J. van den Noort, Toezicht en Handhaving door het Bft, WPNR, 6955, 2012, p. 923.

323 J.C.H Melis, bew. B.C.M. Waaijer, De Notariswet, 2012, p. 473; zie ook H.J. van den Noort, Toezicht en Handhaving door het Bft, WPNR, 12/6955, 2012, p. 923.

integrale toezicht volgens de Wna (art. 22 Wna), maar ook voor het toezicht op de naleving van de Wwft (art. 24 lid 4 Wwft).

De bijzondere positie van het Bft heeft raakvlakken met die van Belastingdienst. Voor beide geldt een uitzondering voor wat betreft de geheimhoudingsverplichting van de notariële kwaliteitsrekening (de derdengeldenrekening).[324] Daarvoor bestaat een inzageverplichting. Voor de toezichthouders van het Bft gaat de ontheffing nog verder dan alleen de derdengeldenrekening 'Ten behoeve van de uitoefening van het toezicht door de aangewezen personen, [MS: de personen, werkzaam bij het Bft], zijn de notarissen en de onder hun verantwoordelijkheid werkzame personen ten opzichte van de aangewezen personen niet gehouden aan de geheimhoudingsplicht, (…)' aldus artikel 111a lid 3 Wna. Het is een deel van de administratie waartoe zowel de Belastingdienst als het Bft expliciet toegang heeft; wat dat betreft is er sprake van een unieke situatie.[325]

Over deze uitdijende macht van het Bft zijn allerlei kritische opmerkingen geplaatst vanwege de onbalans tussen het effectief toezichthouden en het bevorderen van integriteit en kwaliteit versus het belang van het notariële ambtsgeheim en de vertrouwensrelatie tussen de notaris en de klant.[326] In de literatuur wordt de noodzaak van deze bevoegdheid betwijfeld en worden vraagtekens geplaatst bij de proportionaliteit.[327] Tot op heden lijkt de positie echter onaantastbaar.

Daarnaast zijn er enkele praktische uitbreidingen voor notarissen die een actieve gegevensverstrekking aan het Bft voorschrijven. In de Wna is een verplichting voor notarissen opgenomen voor het actief verstrekken van toezichtgegevens aan de Bft op een wijze die de toezichthouder (Bft) bepaalt (art. 24 lid 4 Wna). Andere uitbreidingen zijn de onbeperkte inzage in het register voor deurwaarders (art. 1a lid 4 Gdw) en de bewaar- en administratieplicht voor gerechtsdeurwaarders en notarissen (art. 18 Gdw en art. 24 lid 1 en 5 Wna). Mogelijkheden die niet voor andere toezichthouders gelden en bewust, vanwege de specifieke toezichtstaken van het Bft, in bijzondere wetten zijn opgenomen. De Belastingdienst beschikt echter ook over deze mogelijkheid mits het van belang kan zijn voor de belastingheffing.

Specifieke bevoegdheden van toezichthouder van ILenT

De ILenT kent ten gevolge van de diversiteit aan wet- en regelgeving waarbij de inspecteur toezicht houdt ook een grote diversiteit in specifieke toezichtsbevoegd-

---

324 Voor de inspecteur op grond van art. 25 lid 8 Wna en de Bft-toezichthouder op grond van art. 111a lid 3 Wna.

325 D.S. Kolkman, Informatieplicht derdengeldenrekening notariaat, JBN 2012/27, waarin de auteur vanuit het doel van deze regeling (een betere controle, heffing en inning van belasting, en een preventieve werking om misbruik van het notariaat door cliënten tegen te gaan), aangeeft welke gegevens door de betreffende partijen opgevraagd kunnen worden; zie ook J.G. Geertsma, Het notarieel beroepsgeheim op de tocht, burger in de kou, WPNR 2012, p. 510-515, over de doorbreking van de geheimhoudingsplicht van de notaris tegenover de toezichthouder, de Belastingdienst en het OM.

326 E.J.M. van Rijckevorsel-Teeuwen en D.M.S. Gribling, Wetswijziging Wna: afschaffing geheimhoudingsplicht gerechtvaardigd? Over de uitdijende macht van het Bft, WPNR 12/6937.

327 J.C.H. Melis De Notariswet, hoofdstuk 30.3.1 Geen geheimhouding jegens de toezichthouder, 2012.

heden. Deze specifieke bepalingen vloeien grotendeels voort uit de praktische invulling van de bevoegdheden voor bijzondere objecten.

Het kan daarbij gaan om beperkingen in de wijze waarop het toezicht moet plaatsvinden: het is de toezichthouder bijvoorbeeld niet geoorloofd om de duur van een toezichtshandeling (art. 5:13 Awb) dusdanig lang te laten duren dat het vertraging oplevert voor schepen (art. 25 lid 3 Meetbrievenwet 1981). Ook geldt de bevoegdheid om zakelijke gegevens en bescheiden in te zien (art. 5:17 Awb) niet op het moment dat een vliegtuig zich bevindt op taxi-, start- en landingsbanen van een luchthaven (art.11.2 Wet luchtvaart). Het inzien van boeken en bescheiden zou dan begrijpelijkerwijze te veel ingrijpen in de vluchtuitvoering en daarmee de veiligheid van de passagiers.[328]

De inspectie kan voor haar taakuitoefening genoodzaakt zijn tot het betreden van 'bijzondere' plaatsen zoals militaire terreinen of gebouwen. Voor het betreden daarvan dient echter eerst overleg plaats te vinden met de bevoegde autoriteiten van het ministerie van Defensie (art. 11.2 Wet Luchtvaart).

In dit kader zijn ook te noemen de bevoegdheid om van de kapitein van een schip te vorderen om 'zijn' schip naar een ankerplaats te brengen, het onderzoeken van de vakbekwaamheid indien het vermoeden bestaat van lichamelijke of geestelijke ongeschiktheid (art. 19 Wet havenstaatcontrole en art. 42 Binnenvaartwet), het verlenen van *specifieke medewerking* aan het uitvoeren van onderzoek en inspectievluchten (art. 11.2a Wet luchtvaart) en het *brengen van de toezichthouder* (door degene die arbeid verricht of doet verrichten in de territoriale zee of de exclusieve economische zone), *naar plaatsen waar arbeid wordt verricht* (art. 24 lid 9 Arbeidsomstandighedenwet).

Daarnaast kent de bijzondere wet- en regelgeving specifieke uitbreidingen van bevoegdheden. Als voorbeeld noem ik het vorderen tot *afgifte van documenten die ongeldig zijn verklaard of zijn ingetrokken*, op grond van art. 41 lid 1 van de Binnenvaartwet en art. 29 lid 2 van de Binnenschepenwet. Daarmee leggen beide wetten een administratieplicht op en geven ze een nadere invulling van de inzageplicht: '(…) het verleent de toezichthouder naast diens algemene bevoegdheden op grond van de Algemene wet bestuursrecht, expliciet de bevoegdheid om de afgifte te vorderen van op grond van deze wet vereiste documenten die zijn ingetrokken of ongeldig verklaard.'[329] Deze wet geeft ook nadere bepalingen over de algemene administratieplicht en de plaats van bewaren (art. 43 Binnenvaartwet).[330] Met het opnemen van deze voorwaarde (en met de geboden uitzondering) wordt invulling gegeven aan de administratieplicht van documenten die vereist zijn voor specifieke wet- en regelgeving. Die wordt verder uitgewerkt in een ministeriële regeling.[331]

Een fundamentele uitbreiding van de bevoegdheden betreft het betreden van woningen (woongedeelte van schepen): de toezichthouder kan in bepaalde situaties *zonder toestemming van de bewoner* een woning betreden (art. 15 Wet voorkoming

328 H.A. Smit, Milieurecht Totaal, commentaar op art. 11.2 WLV, aant. 1.3.
329 Kamerstukken II 2005/06, 30 523, nr. 3, p. 43.
330 Kamerstukken II 2005/06, 30 523, nr. 3, p. 43.
331 Besluit van 18 maart 2009, houdende nadere regels voor de binnenvaart (Binnenvaartbesluit), Stcrt. 2009, 164.

verontreiniging schepen, art. 18 Wet havenstaatcontrole, art. 50 Wet zeevarenden, art. 84 Wet gewasbeschermingsmiddelen en biociden en art. 24 Arbeidsomstandighedenwet). In dit verband is het opmerkelijk te noemen dat bij de parlementaire behandeling van de Binnenvaartwet is aangegeven dat de toezichthouder voor de naleving ook de bevoegdheid heeft woningen te betreden zonder toestemming: 'deze bevoegdheid bestaat reeds en is in het leven geroepen bij de Aanpassingswet derde tranche Awb II (Stb/1997, 580). Deze uitzonderingsbevoegdheid is echter *niet* opgenomen in de huidige Binnenvaartwet.[332] De mogelijkheid ontbreekt ook in de Awb.

Specifieke bevoegdheden van de toezichthouder voor de NVWa

Voor de toezichthouder op het gebied van (met name voedsel) veiligheid bestaan specifieke bevoegdheden op het gebied van het beproeven en onderzoeken, doen beproeven of doen onderzoeken van technische voortbrengselen (art. 27 WaW). Als fundamentele uitbreiding van de bevoegdheden is te noemen het ten dienste van het onderzoek, een ieder staande te houden en te vorderen, dat hij zijn naam, voornamen, geboortedatum, geboortejaar, geboorteplaats en adres opgeeft (art. 32c WaW). In een aantal wetten is ook bepaald dat de aangewezen toezichtsambtenaren bevoegd zijn, met medeneming van de benodigde apparatuur, een woning binnen te treden *zonder toestemming* van de bewoner (art. 8.2 Wet dieren, art.118 Gezondheids- en welzijnswet voor dieren, art. 84 Wet gewasbeschermingsmiddelen en biociden), voor zover deze bevoegdheid strekt tot het zich begeven naar en het betreden van in de woning aanwezige bedrijfsruimten (art. 29 WaW en art. 17 Tabakswet). De bevoegdheid tot proeven is voor de inspecteur uitzonderlijk: dat kan in het algemeen alleen op basis van vrijwillige medewerking.

4.5 Beantwoording van de onderzoeksvraag

In dit hoofdstuk staat de derde onderzoeksvraag centraal: 'Is het toezicht door de Belastingdienst qua aard te vergelijken met dat van andere toezichthouders?' Het gaat om de positie die het fiscaal toezicht en het daarmee corresponderende stelsel met bevoegdheden inneemt ten opzichte van de andere toezichthouders.

Het professioneel toezicht door bestuursorganen (ex art. 1:1 Awb) vindt met name plaats door rijkstoezichthouders (als verbijzonderd onderdeel van een ministerie, een inspectie) en door (onafhankelijke) markttoezichthouders (in de vorm van een zelfstandig bestuursorgaan, een autoriteit). Zij hebben als wettelijke taak het uitoefenen van toezicht.

De inspecties zien toe op met name veiligheidsaspecten binnen de samenleving; transport, leefomgeving, voedselketen en producten e.d. De autoriteiten kunnen een rol hebben in veiligheid (financiële markten) maar ook op een 'eerlijke markt'. Hoewel de kwalificatie van autoriteit gericht is op het verkrijgen van een onafhankelijke positie in het toezicht, beperkt de taakuitoefening zich daar niet toe. Ook autoriteiten vervullen, net als inspecties, veelal uitvoeringstaken en interventietaken waardoor

332 Kamerstukken II 2005/06, 30 523, nr. 3, p. 44. Er is dan ook geen wettelijke bevoegdheid voor de toezichthouder; die bevoegdheid is wettelijk alleen toegekend aan de ambtenaren met opsporingsbevoegdheid ex art. 45 Binnenvaartwet (art. 47 Binnenvaartwet).

het toezicht bestaat uit zowel nalevings- als uitvoeringstoezicht en (interventie) onderzoek. Het toezicht door een autoriteit valt – in tegenstelling tot een rijksinspectie en dat van de Belastingdienst – niet onder de ministeriële verantwoordelijkheid.

De Belastingdienst onderscheidt zich vanuit de wettelijke taakopdracht van deze toezichthoudende instanties. Hij behoort tot geen van beide en staat als een uitvoerend bestuursorgaan onder gezag van de minister van Financiën (art. 2 Uitv. reg. Belastingdienst 2003) waarbij het houden van toezicht geen taak is, maar voortvloeit uit de algemene taakuitoefening van het heffen en innen van belastingen. De inspecteur vervult dan wel van oorsprong een vergelijkbare functie als die van de rijksinspecties, maar heden ten dage overheerst voor de inspecteur het uitvoerende karakter in het onafhankelijk vaststellen van belastingaanslagen. De Belastingdienst neemt daarmee als uitvoerende organisatie een uitzonderlijke positie in binnen het collectief van toezichthoudende instanties.

Hoewel voor de inspecteur qua aard van de werkzaamheden deels sprake kan zijn van toezicht op het naleven van fiscale wet- en regelgeving, is hier (formeel) geen sprake van *nalevingstoezicht* in de zin van de Awb. Het geheel aan toezichthoudende werkzaamheden wordt gekwalificeerd als *uitvoeringstoezicht.* Een specifiek (fiscaal) verplichtingenstelsel geeft het juridische kader voor het verkrijgen van de medewerking. Dit in tegenstelling tot andere toezichthoudende instanties. Die hebben voor de verschillende vormen van toezicht onderscheiden stelsels met bevoegdheden. Voor het nalevingstoezicht vindt dat zijn kader in de Awb. Dit geldt voor zowel rijksinspecties als markttoezichthouders. In specifieke wetten worden de bevoegdheden voor de andere sferen bepaald. Die kunnen echter qua functionaliteit geheel of gedeeltelijk overeenkomen met de bevoegdheden in de Awb.

Voor de toezichthoudende instanties geldt – voor de daartoe aangewezen medewerkers – het standaardpakket aan Awb bevoegdheden als basis voor het nalevingstoezicht. Door de diversiteit aan taakuitoefeningen en sferen van de toezichthoudende instanties kan sprake van variatie in bevoegdheden. Dit kan leiden tot fundamentele uitbreidingen van bevoegdheden zoals het verstrekken van gegevens en inlichtingen over persoonlijke administratie van beroepsbeoefenaren (Bft), beperking in beroepsmatige geheimhoudingsverplichtingen (Bft en NZa) en verplichte toegang tot woningen (ILenT en NVWa).[333]

Voorzover bepaalde bevoegdheden niet noodzakelijk geacht worden, kan specifieke wetgeving leiden tot beperking van de bevoegdheden volgens de Awb (zie o.a. ILenT). Uit praktische overwegingen kan het uitoefenen van de algemene toezichtsbevoegdheden ook wettelijk (geheel of gedeeltelijk) worden uitgebreid naar andere 'personen' (AFM en DNB) en voor andere vormen van toezicht (AFM en DNB). De bevoegdheden vanuit het nalevingstoezicht worden dan breder van toepassing verklaard. Ook is het mogelijk om bij een breder handhavingspakket het nalevingstoezicht te plaatsen binnen een bredere bevoegdheid tot het verkrijgen van informatie (ACM en NZa). Dit is een duaal stelsel waarbij een algemene wettelijke verplichting tot het – desgevraagd – verstrekken van informatie behoort volgens de Awb voor nalevingstoezicht.

333 Zie bijlage 7a

Het specifiek fiscale verplichtingenstelsel binnen de AWR is van toepassing voor alle handhavingsfasen met uitzondering van de opsporing. Daarvoor geldt een eigen stelsel met bevoegdheden binnen hetzelfde juridische kader van de AWR. De (belasting)inspecteur kan geen medewerking vorderen binnen het kader van de Awb en heeft, in tegenstelling tot menig toezichthouder, niet de bevoegdheid tot zelfstandige bestuursdwang. En hoezeer de hiervoor genoemde duale stelsels (ACM en NZa) kenmerken vertonen van het zogenaamde fiscale verplichtingenstelsel, ook die verschillen op twee bovengenoemde beperkingen.

De overgang van de toezichtssfeer naar opsporingssfeer, met een eigen rechtsstelsel en (veelal verdergaande) bevoegdheden ligt bij de autoriteiten buiten de organisatie: zij hebben geen 'eigen' opsporingsdienst. De Belastingdienst en de rijksinspecties ILenT en NVWa daarentegen wel. Bij de ACM ligt de gehele handhaving binnen het bestuursrecht waarbij de wetgever een bewuste keuze heeft gemaakt om de bestuursrechtelijke bevoegdheden de grens van de opsporing te laten passeren. Ook hierin onderscheidt de Belastingdienst zich van de toezichthouders met het stelsel van bevoegdheden opgenomen in de AWR.

Ondanks de verschillen in rechtsbasis zijn bij de autoriteiten vele vormen van samenwerking te onderkennen die grotendeels voortvloeien uit de gezamenlijke taken en/of domeinen van toezicht. Tussen de inspecties is de samenwerking geringer en veelal minder vergaand. De Belastingdienst overlapt met zijn unieke wettelijke taak nagenoeg geen taakuitoefening van andere toezichthoudende instanties, maar vervult wel een brede rol voor de taakuitoefening van andere bestuursorganen (waaronder autoriteiten en inspecties).

Het antwoord op de vraag 'Is het toezicht door de Belastingdienst qua aard te vergelijken met dat van andere toezichthouders?' is derhalve ontkennend. De AWR verplicht desgevraagd medewerking te verlenen aan alle handhavingsvormen waarbij het toezicht niet los staat van de uitvoerende taak. Het rechtsstelsel daarvoor is, zo blijkt uit het vorige hoofdstuk, gegrond op de solidariteitsgedachte; een medewerkingsverplichting ten dienste van de eigen belastingheffing en die van derden. Inspecties en autoriteiten hebben de wettelijke taak van toezichthouden met een bevoegdhedenstelsel tot het vorderen van medewerking. De medewerking voor andere (wettelijke) taken kan daarmee overeenkomen, maar is in alle gevallen separaat bepaald in specifieke wetgeving. Het is, op voorstel van de ministers van Justitie en Binnenlandse zaken, een bewuste keuze geweest van de wetgever om het bevoegdhedenstelsel voor het nalevingstoezicht (Awb) niet van toepassing te laten zijn voor het uitvoeringstoezicht door de Belastingdienst. Daarvoor geldt het unieke verplichtingenstelsel van de AWR als harmonieus onderdeel van het stelsel van belastingheffing. En dat is niet alleen een kwestie van definiëren. Noch louter een duiding vanuit het wetgevingsproces. Het is gestoeld op een fundamenteel onderscheid in het toezicht: namelijk de collectieve verantwoordelijkheid voor het nakomen van de fiscale verplichtingen. De rol van de inspecteur wijkt dan ook af van die van toezichthouder. En zijn toezicht strekt verder dan het nalevingstoezicht. Wat dat onderscheid in concreto tot gevolg heeft voor het vergaren van toezichtgegevens beschrijf ik in hoofdstuk vijf.

HOOFDSTUK 5

Algemene wettelijke toezichtsbevoegdheden

5.1 Inleiding

In dit hoofdstuk ga ik verder met het beantwoorden van de vraag of de Belastingdienst over unieke bevoegdheden beschikt voor het vergaren van toezichtgegevens. In hoofdstuk vier heb ik een beschrijving gegeven van de specifieke toezichtstaken en -bevoegdheden van andere toezichthouders. Dat hoofdstuk heb ik afgesloten met het positioneren van die toezichthouders ten opzichte van de Belastingdienst.

In dit hoofdstuk vergelijk ik de bevoegdheden van de Belastingdienst (de 'inspecteur') om toezichtgegevens te verkrijgen met die van de toezichthoudende instanties (de 'toezichthouder'). Anders geformuleerd: ik vergelijk het verplichtingenstelsel (AWR) met het bevoegdhedenstelsel (Awb).

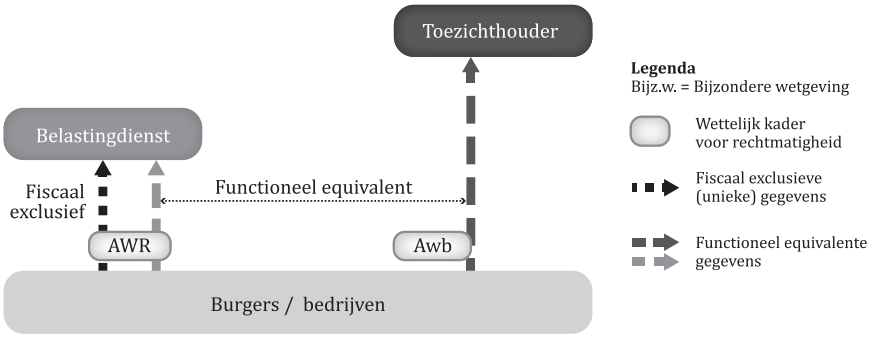
Beide stelsels functioneren volgens een samenstel van verplichtingen en bevoegdheden, maar de uitgangspunten verschillen. Zij omvatten beide naast een actieve medewerkingsverplichting om desgevraagd dan wel desgevorderd de benodigde informatie te verstrekken ook een passieve variant.[1] De grondbeginselen voor beide stelsels en dientengevolge de balans tussen de actieve en passieve verplichtingen zijn bepalend voor de medewerking. In de volgende paragrafen analyseer ik de vijf afzonderlijke varianten van medewerking.

In het verkeer tussen bestuursorganen/Belastingdienst met burgers en bedrijven bestaat de mogelijkheid tot vertegenwoordiging. Omdat dit het eerste contact kan zijn met de inspecteur of een van de toezichthouders, behandel ik die als eerste (par. 5.2). Daarna volgen de mogelijkheden voor het verkrijgen van inlichtingen (par. 5.3) en inzage (par. 5.4) door de inspecteur en toezichthouder bij respectievelijk de belastingplichtige en de onder toezichtgestelde. Bij het verkrijgen van inzage kan sprake zijn van een situatie waarbij (een deel van) de gegevens van de gecontroleerde of onder toezicht gestelde zich bij derden bevindt. Het benaderen van die personen vraagt om speciale bevoegdheden (par. 5.5). Het verkrijgen van toegang tot gebouwen en terreinen kan noodzakelijk zijn om toezicht uit te kunnen uitoefenen. Ook dat vraagt om specifieke bevoegdheden (par. 5.6). Als laatste bevoegdheid behandel ik de mogelijkheid tot het verkrijgen van gegevens bij derden (par. 5.7). In

1

dit geval gaat het om derden die buiten de relatie van de inspecteur en toezichthouder met respectievelijk de belastingplichtige en onder toezicht gestelde.

Visueel zijn de gegevensstromen als volgt weer te geven:



Figuur 17: Onderscheiden gegevensstromen vanuit AWR en Awb

Het hoofdstuk sluit ik af met het beantwoorden van de vierde onderzoeksvraag: 'Beschikt de Belastingdienst over unieke bevoegdheden voor het vergaren van toezichtgegevens?' (par. 5.8).

5.2 Verschijnings- en nakomingsplicht

5.2.1 Inleiding

In het toezicht op naleving gaat het in beginsel om de verantwoordingsplichtige voor wat betreft het naleven van een bepaalde norm. Hij is de normadressaat en hij heeft een medewerkingsplicht. Dat betekent echter nog niet dat de toezichthouder een individuele burger altijd kan vorderen om te *verschijnen*. Een verschijningsplicht druist namelijk – in beginsel – in tegen de rechten en vrijheden van de individuele burger: het is een inbreuk op zijn bewegingsvrijheid.[2] En daarnaast biedt de Awb de mogelijkheid tot *bijstand* en *vertegenwoordiging* in het verkeer tussen burgers en bestuursorganen (art. 2:1 Awb). Dit geldt voor alle contacten waar geen rechter aan te pas komt ('buiten rechte').[3] Voor het 'in rechte' vertegenwoordigen gelden in het bestuursrecht overigens eigen wettelijke bepalingen.[4] Deze laatste vallen buiten het kader van deze studie.

2 Art. 2 Vierde Protocol bij het EVRM ('the right to liberty of movement').
3 Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, p. 46. '(…) kortom in iedere fase van het bestuurlijk proces, kan de bijstand door een deskundige of de inschakeling van een vertegenwoordiger noodzakelijk blijken.'
4 HR 29 september 2009, LJN:BJ8881.

Van een *vergezelplicht* is sprake bij het verplicht verschijnen samen met een vertegenwoordiger. Uitsluiting van vertegenwoordiging is alleen mogelijk als 'er ernstige bezwaren' bestaan tegen de persoon (art. 2:2 lid 1 Awb). Het verlenen van bijstand gaat – in beginsel – uit van onverkorte nakoming van de medewerkingsverplichting maar met ondersteuning door een derde. De Awb geldt voor de contacten met bestuursorganen in het algemeen.

In het fiscale verkeer zijn de bepalingen van bijstand en vertegenwoordiging in beginsel onverkort van toepassing. De inspecteur kan een persoon echter wel oproepen voor het mondeling verstrekken van gegevens en inlichtingen (art. 49 AWR juncto art. 47 AWR). Ook die persoon kan zich laten vertegenwoordigen (art. 41 AWR). De inspecteur kan dan echter vorderen dat de opgeroepen persoon de vertegenwoordiger vergezelt: de zogenaamde vergezel- of verschijningsplicht (art. 41 AWR). Voor het nakomen van de verplichting, in casu het mondeling verstrekken van de gegevens en inlichtingen, kan uitsluiting plaatsvinden van de vertegenwoordiging indien daar redenen voor zijn en de betreffende persoon daartoe zelf in staat is (art. 45 AWR). Er is dan sprake van een eigen nakomingsplicht.

Kortom, de fiscale verschijnings- en nakomingsplicht onderscheidt zich van die in de Awb. De uitsluitingsgrond van personen (ex art. 2.2. lid 1 Awb) tegen wie ernstige bezwaren bestaan, is in het fiscale verkeer wel onverkort van kracht (art. 45 AWR). In par. 5.2.2 behandel ik de conceptuele verschillen waarin reikwijdte van vertegenwoording naar voren komt. Vervolgens behandel ik in par. 5.2.3 de verschillen op functionaliteit in relatie tot het delen van verkregen gegevens en inlichtingen tussen de inspecteur en de toezichthouder. In de slotparagraaf geef ik kort de conclusies van beide analyses weer (par. 5.2.4).

5.2.2 Conceptuele analyse

Onbeperkte bestuursrechtelijke vertegenwoording

Het aanwijzen van een belangenbehartiger houdt niet in dat het bestuursorgaan de betreffende persoon zelf niet meer kan oproepen. Dat contact moet dan echter wel in aanwezigheid van de belangenbehartiger plaatsvinden.[5] Bij het laten 'bijstaan' door een raadsman of raadsvrouw moet de persoon (ook) zelf aanwezig zijn. De bevoegdheid van de burger zich te laten *bijstaan* door een ander impliceert het recht die ander het woord te laten voeren. Bij *vertegenwoordiging* hoeft de persoon daarentegen niet aanwezig te zijn dan wel alleen als waarnemer.[6] Het verlenen van bijstand houdt overigens niet in dat de bijstandsverlener ook *gemachtigde* is.[7] Bij

5 CvB 8 september 1998, LJN:ZB7865, JB 1998/245, RAwb 1999/48 en RsV 1998/311.

6 De mogelijkheid tot vertegenwoording staat in beginsel los van het civiele recht De civielrechtelijke mogelijkheid van volmacht (ex art. 3:60 BW) als ook van zaakwaardneming (art. 6:198 BW) kunnen beide onder de vertegenwoordigingsbevoegdheid vallen. Kamerstukken II 2006/07, 30 577, nr. 7, p. 16.

7 Voor uitgebreide beschouwing over vertegenwoordiging, zie P. van der Wal, Vertegenwoordiging en bijstand in belastingzaken, Fiscale rechtsbijstandverlening naar Nederlands recht (diss.), 2005.

vertegenwoordiging is dat wel het geval.[8] De reikwijdte van de machtiging is overigens niet altijd van gelijke strekking.[9]

Het recht op vertegenwoordiging sluit daarentegen in beginsel een verschijningsplicht uit. Toch kan het noodzakelijk zijn om een persoon te laten verschijnen. Daarvoor moet er volgens de minister van Justitie een zelfstandige wettelijke verplichting bestaan.[10] Op grond van het legaliteitsbeginsel kan die slechts bij *formele wet* worden toegekend.[11] Het moet namelijk voorzienbaar zijn waar niet-nakoming strafbaar is: met andere woorden, waar de strafwet de grens trekt van de verplichte medewerking.[12]

Het vorderen van een dergelijke medewerking krachtens de algemene bevoegdheden is niet voldoende. De wetgever moet de verschijningsplicht expliciet hebben genoemd. Bij een gebrek aan een wettelijke verankering over de verschijningsplicht tegenover een toezichthouder, is dit niet het geval en kan geconcludeerd dat een dergelijk strafrechtelijk gesanctioneerde verplichting non-existent is.[13] Vanuit dat perspectief heeft de minister van Justitie het volgende aangegeven 'Indien een persoonlijk optreden door het bestuur afgedwongen moet kunnen worden, in die zin dat het niet verschijnen leidt tot niet-ontvankelijkheid of tot een sanctie, zoals een boete of een strafkorting, zal de formele wetgever daarvoor een regeling dienen te treffen.'[14] Bij het ontbreken van zo'n wettelijke bepaling is het – in beginsel – niet mogelijk om een persoonlijke verschijning af te dwingen. Bestuursrechtelijk is de vertegenwoordiging dan ook niet begrensd: binnen het fiscale domein ligt dat anders. Dat heeft een historische achtergrond.

De (van oorsprong) gevolmachtigde fiscale vertegenwoordiging

De fiscale vertegenwoordiging kent een langere geschiedenis dan die volgens de Awb. Vanaf het moment van de totstandkoming van de AWR, medio vorige eeuw, bestaat het wettelijke recht op fiscale vertegenwoordiging *krachtens volmacht*.[15] De wetgever gaf de voorkeur aan een zelfstandig regeling boven een voortborduren op het civielrechtelijke patroon. De reden daarvoor was gelegen in 'de overweging dat de laatstgenoemde methode niet dan door een ingewikkeld complex van uitzonde-

8 Voor het begrip vertegenwoordiging sluit ik aan bij de definitie van A.R. Bloembergen, Vertegenwoordiging, 1986, p. 2. 'Het verrichten van rechtshandelingen in naam van een ander door iemand die daartoe rechtens de bevoegdheid heeft (de vertegenwoordigingsbevoegdheid) met het gevolg dat de rechtsgevolgen niet voor de handelende (vertegenwoordiger, tussenpersoon), maar voor de ander (vertegenwoordigde, principaal) intreden.'

9 Een machtiging geeft de bevoegdheid om in naam van die ander een feitelijke handeling te verrichten. Een volmacht geeft de bevoegdheid een rechtshandeling te verrichten in naam van die ander. Deze laatste vorm is opgenomen in het BW (Titel 3, art. 3:60 – 3:79 BW). De volmacht is meestal schriftelijk (zie voor definitie, art. 3:50 BW). Via de schakelbepaling van art.3:79 BW is de vertegenwoording art. 2:1 lid 1 Awb van toepassing binnen het fiscale domein.

10 Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, p. 48.

11 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 72.

12 J. de Hullu, Materieel strafrecht, 2012, p. 80 e.v.

13 D.R. Doorenbos, Geen extensieve uitleg van bevoegdheden, Christels koers, Onderneming en recht, 2013/15.12.

14 Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, p. 48.

15 Art. 41 lid 1 AWR (tot 1 januari 2007).

ringen op- en afwijkingen van de burgerrechtelijke voorschriften uitvoerbaar is.'[16] De civiele vertegenwoordigingsbepalingen zouden in essentie niet verschillen doch de wetgever hechtte er waarde aan om de fiscale vertegenwoordiging zo doelmatig mogelijk te laten zijn, en, voorzover het civiele recht toch een verhindering zou geven, die weg te nemen.[17]

De specifieke bepaling voor de fiscale vertegenwoordiging – het optreden van de fiscale gevolmachtigde – is op 1 januari 2007 uit de AWR verwijderd. De reden daarvoor was een vermindering van de administratieve lasten.[18] Als toelichting op deze wijziging is alleen aangegeven dat bij de implementatie van de bepalingen in art. 2:1 Awb en die van de zaakwaarneming in het civiele recht, het artikel zijn waarde had verloren.[19] Er is geen aandacht besteed aan de verschillen die verband houden met de nakomingsplicht (art. 41 tot en met 46 AWR). Die zijn blijven bestaan.

Het recht van fiscale vertegenwoordiging, waaronder ook zaakwaarneming (ex 6:198 BW) valt, sluit dan ook in beginsel aan op het algemene recht op bijstand en vertegenwoordiging. Een (veelal schriftelijke) volmacht is dan ook niet (meer) vereist. De Belastingdienst neemt daarbij aan dat degene die zich als vertegenwoordiger presenteert ook daartoe bevoegd is. Hij hoeft niet vooraf het bewijs te leveren van zijn vertegenwoordigingsbevoegd.[20] Slechts bij twijfel vraagt de Belastingdienst om een bevestiging.[21] Procedureel is er wat dat betreft geen onderscheid meer in de contacten met de inspecteur of de toezichthouder. Uiteraard kan de strekking van de machtiging anders luiden en zich beperken tot de inspecteur en/of een bepaalde toezichthouder.

Zaakwaarneming: een bijzondere vorm van vertegenwoordiging voor specifieke situatie

Ook de zaakwaarnemer kan als vertegenwoordiger optreden. Hij is slechts bevoegd in naam van die ander op te treden (en rechtshandelingen aan te gaan) indien en voorzover het belang van die ander naar behoren wordt behartigd (art. 6:201 BW).[22] Wanneer een persoon als zaakwaarnemer tegenover meerdere partijen (de inspecteur en andere toezichthouder(s)) optreedt kunnen de belangen echter conflicteren. En dat kan tot gevolg hebben dat hij deels ten onrechte als zaakwaarnemer wordt gekwalificeerd.

---

16 Kamerstukken II 1954/55, 4080, nr. 3, p. 21.

17 H.J. Hofstra, Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, 1992, p. 188.

18 Wijzigingsplan 'Paarse krokodil', Kamerstukken II 2006/07, 30 577.

19 Kamerstukken II 2005/06, 30 577, nr. 3, p. 35; Kamerstukken II 2006/07, 30 577, nr. 7, p. 15-16.

20 Daarmee ontstaat voor de Belastingdienst en/of toezichthouder een risico van schending van de geheimhoudingsplicht (art. 67 AWR resp. 2:5 Awb) en voor persoonsgegevens van datalek (Een inbreuk op de beveiliging die per ongeluk of op onrechtmatige wijze leidt tot (…) ongeoorloofde verstrekking van of de ongeoorloofde toegang tot doorgezonden, opgeslagen of anderszins verwerkte gegevens, art. 4 AVG).

21 Vakstudie Algemeen Deel, art. 41 AWR, aant. 2.1.

22 PHR conclusie A-G Ilsink 14 februari 2003, LJN:AE9334.

Het uitsluiten van vertegenwoordiging

Een bestuursorgaan kan volgens de algemene uitsluitingsgrond een vertegenwoordiger weigeren (art. 2.2 lid 1 Awb).[23] Dit ziet op gevallen van 'evidente en ernstige ondeskundigheid' en 'gemachtigden die herhaaldelijk de normale gang van zaken, eventueel onder bedreiging van geweld, verstoren'.[24] Dit dient met een schriftelijke in kennisstelling te gebeuren (art. 2:2 lid 2 Awb). Deze mogelijkheid geldt onverkort voor de Belastingdienst.[25] In die situatie is vertegenwoordiging wel mogelijk door een ander.[26] Er is derhalve sprake van een relatieve uitsluiting.

Het weigeren van een advocaat is daarentegen niet mogelijk (art. 2:2 lid 3 Awb). Ook de zaakwaarnemer is in beginsel niet te weigeren. Dat ligt anders als redelijkerwijs de belangen niet 'naar behoren worden behartigd'.[27] Bij conflicterende belangen kan daar sprake van zijn. Ook dat is relatief en situatie afhankelijk.

De wettelijke verschijningsplicht

In de Awb heeft de wetgever bewust voor gekozen om de verschijningsplicht niet op te nemen. De inperking van de bewegingsvrijheid geldt zoals gezegd alleen als een verschijning wettelijk kan worden gevorderd volgens bijzondere wetgeving.[28] Een dergelijke inperking is met name terug te zien in de uitvoeringssfeer.[29]

In overeenstemming daarmee – het heffen en innen van belastingen vindt immers ook plaats in de uitvoeringssfeer – is er wel een wettelijke verschijningsplicht in de AWR. Het is een 'vordering' krachtens 'wettelijk voorschrift'.[30] Het gaat om een algemene regel voor het gehele fiscale proces van heffen van de belastingen en geldt dan ook voor de medewerking in het kader van het uitvoeringstoezicht (art. 41 AWR).

Een persoon die geen gehoor geeft aan de verplichting te verschijnen kan geconfronteerd worden met de zogenaamde maatregel van omkering van de bewijslast.[31] Het niet voldoen aan de verschijningsplicht kan niet zelfstandig

---

23 Voor een uitgebreidere beschouwing, zie P. van der Wal, Vertegenwoordiging en bijstand in belastingzaken, Fiscale monografieën nr. 116, 2005, p. 385-390.

24 Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, p. 50.

25 Besluit fiscaal bestuursrecht van 15 februari 2015, BLKB2016/19, Stcrt. 2016, 9680, V-N 2016/18.8. onder 5; zie ook geactualiseerd Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 24 mei 2017, 2017-1209, Stcrt. 2017, 38270.

26 Algemene wet bestuursrecht, Tekst en commentaar, P.J.J. van Buuren en T.C. Borman (red.), 2011, p. 58.

27 S.C.W. Douma, R.J. Koopman, E.A.G. van der Ouderaa en J. Wortel, Algemene wet inzake rijksbelastingen, 2017, p. 93.

28 Kamerstukken II 1998/89, 21 221, nr. 3, p. 48.

29 Het persoonlijk verschijnen kan bijvoorbeeld van belang zijn in het kader van een goede voorbereiding van een besluit zoals de waarneming van fysieke kenmerken bij een medische keuring. Kamerstukken II 1998/89, 21 221, nr. 4; zie ook CRvB, 8 september 1998, LJN:ZB7865, JB 1998/245, RAwb 1999/48 en RsV 1998/311 waarin bepaald werd dat zich bij een medische keuring omstandigheden kunnen voordoen waarin een deskundige, in het belang van het onderzoek, een betrokkene zelf en zo nodig buiten aanwezigheid van de bijstandsverlener moet kunnen onderzoeken.

30 Algemene wet inzake rijksbelastingen, 2 juli 1959, Stb. 1959, 301, Kamerstukken I 1954/55, 4080, nr. 3, p. 20–21; Kamerstukken I 1955/56, 4080, nr. 5, p. 1213.

31 De maatregel van omkering en verzwaring van de bewijslast in de bezwaar- en beroepsprocedure volgens art. 25 lid 3 AWR en 27 e AWR.

expliciet worden gekwalificeerd als fiscale overtreding (art. 68 AWR) of misdrijf (art. 69 AWR): daarvoor is het niet nakomen van andere verplichtingen zoals de inlichtingplicht vereist. Maar het is met de vorderingsmogelijkheid, wel een algemeen strafrechtelijk delict (art. 184 Sr).[32] Dit sluit aan op het feit dat de verschijningsplicht uitzonderlijk is en slechts kan plaatsvinden in combinatie met andere verplichtingen, zoals de inlichtingenplicht. De memorie van toelichting merkt hier het volgende over op:

> '(…) de gehoudenheid tot persoonlijk optreden van het belastingsubject [kan] niet worden gemist. Om te voorkomen, dat nodeloos inbreuk wordt gemaakt op belangen van individuen zijn de afwijkingen (...) tot een minimum beperkt. *Vooreerst kan het persoonlijk optreden slechts worden gevorderd met betrekking tot een verplichting.* De vervolgens gestelde voorwaarde, dat een geldige reden aanwezig is, zal in die zin moeten worden verstaan, dat zich omstandigheden voordoen die de conclusie van de inspecteur rechtvaardigen, dat het belang van een juiste belastingheffing met persoonlijk handelen van het belastingsubject is gediend. Ten slotte kan persoonlijk optreden slechts worden gevorderd van hen die fysiek en geestelijk tot nakoming van de verplichting in staat zijn.'[33]

De Belastingdienst onderscheidt zich hiermee van andere bestuursorganen: een belastingplichtige kan zich namelijk niet te allen tijde fysiek door een gemachtigde laten vertegenwoordigen. De inspecteur kan, op grond van de specifieke wettelijke bepaling, in het kader van andere verplichtingen, vorderen in persoon te verschijnen.[34] Het enige wettelijke voorbehoud is dat de belastingplichtige wel fysiek of geestelijk in staat moet zijn om aan de verschijningsplicht te kunnen voldoen. Waar de grens ligt – en tevens de onderzoeksplicht – is niet op voorhand te bepalen. Ook die is situatieafhankelijk.

5.2.3 Functionele analyse

In het contact met de vertegenwoordiger van de normadressaat is het cruciaal dat alle partijen de grenzen kennen van de reikwijdte van de vertegenwoordiging. De kans op het (onbewust) passeren van die grenzen is immers aanwezig omdat een schriftelijke machtiging niet vereist is (art. 2:1 lid 2 Awb).

De medewerkingsverplichting kan op verschillende wijze bestaan, zoals het verstrekken van gegevens en inlichtingen en het verlenen van inzage. De vertegenwoordiging kan ook betrekking hebben op afzonderlijke (deel) gebieden. Het stellen van de grenzen voor de vertegenwoordiging kan ook nog eens verschillen per toezichthouder. Een vertegenwoordigingsbevoegdheid gaat uit van de veronderstel-

32 Art. 46 AWR bepaalt dat de fiscale bepalingen omtrent vertegenwoordiging (buiten rechte) niet van toepassing zijn voor de strafvordering. Het artikel is voor alle andere processen wel van toepassing.

33 Kamerstukken II 1954/55, 4080, nr. 3, p. 22.

34 De verschijningsplicht ex art. 41 AWR, de inlichtingenplicht ex art. 47 lid 1 letter a AWR en de mondelinge medewerkingsplicht ex art. 49 lid 1 AWR zijn drie zelfstandige verplichtingen. Tegen alle drie de verplichtingen kan, afzonderlijk, in bezwaar en beroep worden gekomen door tussenkomst van het nemen van een informatiebeschikking ex art. 52a AWR.

ling dat die het contact tussen de burger en overheid ten goede komt en niet het toezicht onmogelijk maakt noch frustreert.

Het is aan de inspecteur om, binnen de grenzen der redelijkheid, van zijn bevoegdheden gebruik te maken van de verschijningsplicht.[35] Dit geldt zeker in relatie tot de wettelijke bepaling voor het mondeling nakomen van de verplichtingen (art. 49 AWR).[36] Bij onderlinge communicatie mag de meewerkingsverplichting – naar perceptie van degene die zijn medewerking verleent– niet het karakter krijgen van een ondervraging. Van een verhoor – met al zijn waarborgen binnen het bestuursrechtelijke sanctierecht en strafrecht – is immers geen sprake.

Verschillen in functionele vertegenwoordiging

Drie fundamentele zaken waarin de fiscale verplichtingen functioneel verschillen van de bevoegdheden van de toezichthouder, zijn:
(1) Vertegenwoordiging op basis van vertrouwen,
(2) Het niet kunnen verschuilen achter het vertegenwoordigingsrecht, en
(3) De verschijningsplicht.

Ad 1 Vertegenwoordiging op basis van vertrouwen

De bevoegdheid tot vertegenwoordiging, en de reikwijdte daarvan, behoeft niet op voorhand te blijken uit een schriftelijke machtiging. Een bestuursorgaan mag die bevoegdheid afleiden uit het handelen van een persoon.[37] Voor de contacten met de inspecteur is bepaald dat ook hij bij een schijn van vertegenwoordiging daarvan mag uitgaan.[38] Dit is een algemene lijn die in overeenstemming is met de vaste rechtspraak. Derden kunnen gerechtvaardigd vertrouwen op volmachtverlening (in de zin van art. 3:61 lid 2 BW) 'op grond van (i) feiten en omstandigheden die voor risico van de vertegenwoordigde dienen te komen en (ii) op basis waarvan naar geldende verkeersopvattingen een schijn van vertegenwoordigingsbevoegdheid kan worden afgeleid.'[39]

De reikwijdte van vertegenwoordiging kan in het algemeen worden bepaald volgens hetgeen gebruikelijk is: ook daarvoor is *geen* schriftelijke machtiging nodig.[40] De Hoge Raad heeft bepaald dat dit voor de Belastingdienst slechts anders is wanneer daarover twijfel bestaat. Dan gebiedt het zorgvuldigheidsbeginsel dat de vertegenwoordigde daarover duidelijkheid verschaft.[41]

De reikwijdte van de vertegenwoordigingsbevoegdheid wordt – al dan niet met toepassing van de schriftelijke machtiging – beoordeeld binnen het uitoefenen van de *eigen* wettelijke taak. Een fiscale vertegenwoordiging behoeft niet overeen te komen met de civiele vertegenwoordiging dan wel die tegenover andere toezicht-

35 Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 21.
36 Hof 's-Gravenhage 12 januari 1972, LJN:AY4480, BNB 1972/232.
37 ABRvS 24 oktober 2007, LJN:BB6318, AB 2008/3.
38 HR 21 augustus 1991, LJN:ZC4657, BNB 1991/272.
39 HR 19 februari 2010, LJN:BK7671.
40 Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nrs. 1-2.
41 HR 8 april 1987, LJN:AW7701, BNB 1987/191.

houders.[42] Bij het verkrijgen van gegevens van de vertegenwoordiger beoordeelt de Belastingdienst derhalve niet de reikwijdte van de vertegenwoordigingsbevoegdheid ten opzichte van andere bestuursorganen. Die kan logischerwijs afwijkend zijn. Daarnaast kunnen in de fiscale sfeer de bevoegdheden van een lichaam worden uitgeoefend en zijn verplichtingen worden nagekomen door *iedere* bestuurder (art. 42 AWR). De inspecteur hoeft zich zodoende, in tegenstelling tot de toezichthouder, niet te bekommeren om interne afspraken tussen bestuurders noch om statutaire of wettelijke regels m.b.t. de vertegenwoordiging van lichamen.[43]

De inhoudelijke reikwijdte van de machtiging verschilt veelal voor de contacten met de inspecteur en die met eventuele andere toezichthouders. Pseudo-vertegenwoordiging kan – naar verkeersopvattingen – uit de schijn worden afgeleid.[44] Voor toerekening van de schijn van volmachtverlening is daarentegen geen plaats wanneer die schijn uitsluitend gebaseerd is op verklaringen of gedragingen van derden (al dan niet de gepretendeerde vertegenwoordiger).[45] Het optreden als vertegenwoordiger tegenover de inspecteur houdt dan ook nog niet in dat dezelfde persoon ook daadwerkelijk als zodanig is gekwalificeerd tegenover een toezichthouder. Verschillende vertegenwoordigingsbevoegdheden zijn immers mogelijk.

Ad 2 Het niet kunnen verschuilen achter het vertegenwoordigingsrecht

De vertegenwoordigingsmogelijkheid houdt niet in dat het handelen van het bestuursorgaan alleen kan plaatsvinden bij *aanwezigheid* van de vertegenwoordiger. In de situatie van een onverwachts bezoek van de Belastingdienst moet de belastingplichtige, zo hij dit kenbaar maakt, in de gelegenheid worden gesteld om zich met zijn gemachtigde te verstaan en door hem te laten bijstaan. Dit ziet echter niet op het nakomen van de verplichting tot het verlenen van toegang van bedrijfsgebouwen en terreinen.[46]

Dit geldt eveneens voor de verplichte toegang volgens de Awb. Voorzover noodzakelijk voor de taakuitoefening en voor zover het niet om een woning gaat, mag een toezichthouder iedere plaats betreden en moet een ieder daarbij alle medewerking verlenen die de toezichthouder redelijkerwijs kan vorderen. Het is daarbij niet toegestaan om dat bezoek op te houden met de argumentatie dat toegang alleen mogelijk is in aanwezigheid van anderen.[47] Dat zou de effectiviteit van het toezicht kunnen schaden.

Het staat de inspecteur vrij te bepalen op welke wijze de gegevens en inlichtingen verstrekt moeten worden: mondeling, schriftelijk of op andere wijze (art. 49 lid 1 AWR). Ook kan hij bepalen *wie* daartoe verplicht is, uiteraard binnen de grenzen van

42 HR 23 december 1998, LJN:AA2269, BNB 1999/75 waaruit naar voren komt dat een machtiging de reikwijdte van de rechtshandeling kan beperken en niet van algemene strekking hoeft te zijn; zie ook HR 1 juli 1966, LJN:AX6607, BNB 1966/268 m.nt. Van Soest.

43 S.C.W. Douma, R.J. Koopman, E.A.G. van der Ouderaa en J. Wortel, Algemene wet inzake rijksbelastingen, 2017, p. 90.

44 HR 19 februari 2010, LJN:BK7671, NJ 2010/115.

45 HR 3 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:142 en ECLI:NL:HR2017:143.

46 Hof 's-Gravenhage 16 mei 2002, nr. C00.1133 A (civiele kamer).

47 CBb 21 november 2013, ECLI:NL:CBB:2013:248, AWB 12/1103.

de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.[48] Om de feiten vast te kunnen stellen kan *hij* ervoor kiezen de vragen aan de belastingplichtige te stellen en daarmee de vertegenwoordiging uit te sluiten (art. 49 lid 1 AWR).[49] Deze beperking van de vertegenwoordiging (buiten rechte) geldt ook tijdens een bezwaar- en/of kortgedingprocedure.[50]

Het verstrekken van inlichtingen aan de toezichthouder dient in beginsel schriftelijk plaats te vinden. (zie par. 5.3.4). Bovendien blijft de mondelinge communicatie beperkt tot die situaties waarbij de toezichthouder direct contact heeft met de betreffende persoon (en redelijkerwijs noodzakelijk is) en er geen vertegenwoordiger aanwezig is (dan wel redelijkerwijs noodzakelijk wordt geacht). De onder toezicht gestelde kan zich tegenover de toezichthouder verschuilen achter zijn vertegenwoordiger.

Ad 3 De verschijningsplicht

Het recht op vertegenwoordiging kan in het bestuursrecht tot gevolg hebben dat een persoon zich achter een ander kan verschuilen. Vanuit het toezichtsperspectief is dat soms een ongewenste situatie aangezien de toezichthouder van de persoon zelf inlichtingen wil verkrijgen. In het bestuursrecht is het 'ten kantore' laten verschijnen van de ander geen vanzelfsprekendheid. Over de medewerking aan het verstrekken van inlichtingen is in de memorie van toelichting bij de derde tranche van de Algemene wet bestuursrecht niet meer bepaald dat die – mondeling of schriftelijk – naar waarheid moeten worden verstrekt.[51] Dit wordt ook bevestigd in de jurisprudentie.[52] In literatuur wordt aangegeven dat ondanks het bestaan van het 'nauwe verband' tussen het vorderen van inlichtingen en het vorderen dat iemand zich daarvoor naar een nader aangeduide locatie moet begeven, niet voor de hand ligt.[53] Het ligt meer in de rede dat een toezichthouder die in het kader van de uitoefening van zijn taak de behoefte heeft aan inlichtingen, zich naar de ander begeeft. Dat is ook de lijn van de minister van Financiën die bepaald heeft dat het toezicht op 'minst belastende wijze plaats dient te vinden'.[54]

Een eventuele verplichting mondeling inlichtingen te verstrekken brengt echter nog niet de verplichting om naar het kantoor van de toezichthouder te komen. Doornbos merkt hierover op dat een dergelijke mogelijkheid niet mag worden 'ingelezen' maar expliciet in de wet behoort te zijn voorzien.[55] En die verschijnings-

48 HR 12 september 2003, LJN:AK3485, BNB 2004/111.
49 PHR conclusie A-G Wattel van 27 januari 2006, LJN:AR6513.
50 Rb. 's-Gravenhage 29 september 2000, rolnummers KG 00/1107 en KG 00/1189, FutD 2000/1920, FutD 2000/1920.
51 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 144; zie ook Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5.
52 ABRvS 8 december 2010, LJN:BO6638; zie ook Rb. Rotterdam 22 juni 2012, LJN:BW9478 en Rb. Rotterdam 21 februari 2013 LJN:BZ2448. Voor een uitgebreidere behandeling, zie par. 5.3.
53 O.J.D.M.L. Jansen, Het handhavingsonderzoek. Behoren het handhavingstoezicht, het boeteonderzoek en de opsporing verschillend te worden genomrmeerd (diss.). Een interne rechtsvergelijking, 1999.
54 Kamerstukken II 2003/04, 29 708, nr. 3, p. 45.
55 D.R. Doorenbos, Geen extensieve uitleg van bevoegdheden, Christels koers, Onderneming en recht, 2013/15.12.

plicht is dan ook niet in de Awb vastgelegd. Het *impliciet* toekennen van deze bevoegdheid – vanuit de medewerkingsverplichtingen – is niet geoorloofd.

Het staat de inspecteur daarentegen (art. 49 AWR) 'in beginsel vrij ervoor te kiezen dat de door hem gevraagde gegevens te zijnen kantore ter inzage worden overgelegd' of vragen worden beantwoord (zie par. 4.9).[56] Uiteraard binnen de grenzen van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.[57] Het tactisch gebruik maken van de verschijningsplicht dient volgens Wattel te worden bezien binnen het algemene optreden van de inspecteur: 'dat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, in het bijzonder de in art. 3:4 Awb neergelegde zorgvuldigheids- en evenredigheidsnormen, de inspecteur tot terughoudendheid nopen bij het gebruik van bevoegdheden die een inbreuk op de persoonlijke levenssfeer van de belastingplichtige maken, dan wel anderszins als belastend voor de belastingplichtige moeten worden aangemerkt. Steeds zal een *belangenafweging* moeten worden gemaakt. De inspecteur behoort de belastingplichtige *pas* persoonlijk ter inspectie op te roepen voor mondelinge onvoorbereide en vertegenwoordigde vragen beantwoording indien het beoogde heffingsdoel redelijkerwijs niet bereikt kan worden met minder belastende modaliteiten van informatievordering, zoals een schriftelijk of telefonisch inlichtingenverzoek, al dan niet bij vertegenwoordiging door de gemachtigde. De inspanningsverplichting van de opgeroepene dient in verhouding te staan met het belang van de inspecteur om hem te laten verschijnen ten kantore van de Belastingdienst. (…) De 'tactische redenen' wekken de indruk op gespannen voet te staan met beginselen van behoorlijk bestuur, met name de beginselen van proportionaliteit (gezien de sanctie), zuiverheid van oogmerk, transparantie (fair play) en motivering. (…) Indien de geëiste belastende modaliteiten van informatieverstrekking niet noodzakelijk zouden zijn voor het bereiken van het doel (feitenkennis), is het onzorgvuldig om toch ongemotiveerd op juist die belastende modaliteiten te blijven staan, die bovendien tot strafbedreiging kunnen leiden.'[58]

De inspecteur moet derhalve rekening houden met de belangen van de belastingplichtige. Ook moet hij, wanneer hij besluit van de algemene regel af te wijken, voldoende inzicht geven in het doel van de bijzondere modaliteit.[59] Doet hij dat niet, dan valt niet na te gaan of, en zo ja welke belangenafweging daaraan ten grondslag ligt. Hoewel de rechter niet over de doelmatigheid van het beleid gaat, merkt Wattel voorts op dat bij hem wel de vraag kan opkomen of een bestuurlijke handelwijze van de inspecteur, en door belastingplichtige als onrechtvaardig wordt ervaren, betwist wordt, effectief is. Ook de rechter heeft hier een verantwoordelijkheid. Het hof moet zich, aldus Wattel: 'verdiepen in de verhouding tussen (i) het doel van de controlemedewerker (toetsen van de voorlopige conclusies) en de daartoe door haar gekozen belastende middelen, alsmede in de verhouding tussen (ii) het doel en belang van de fiscus ('geen voorgekookt verhaal') bij die keuze (vertegenwoordigde, onvoorbereid, mondeling, ter inspectie) en het belang van de belanghebbende om

56 S.C.W. Douma, R.J. Koopman, E.A.G. van der Ouderaa en J. Wortel, Algemene wet inzake rijksbelastingen, 2017, p. 164.

57 HR 12 september 2003, LJN:AK3485, BNB 2004/111.

58 PHR conclusie A-G Wattel van 27 januari 2006, LJN:AR6513.

59 Evenredigheidsbeginsel 3:4 lid 2 Awb.

eventuele vragen schriftelijk en na raadpleging van de administratie door zijn gemachtigde te laten afhandelen'.[60]

De verschijnings- of vergezelplicht gaat hand in hand met de oproep tot mondelinge inlichtingenplicht. De verschijningsplicht, en bij vertegenwoordiging de vergezelplicht,[61] ontstaan op het moment van de oproep om een *mondelinge toelichting* te geven. Hiervoor geldt een eigen afweging. Bij die uitnodiging hoeft de inspecteur, indien hij daarvoor aanleiding heeft, niet de reden noch de gespreksonderwerpen te vermelden.[62]

Het is derhalve mogelijk dat een persoon die wordt opgeroepen wel de verplichting heeft te verschijnen maar – al dan niet tijdens het onderhoud blijkend – niet de verplichting heeft om gegevens en inlichtingen, al dan niet mondeling, te verstrekken. Desgewenst kan hij zijn gemachtigde het woord laten doen.[63] Illustratief noem ik wat De Blieck c.s. hierover schrijven: 'Naar de letter van deze bepaling mag degene die verplicht wordt zijn vertegenwoordiger te vergezellen, ten kantore van de inspecteur een boek gaan lezen en de beantwoording van alle vragen die hem gesteld worden overlaten aan zijn vertegenwoordiger.'[64] Bij het ontbreken van de verplichting om (mondeling) gegevens en inlichtingen te verstrekken, is de persoon echter niet ontslagen van zijn verschijningsplicht omdat het om een zelfstandige verplichting gaat met een specifieke wettelijke grondslag. Dit wordt slechts anders ingeval op voorhand geen belang aanwezig is tot het (mondeling) verstrekken van gegevens en inlichtingen. Dan ontbreekt immers tevens het belang de persoon te laten verschijnen.

De fiscale medewerkingsverplichting strekt hiermee verder dan de algemene verplichting van de Awb. Zij is ook duidelijker en specifieker dan de algemene bepaling van art. 5:16 Awb die alleen bepaalt 'de toezichthouder is bevoegd *inlichtingen* te vorderen'. Indien een persoon een oproep tot het verschijnen ten kantore van de toezichthouder ontvangt, kan hij zich in dat verkeer wel laten vertegenwoordigen door een derde. Tegenover de inspecteur kan hij dat niet. Althans in beginsel niet.

5.2.4 Conclusies

De belangrijkste conclusies over de vertegenwoordiging laten zich als volgt samenvatten:

- In zowel het fiscale toezicht als het nalevingstoezicht bestaat het recht op bijstand en vertegenwoordiging. Dat recht vindt veelal plaats op basis van vertrouwen. De toezichthouder en de inspecteur kunnen in beginsel in het

60 HR 27 januari 2006, LJN:AR6478 met conclusie A-G Wattel.

61 Voor de toepassing van art. 41 AWR moet sprake zijn van een gesprek waarvoor belanghebbende wordt opgeroepen om zijn vertegenwoordiger te vergezellen teneinde de inspecteur gegevens en inlichtingen te verstrekken. Rb. Breda, 12 juli 2010, LJN:BN2554.

62 Hof Amsterdam 5 mei 2002, LJN:AE4697, FutD 2002/1347; HR 27 januari 2006, LJN:AR6478, V-N 2006/9.3; HR 27 januari 2006, LJN:AR6513, V-N 2006/9.4.

63 J.J.M. Hertoghs, De persoonlijke verschijningsplicht (art. 41 lid 2 AWR), TFB 2000/10, p. 4-8.

64 S.C.W. Douma, R.J. Koopman, E.A.G. van der Ouderaa en J. Wortel, Algemene wet inzake rijksbelastingen, p. 94.

verkeer met de vertegenwoordiger er vanuit gaan dat hij binnen de uitoefening van de taak ook bevoegd is. De reikwijdte van die vertegenwoordigingsbevoegdheid kan verschillen. Vanwege het vertrouwen dat de toezichthouder en de inspecteur ontlenen aan het optreden van de vertegenwoordiger, zonder daarbij de machtiging te raadplegen, komt de reikwijdte van zijn vertegenwoordigingsbevoegheid veelal niet vast te staan. De vertegenwoordigde gaat er vanuit dat de vertegenwoordiging plaatsvindt in het kader van de taakuitoefening van de betreffende toezichthouder of inspecteur en niet verder strekt. De gegevens en inlichtingen van een gemachtigde of vertegenwoordiger die de inspecteur krijgt zijn te kwalificeren als *exclusief fiscaal*, tenzij een verderstrekkende reikwijdte is vastgesteld.

- De inspecteur en toezichthouder kunnen beiden een vertegenwoordiger weigeren. Die weigering van de vertegenwoordiger geldt alleen tegenover dat bestuursorgaan.
- In het optreden als vertegenwoordiger kan sprake zijn van conflicterende belangen. Bij zaakwaarneming kan dat erin resulteren dat de inspecteur en/of toezichthouder de vertegenwoordiger moet weigeren of gegevens niet verder kan verstrekken voor ander (toezichts)doelen.
- Het recht op bijstand en vertegenwoordiging kan beperkt worden met een persoonlijke verschijnings- en nakomingsplicht. Deze inperking is alleen mogelijk indien en voorzover dat wettelijk is bepaald. In het fiscale toezicht kan een belastingplichtige verplicht worden om ten kantore te verschijnen. Het verstrekken van gegevens en inlichtingen kan dan vervolgens, ter keuze van de inspecteur, mondeling geschieden. In het nalevingstoezicht kan slechts in zeer uitzonderlijke situaties een toezichthouder vorderen een burger persoonlijk te verschijnen. Bovendien is de toezichthouder beperkt in zijn keuze inlichtingen te vorderen.
- De reikwijdte van de vertegenwoordiging, waaronder zaakwaarneming) is situatieafhankelijk en gaat gepaard met een strikte doelbinding.

5.3 Verstrekken van gegevens en inlichtingen 'te zijnen aanzien' (art. 47 lid 1 letter a AWR versus 5:13, 5:16 en 5:17 lid 1 Awb)

5.3.1 Inleiding

De medewerkingsverplichting vanuit de AWR bestaat uit een samenhangend geheel van verplichtingen in het kader van de aangifte. Het verstrekken van gegevens en inlichtingen is een aanvullende verplichting daarop.[65] De inspecteur is bevoegd om – het wettelijke desgevraagd – een beroep te doen op die verplichtingen (art. 47 lid 1 AWR). De gegevens en inlichtingen moeten volgens de toverformule 'duidelijk, stellig en zonder voorbehoud' worden verstrekt en op een bepaalde wijze en binnen de termijn die de inspecteur bepaalt (art. 49 lid 1 AWR)

65 Voor de historische ontwikkeling zie hoofdstuk drie. Zie voor een uitgebreidere behandeling R.N.J. Kamerling, Handboek belastingcontrole, (losbladige editie), hoofdstuk 6, 2001; R.N.J. Kamerling en M. Snippe, Belastingcontrole, 2013, hoofdstuk 8.

De Awb hanteert de bevoegdheden vanuit de perceptie van de toezichthouder. Hij is bevoegd inlichtingen te vorderen (art. 5:16 Awb) voor zover dat redelijkerwijs noodzakelijk is voor de vervulling van zijn taak (art. 5:13 Awb). Dan bestaat ook een medewerkingsverplichting. Die geldt voor een ieder (art. 5:20 lid 1 Awb). De wettelijke bepalingen kennen naast verschillende uitgangspunten ook inhoudelijk verschillen.

In par. 5.3.2. analyseer ik de verschillen vanuit een conceptueel perspectief. In par. 5.3.3 analyseer ik deze bevoegdheden – op hoofdlijnen – in hun onderlinge verhouding op functionaliteit in relatie tot de wettelijke taak van de verschillende bestuursorganen. In par. 5.3.4 geef ik mijn conclusies op basis van de uitkomsten van beide analyses.

5.3.2 Conceptuele analyse

Voor het verkrijgen van informatie door de inspecteur dan wel toezichthouder van een burger en/of een bedrijf 'te zijnen aanzien' zijn er conceptuele verschillen voor wat betreft:
1. de beginselen van medewerking (par. 5.3.2.1);
2. de reikwijdte van de inlichtingenverplichting (par. 5.3.2.2);
3. de kring van personen (par. 5.3.2.3);
4. de noodzaak (par. 5.3.2.4) en
5. de wijze waarop de medewerking plaats moet vinden (par. 5.3.2.5).

5.3.2.1 De beginselen van medewerking

Het karakteristieke onderscheid tussen de AWR en de Awb wordt bepaald door 'verplichtingen ten dienste van de belastingheffing' (hoofdstuk VIII AWR) versus 'toezichtsbevoegdheden op de naleving' (Titel 5.2 Awb). Beide kaders zijn bepalend voor het effecturen van een verplichte medewerking door burgers en bedrijven.

In de AWR is opgenomen wanneer de inspecteur gebruik kan maken van zijn (discretionaire) bevoegdheden op basis waarvan belastingplichtigen desgevraagd hun medewerking moeten verlenen. In de Awb zijn daarentegen de bevoegdheden bepaald voor de toezichthouder met de (afdwingbare) verplichting voor een ieder om desgevorderd zijn medewerking te verlenen aan een redelijke taakuitoefening (in casu: het toezicht). De bevoegheden zijn gestoeld op twee afwijkende begrippen: vragen en vorderen.

Het verkrijgen van medewerking behoort tot het uitvoerende proces
De fiscale medewerkingsverplichtingen zijn een aanvulling op de [MS: maatschappelijke] en wettelijke verplichting tot het doen van aangifte (art. 6 e.v. AWR).[66] Het nakomen van die verplichtingen is een onderdeel van het proces van belastingheffing (zie par. 3.2). Het optreden van de inspecteur resulteert als zodanig niet in een besluit (fiscale beschikking) ten aanzien van zijn bevoegdheid. Maar leidt in het

66 Vakstudie Algemeen Deel, art. 47 AWR, aant. 1.1.

algemeen tot een beschikking zoals een belastingaanslag. Het handelen van de inspecteur maakt onderdeel uit van het vaststellen daarvan.[67] Zijn werk is uitvoerend en gericht op die (fiscale) beschikking.

De aanvullende verplichting informatie te verstrekken bestaat van rechtswege maar wordt concreet op het moment dat de inspecteur om informatie vraagt: zijn vraag is voldoende om de verplichting tot medewerking in het leven te roepen, ook wanneer de inspecteur niet duidelijk maakt dat hij de vraag stelt op grond van een wettelijke bevoegdheid.[68] Een verzoek om fiscale informatie is bestuursrechtelijk geen besluit.[69]

In het bestuursrecht wordt eveneens aangenomen dat een informatievordering uit hoofde van titel 5.2 Awb – volgens bestendige rechtspraak – geen zelfstandige rechtsgevolgen heeft die niet reeds uit de wet voortvloeien.[70] In de memorie van toelichting is de aard van een dergelijke handeling gekwalificeerd als 'feitelijk handelen dat rechtstreeks ingrijpt in de persoonlijke levenssfeer van de burger'.[71] Het College van Beroep voor het Bedrijfsleven oordeelt in dezelfde lijn dat 'een verzoek om inlichtingen op grond van financiële toezichtwetgeving geen beschikking is in de zin van de Awb, maar een feitelijke handeling waartegen rechtsbescherming bij de burgerlijke rechter openstaat.'[72] Met andere woorden, een inlichtingenvordering volgens art. 5:13 Awb ziet op normering van feitelijk handelen door de toezichthouder.[73] Een bestuursrechtelijk verzoek om gegevens en inlichtingen is eveneens geen besluit.[74] Tot zover bestaat er geen onderscheid tussen beide stelsels. Als geen sprake is van een besluit, komt de vervolgvraag naar boven op welk moment de verplichting in concreto ontstaat.

Ontstaan van de medewerkingsverplichting

Het proces van nakoming tegenover de toezichthouder, dan wel sanctionering bij niet-nakoming, wordt bepaald door het vorderen in feitelijke zin op grond van een uitdrukkelijk wettelijk voorschrift. Dat is de voorwaarde om tot (gerechtelijke)

---

67 Kamerstukken II 1990/91, 21 221, nr. 5.

68 HR 27 september 2002, LJN:AD8780, BNB 2003/13 m.nt. M.W.C. Feteris. conclusie A-G Van Kalmthout.

69 ABRvS 15 juli 2009, LJN:BJ2662, AB 2010/97 m.nt. Boswijk, in WIB-zaak; de rechter oordeelt dat een aankondiging van een boekenonderzoek – een verzoek voor inzage in boeken en bescheiden – geen (voor bezwaar vatbaar) besluit is.

70 CBb 2 maart 1999, LJN:AA3409, JOR 1999/64, m.nt. C.M. Grundmann-van de Krol en recenter Rb. Rotterdam 10 januari 2008, LJN:BC2987, AB 2008/122, m.nt. O.J.D.M.L. Jansen.

71 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 142.

72 CBb 21 juli 1998, LJN:ZF3595, AB 1998/437 en JB 1998/223; CBb 2 maart 1999, LJN:AA3409, AB 1999/168; idem inzake de Wet op het financieel toezicht: Rb. Rotterdam 10 januari 2008, LJN: BC2987, AB 2008/122.

73 Rb. Rotterdam 4 maart 2013, LJN:BZ3231, RF 2013/65; zie ook CBb 21 juli 1998, LJN:ZF3595, AB 1998/437; CBb 2 maart 1999, LJN:AA3409, AB 1999/168; CBb 11 februari 2010, LJN:BL3730, onder 5.4.4.; Rb. Rotterdam 10 januari 2008, LJN:BC2987 en Rb. Rotterdam 4 november 2011, LJN: BR4191.

74 Een kleine nuancering: in het algemeen is geen sprake van een besluit. Bij het binnentreden van een woning kan wel sprake zijn van een schriftelijke machtiging (ex art. 2 Awbi), waarbij het binnentreden een feitelijke handeling is, terwijl de machting een besluit is (art. 1:3 Awb), zie M. Schreuder-Vlasblom, Rechtsbescherming en bestuurlijk voorprocedure, 2008.

nakoming dan wel sanctionering te kunnen komen.[75] In de parlementaire behandeling is aangegeven dat het bij vorderen gaat om het 'verlangen' van bepaalde informatie.[76] Dit lijkt op het fiscale verzoek van de inspecteur: 'desgevraagd'. Het 'vorderen' dient daarentegen als zodanig duidelijk kenbaar te zijn. Volgens vaste jurisprudentie gaat het niet om het enkel stellen van een vraag.[77] Volgens het bestuursrecht is deze kwalificatie bepalend. Alleen dan is er een medewerkings*verplichting* met eventuele bestuursrechtelijke of strafrechtelijke gevolgen wanneer die verplichting niet wordt nagekomen. En alleen bij een vordering is sprake van een medewerkingsverplichting met gerechtelijke afdwingbaarheid (art. 5:20 Awb). Het begrip 'vorderen' is dan ook de kern van het bevoegdhedenstelsel. Hier lijkt een verschil met de AWR te bestaan.

Wanneer is sprake van vorderen?

De AWR-verplichtingen gelden, zoals gezegd, nadat de inspecteur om de gegevens en/of inlichtingen heeft *gevraagd*. De wetgever hanteert uitdrukkelijk de term 'desgevraagd'. De inspecteur kan 'slechts' van een persoon *vorderen* zijn vertegenwoordiger te vergezellen ex art. 41 AWR (zie par. 5.2). Ook kan hij inzage vorderen ex art. 48 AWR: althans, hij moet een belastingplichtige in kennis stellen ingeval hij dat doet (zie par. 5.5).

De Awb-term 'vorderen' heeft de wetgever bewust gekozen in aansluiting op het strafrechtelijke begrip (art. 184 Sr).[78] Daarmee wordt impliciet verwezen naar de strafbaarheid volgens het strafrecht.[79] De wetgever geeft aan dat de bijzondere wetten veelal impliciet een bepaling kenden die voorschreef dat men gehouden is aan een toezichthouder inlichtingen te verschaffen, maar die hadden dezelfde inhoud en betekenis als vorderen. Het betreft slechts een redactionele aanpassing.

Volgens de jurisprudentie gaat het bij vorderen ook niet om de formele kwalificatie maar de materiële.[80] Het ziet volgens Doornbos veeleer op een betrekkelijk 'geduldig en eenzijdig informatie*verzoek*'.[81] Naar mijn mening is dat eufemistisch uitgedrukt. Het is niet zo dat alle *verzoeken* hetzelfde verplichtende karakter hebben.

De Hoge Raad stelt voor de strafbaarheid krachtens art. 184 Sr '(…) in elk geval vereist is dat in feitelijken zin een bevel of vordering is gedaan, hetgeen bij het enkel doen van een vraag geenszins het geval is.'[82] De *vorm* waarin die plaatsvindt is niet bepalend, maar – naar objectieve maatstaven – *de bedoeling* van de toezichthou-

75 HR 4 september 2007, LJN:BA5832.
76 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 67.
77 HR 27 januari 1927, LJN:BG9434, NJ 1927/926.
78 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 67-68, antwoord 6.63.
79 Uit jurisprudentie volgt dat voor de strafbaarheid in elk geval vereist is dat in feitelijke zin een vordering is gedaan. Bij alleen een vraag niet het geval is (HR 27 juni 1927, LJN:BG9434, NJ 1927/926).
80 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 67-68, antwoord 6.63.
81 D.R. Doornbos, Christels koers; liber amicorum prof. mr. drs. C.M. Grundmann-van de Krol; Kan een toezichthouder u verplichten een verhoor te ondergaan, 2013, p. 227.
82 HR 27 juni 1927, LJN:BG9434, NJ 1927/926.

der.[83] Alle communicatiemiddelen zijn daarbij mogelijk. De gebiedende vorm is volgens de Hoge Raad veelal het meest duidelijkste.[84] Het hoogste rechtscollege geeft aan dat ook in de vragende vorm sprake kan zijn van een vordering. Het gaat ook om andere elementen zoals gelaatsuitdrukkingen, intonatie en atmosfeer waarin de vraag wordt gesteld. Er is geen reden om het fiscale begrip *desgevraagd* daar niet toe te rekenen. De Hoge Raad geeft in het voornoemde arrest immers aan dat het gaat om de 'atmosfeer' waarin de communicatie plaatsvindt. De vraag van een gebiedende inspecteur kan derhalve *ook* als een vordering kwalificeren.

De sanctionering ligt echter voor beide domeinen niet gelijk. De mogelijkheden voor een (1) strafrechtelijke sanctie of (2) bestuursrechtelijke sanctie zijn niet identiek.

Ad 1 De overgang naar strafrechtelijke vervolging

De voornoemde wijziging in de bestuursrechtelijke terminologie heeft ertoe geleid dat in de aanpassingswetgeving van bijzondere wetten veel bevoegdheden en strafrechtelijk sancties voor het merendeel zijn geschrapt.[85] Slechts voor het geval een bijzondere wet is opgenomen in de WED kan sprake zijn van een economisch delict. Het niet verlenen van medewerking aan toezichthouders in die sfeer is een zelfstandig economisch delict (art. 26 WED).[86] Het gaat hier om niet medewerking aan de taakuitoefening door opsporingsambtenaren (art. 17 WED) en niet om die van toezichthouders. Het is de bedoeling van de wetgever dat niet medewerking niet als economische delict is opgenomen (ex. art. 1 of 1a WED). Voor niet medewerking bij een vordering van toezichthouders is art184 Sr bedoeld. De fiscale delicten zijn niet daarin opgenomen. Daarvoor zijn specifieke strafrechtelijke bepalingen opgenomen in de AWR (art. 68 AWR en 69 AWR).

Volgens de parlementaire geschiedenis van de totstandkoming van de Awb vloeit uit het karakter van de medewerkingsplicht voort dat het niet naleven daarvan alleen strafbaar kan zijn indien dat *opzettelijk* geschiedt.[87] In het toezicht op de naleving is alleen het *opzettelijk* geen gehoor geven aan een *vordering* een delict

---

83 O.D.M.L. Jansen, Het handhavingsonderzoek. Behoren het handhavingstoezicht, het boeteonderzoek en de opsporing verschillend te worden genormeerd? Een interne rechtsvergelijking (diss.), 1999, p. 36.

84 HR 30 maart 1914, W9641, NJ 1914/744.

85 Wel is in de Wet economische delicten voor het niet naleven van allerlei wetten een strafbaarheidstelling opgenomen (art. 1 WED). Dergelijke onderzoeken vinden plaats in de opsporingssfeer (Titel III, Van de Opsporing, WED) waarbij het opzettelijk niet voldoen aan een vordering, krachtens de WED gedaan, een zelfstandig economisch delict vormt (art. 26 WED). Het toezicht op naleving van de wetten genoemd in de WED zou, volgens D. Ruimschotel, ook kunnen plaatsvinden op grond van de Awb. Ik deel dit standpunt aangezien de toezichthouder bij het toezicht geen vermoeden hoeft te hebben van overtreding. D. Ruimschotel, Eenheid en verscheidenheid bij de landelijke toezichthouders, aspecten van positionering en werking van toezichtarrangementen, 2014, p. 56.

86 D. Ruimschotel, Eenheid en verscheidenheid bij de landelijke toezichthouders, aspecten van positionering en werking van toezichtarrangementen, 2014, p. 56, tabel 44 geeft een indicatie voor de wetsartikelen waarop wordt toegezien volgens de WED (art. 1 WED): ILenT, NVWa, AFM en DNB komen veel voor (21 < totaal), ACM neemt een middenpositie in (10< totaal < 20), NZa komt weinig voor (< 9 totaal). Het Bft wordt niet in het onderzoek genoemd (< 9 totaal).

87 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 147.

volgens het algemene strafrecht (art. 184 Sr).[88] Het *opzettelijk* niet meewerken aan '*het uitoefenen van enig toezicht*' is volgens dat artikel een misdrijf tegen het openbaar gezag.[89]

Eind negentiende eeuw verstaat de Hoge Raad onder toezicht: 'het vanwege het openbaar gezag bewaken, nagaan en gadeslaan van de handelingen of zaken van anderen, met het oog op de naleving der verordeningen van de bevoegde macht uitgegaan.'[90] Begin twintigste eeuw geeft de Hoge Raad een nadere invulling van het strafbaar stellen van het niet-medewerken aan toezicht: 'van uitoefening van toezicht kan slechts sprake zijn ten aanzien van de naleving van wettelijk gegeven voorschriften door zelfstandig handelende derden.'[91] Dit geldt overigens niet alleen tegenover ambtenaren: hieronder vallen ook toezichtmedewerkers die krachtens wettelijk voorschrift met enige openbare dienst zijn belast (art. 184 lid 2 Sr).[92]

De term 'nalevingstoezicht' noemt de Hoge Raad nog niet. Die term is van latere datum. Hoewel na invoering van de Awb het begrip nalevingstoezicht niet nader in het strafrecht is geduid, is het aannemelijk dat kan worden aangesloten bij de interpretatie van de Hoge Raad over de 'uitoefening van toezicht' (zie ook par. 2.3). De grondslag voor het uitoefenen van het toezicht ligt in de taakomschrijving en de specifieke bevoegdheden van de toezichthouder.

Het optreden als toezichthouder met een zogenaamde '*algemene* ambtelijke bevoegdheid' geeft niet met strafdreiging gesanctioneerde 'vorderingsbevoegdheid'.[93]

Het staat niet vast of het *uitvoeringstoezicht* door de inspecteur onder 'eenig toezicht' wordt begrepen. Binnen het fiscale domein gelden namelijk eigen strafrechtelijke bepalingen voor eveneens concrete verplichtingen. Het niet voldoen aan een bepaalde fiscale verplichting is strafrechtelijk gekwalificeerd als overtreding als er sprake is van schuld (art. 68 AWR). Bij opzet is er zelfs sprake van een misdrijf (art. 69 AWR). Met deze bijzondere strafrechtelijke bepalingen in de belastingwet (lex specialis) onderscheidt de AWR zich van de Awb (voorzover dat niet is bepaald in bijzondere wetgeving). De belastingwet kent naast eigen strafbare feiten ook onderscheiden schuldgradaties.[94] Bij het niet nakomen van fiscale verplichtingen is sneller sprake van een strafbaar feit. Het niet nakomen van hetgeen de belastingwet verplicht is al een strafbaar feit (art. 68 AWR).[95] Dat karakteriseert ook het

88 Rb. Alkmaar 20 juni 2011, LJN:BQ8642, RF 2011/80 en Rb. Rotterdam 4 maart 2013, LJN:BZ3231, RF 2013/65.

89 Opmerkelijk is dat art. 184 Sr alleen spreekt over het toezicht door ambtenaren. Ook niet-ambtenaren als toezichthouder kunnen optreden. Zij worden evenwel niet genoemd. Of het niet meewerken met niet-ambtenaren als misdrijf kwalificeert, is echter nog maar de vraag. Hierover is nog geen jurisprudentie.

90 HR 11 maart 1895, W. 6637 en 28 oktober 1895, W. 6734.

91 HR 23 mei 1932, W. 12503.

92 Zie Kamerstukken II 2003/04, 29 708, nr. 3, p. 41.

93 HR 4 september 2007, LJN:BA5832.

94 Medewerkers van de Belastingdienst kunnen over strafrechtelijke bevoegdheden beschikken. Zij zijn dan aangewezen als buitengewoon opsporingsambtenaar (Boa). Zie Beleidsregels Buitengewoon Opsporingsambtenaar, Stcrt. 2016, 33381.

95 De situaties waarin de Belastingdienst – in uitzonderlijke situaties – tot vervolging kan overgaan zijn opgenomen in het Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen (Protocol AAFD), Stcrt. 2015, 17271.

verplichtingenstelsel: de verplichtingen bestaan van rechtswege op het moment dat de inspecteur om medewerking vraagt.

Hier past een nuancering. De A-G Machielse merkt terecht op dat het bewijs van opzet in het algemeen geen overgrote moeilijkheden behoeft op te leveren: 'Waar men tegenover een ambtenaar staat zal men wel haast altijd voorwaardelijk opzet hebben ten aanzien van diens bevoegdheid of het zou dan moeten zijn dat men een positieve reden had om deze afwezig te achten.'[96] Met verwijzing naar het standpunt van de Hoge Raad moet degene die een vordering van een ambtenaar weigert, begrijpen dat de ambtenaar daartoe bevoegd is.[97] In het fiscale strafrecht is de grens tussen grove schuld en (voorwaardelijke) opzet dan ook dun.[98]

De fiscale strafbaarstelling – met eigen bepalingen en bredere schuldgradaties – is bij de totstandkoming van de Awb onverkort in de AWR gehandhaafd.[99] Ook heeft geen aansluiting plaatsgevonden met het strafrechtelijke begrip 'vorderen'. Hier leid ik uit af dat het een bewuste keuze is geweest van de wetgever om bepaalde fiscale gedragingen volgens die bijzondere wetgeving te (kunnen) straffen. Het fiscale verplichtingenstelsel gaat nog steeds uit van 'vragen' in plaats van 'vorderen'. Dat karakteriseert nu juist het verplichtingenstelsel waarin een collectieve verantwoordelijkheid bestaat de inspecteur de gelegenheid te geven de belastingaanslag te kunnen vaststellen.

Ad 2 Bestuursrechtelijke sanctionering

Daarnaast kent de belastingwet bestuurlijke verzuimboetes voor het niet nakomen van de verplichtingen (art. 67ca AWR). Het betreft onder andere het niet toelaten dat de inspecteur kopieën maakt (ex art. 49 lid 2 AWR) en plaatsen betreedt (ex art. 50 AWR). Van opzet of grove schuld hoeft ook dan – net als bij overtredingen ex artikel 68 AWR – geen sprake te zijn. Enige schuld is voldoende: alleen bij afwezigheid van *alle* schuld kan de Belastingdienst geen boete opleggen. Hierin verschilt de belastingwet eveneens van de Awb, die geen eigen bestuursrechtelijke boetes kent. In bijzondere wetten kunnen echter wel bestuurlijke boetes zijn opgenomen voor het overtreden van de medewerkingsverplichting.[100] Het moet daarbij gaan om

96 Noyon-Langemeijer-Remmelink, Wetboek van Strafrecht, 10 Opzet bij: Wetboek van Strafrecht, Art. 184 [Niet voldoen aan ambtelijk bevel] verwijzen naar uitspraak.

97 HR 23 mei 1932, W 12 503, NJ 1932/1209.

98 Een belastingadviseur die niet voldeed aan een bevel tot uitlevering van in beslag te nemen stukken en zich (tevergeefs) beriep op dwaling ten aanzien van de toepasselijkheid van het verschoningsrecht van art. 218 Sv werd opzet verweten want 'verdachte behoorde als belastingadviseur zelf op de hoogte te zijn van de omvang van zijn met zijn beroep samenhangende rechten en verplichtingen', HR 9 oktober 1990, NJ 1991/131.

99 In een beperkt aantal gevallen is het niet-meewerken ook een economisch delict of een bijzonder strafbaar feit (art. 68 en 69 AWR). Het komt met grote regelmaat voor dat schending van deze medewerkingsplicht tevens een beboetbaar feit is. Alleen in de Mededingingswet is art. 184 Sr expliciet uitgesloten (zie art. 69 lid 2 Mw).

100 Zie bijvoorbeeld art. 12m Instellingswet ACM; art. 3.4 Wet handhaving consumentenbescherming; art. 18.16q Wm; art. 1.80 Wft; art. 15.4 Tw; art. 18 lid 2 Wav; artt. 1.72 en 2.28 Wkkp.

een – bewuste gedragingen van nalatigheid of onwil – *nadat* medewerking is gevorderd.[101]

Bestuursrechtelijke vordering

Het strafrechtelijk of bestuursrechtelijk sanctioneren leidt niet tot het (alsnog) verkrijgen van de noodzakelijke medewerking.[102] Bij een eventueel geschil over de rechtmatigheid van een informatievordering door een toezichthouder of ander bestuursorgaan is de *burgerlijke* rechter bevoegd een oordeel te vellen.[103] De gerechtelijke discussie speelt zich af op het veld van het civiele recht. Die kan betrekking hebben op nakoming van de verplichting dan wel een vermeende onrechtmatige overheidsdaad.[104] Een bestuursorgaan kan immers ook als publiekrechtelijke rechtspersoon civielrechtelijk partij zijn.[105] Het afdwingen van nakoming, dan wel de rechtsbescherming van betrokkenen, behoort derhalve in eerste instantie tot de competentie van de civiele rechter.[106]

Dit geldt echter niet indien en voorzover het bestuursorgaan zelfstandig nakoming kan vorderen middels het publiekrecht.[107] Dit is volgens het beginsel van de zogenaamde twee wegenleer waarbij het van oudsher bestaande onderscheid tussen bestuursrechtelijke bevoegdheden ('democratisch gelegitimeerde maar dwingende bevoegdheidsuitoefening') door de overheid en de burgerlijke maatschappij (waarin 'burgers' zelf beslissen over de rechtsverhoudingen met anderen).[108] Met toepassing van de 'doorkruisingsformule' is het in beginsel uitgesloten dat nakoming kan

101 RvS 10 augustus 2011, LJN: BR4653; zie ook RvS 8 december 2010, LJN: BO6638. Voor het vaststellen van de bewustheid neemt de Raad van State in zijn uitspraak van 18 juli 2012 in aanmerking de toezichthouder in zijn vordering vermeldt dat bij het niet kunnen of willen voldoen aan het verlenen van medewerking, een beboetbaar feit begaat. RvS 18 juli 2012, ECLI:NL:RVS:2012:BX1878.

102 In uitzonderlijke situaties kan het strafrecht dienen tot nakoming van de vereiste medewerking. Die medewerkingsverplichtingen liggen met name op het terrein van de economische delicten (WED) en fiscale overtredingen, zie Protocol AAFD, nr. BLKB/2015/572M, Stcrt. 2015, 17271.

103 Rb. Rotterdam 4 maart 2013, LJN:BZ3231, RF 2013/65.

104 Het onrechtmatig optreden van een bestuursorgaan – waaronder het uitoefenen van de toezichtsbevoegdheden – kan als onrechtmatige daad kwalificeren. Voor die situaties kan belanghebbende een gerechtelijke procedure aanhangig maken bij de burgerlijke rechter met het oog op (verhaal) van de schade (art. 6:162 BW). Zie voor uitgebreide behandeling o.a. L. di Bella, De toepassing van de vereisten van causaliteit, relativiteit en toerekening bij de onrechtmatige overheidsdaad (diss.), 2014.

105 HR 26 januari 1990, LJN:AC0965, NJ 1991/393 m.nt. M. Scheltema (Staat/Windmill); zie ook HR 9 juli 1990, LJN:AB9187, NJ 1991/395 (De Pina/Helmond).

106 T. Barkhuysen, M.L. van Emmerik, B.J. van Ettekoven, V. Mul, R. Stijnen en M.F.J.M. de Werd, Adequate rechtsbescherming bij grondrechten beperkend, overheidsingrijpen, Studie naar aanleiding van de agenda voor de rechtspraak, 2014. p. 152.

107 HR 26 januari 1990, LJN:AC0965.

108 R.J.N. Schlössels en S.E. Zijlstra, Onderwijseditie Bestuursrecht in de sociale rechtsstaat, 2017, p. 498-499; zie ook N. Verheij, Europees bestuursrecht: Leve de rechtseenheid of weg met de eenheidsworst. In: In eenheid. Over rechtseenheid en uniforme rechtstoepassing in het bestuursrecht, Schlössels e.a. (red.), 2007, p. 13.

plaatsvinden op *beide* speelvelden.[109] Hiervan is sprake wanneer het bestuursorgaan een last (onder dwangsom) kan opleggen tot nakoming van de medewerking. Het opleggen van een dergelijke last heeft wel zelfstandige rechtsgevolgen waardoor de bestuursrechter in het proces van nakoming een rol kan krijgen (art. 5:21 Awb).[110]

In dit verband merk ik dat de procedure van de (fiscale) informatiebeschikking niet als zodanig gekwalificeerd kan worden. De informatiebeschikking heeft een ander doel, namelijk fiscale rechtsbescherming tegen de zogeheten omkering en verzwaring van de bewijslast.[111]

Het opleggen van een last (onder dwangsom)

Met een last (onder dwangsom) kan de toezichthouder *zelfstandig* 'druk uitoefenen' tot nakoming van de verplichtingen. Met andere woorden, de toezichthouder kan op middelijke wijze zijn vordering afdwingen. De bevoegdheid daartoe moet wettelijk zijn verankerd ('bij of krachtens wet', art. 5:4 Awb). Het niet of niet volledig uitvoeren van de last binnen de gestelde termijn geeft het bestuursorgaan de bevoegdheid de opdracht ('last') door feitelijk handelen ten uitvoer te brengen (zie art. 5:24 Awb). De attributie vindt plaats in bijzondere wetten en niet via de Awb.[112] Oftewel, bijzondere wet geeft de bevoegdheid voor een last onder bestuursdwang of de zelfstandige last onder dwangsom. De Awb heeft de bevoegdheid om een last onder dwangom op te leggen in plaats van de bevoegdheid in de bijzondere wet voor een last onder bestuursdwang. Is die attributie er niet dan kan nakoming alleen worden afgedwongen via het civiele recht. Dit is ook de enige weg waarop fiscaal nakoming kan worden afgedwongen.

Een eventuele dwangsom heeft geen sanctionerend karakter. Hierover geeft de Hoge Raad aan: 'de dwangsom dient een prikkel te vormen om in dit geval de wettelijke informatieverplichtingen op grond van de AWR na te komen teneinde eventueel belasting te kunnen heffen, maar vormt niet een soort (extra) boete, die eerst verschuldigd is ingeval een gerechtvaardigde heffing volgt.'[113] Later bevestigt de Hoge Raad dit standpunt nogmaals: 'Oplegging van een dwangsom heeft tot doel de schuldenaar tot nakoming te prikkelen en vormt als zodanig geen punitieve sanctie.'[114] Dit wordt ook bevestigd in de bestuursrechtelijke sfeer.[115]

---

109 L. Damen e.a., Bestuursrecht 1, Den Haag: BJU 2013, p. 596-597. Elementen in deze formule zijn de inhoud en strekking van de publiekrechtelijke regeling, wijze van bescherming van de belangen van de burger en de mogelijkheid van het bestuursorgaan om hetzelfde resultaat te bereiken via een publiekrechtelijke regeling. De publiekrechtelijke weg gaat voor op de privaatrechtelijke weg.

110 Voor geschillen met betrekking tot het economisch bestuursrecht (zoals besluiten van de Autoriteit Consument en Markt (ACM), de Autoriteit Financiële Markten (AFM) en De Nederlandsche Bank (DNB)) is alleen Rechtbank Rotterdam aangewezen te oordelen in eerste aanleg.

111 PHR conclusie A-G Wattel 24 mei 2013, LJN:CA1396, par. 1.5.

112 Zie bijvoorbeeld art. 15.2 Telecommunicatiewet en art. 5.15 Wabo.

113 HR 25 oktober 2013, ECLI:NL:HR:2013:1042, NJ 2013/559.

114 HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:310 met verwijzingen naar HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, NJ 2013/435 en HR 18 september 2009, LJN:BI5906, NJ 2009/566.

115 CBb 14 april 2016, ECLI:NL:CBB:2016:114, JONDR2016/892.

In diverse bijzondere wetgeving is het toepassen van de bestuursdwang en/of het opleggen van een last onder dwangsom opgenomen.[116] De AFM heeft de bevoegdheid om degene die zijn medewerkingsverplichting niet nakomt, met een last onder dwangsom te verplichten alsnog mee te werken.[117] De betrokkene kan het informatieverzoek, bij voorlopige voorziening, laten toetsen door de Rotterdamse bestuursrechter. Ook buiten het financiële toezicht is een dergelijke last onder dwangsom mogelijk.[118] De ACM verkeert in een vergelijkbare situatie. Deze markttoezichthouder kan – aanvullend – onder bepaalde omstandigheden een dwangsombesluit publiceren (art. 188 en art. 2.23 Wet handhaving consumentenbescherming[119]). Een bevoegdheid waartoe de AFM en DNB in bepaalde omstandigheden zelfs wettelijk verplicht kunnen zijn (art. 1:97 en art.1:99 Wft en art. 67, art, 68 en art. 69 Wta).[120]

De Belastingdienst heeft zoals eerder aangegeven niet de beschikking over de mogelijkheid zelf nakoming van de verplichtingen af te dwingen door het opleggen van een dwangsom.[121] Hier heeft de wetgever bewust voor gekozen.[122] De noodzaak voor het opnemen van een dergelijke bijzondere regeling in de belastingwetgeving zou ontbreken.[123] Dat was niet alleen vroeger het geval. De staatssecretaris acht het moment nog steeds niet rijp voor een dergelijke procedure en wil zich in de toekomst beraden over de wenselijkheid van de fiscale dwangsom.[124] De civiele procedure biedt volgens de Tweede Kamer voldoende mogelijkheden voor de Belastingdienst om nakoming van de verplichtingen af te dwingen. De staatssecretaris heeft de Belastingdienst gevraagd ervaring op te doen met het vorderen van een last onder dwangsom in het civiele traject ter naleving van de fiscale administratie- en informatieverplichtingen en deze ervaringen te evalueren. Eerder komt hij niet met voorstellen een bestuurlijke dwangsom in de fiscaliteit te introduceren.[125] Het evaluatierapport – opgesteld door de Belastingdienst – is eind 2016 aangeboden aan de Tweede Kamer.[126] Daaruit blijkt echter – tot op heden – nog niet dat het

116 Voorbeelden van toezichthouders met dergelijke procedures zijn: de AFM en DNB (art. 1:79 Wf), ILenT (art. 5.14 Wabo), ACM (art. 3.4 Wet handhaving consumentenbescherming) en NVWa (art. 32 Warenw).

117 Art. 1:79 lid 1 Wft jo. 1:74 lid 2 Wft, art. 168 PW jo. Art. 175 PW en art. 51 Wta jo. Art. 54 Wta.

118 CBb 25 oktober 2011, LJN:BU4338, JB 2011/283 (ministerie van Infrastructuur en Millieu).

119 Handhavingsbeleid van de Autoriteit Financiële Markten en De Nederlandsche Bank, Stcrt. 2008, 132, p. 30.

120 De minister van Financiën pleit voor verdergaande transparantie over dienstverleners als maatregel. Kamerstukken II 2016/17 34 769, nr. 3; zie ook J. van Erp, Naming en shaming in het markttoezicht, Een onderzoek naar de openbaarmaking van sancties op de financiële markt, 2009, p. 27

121 HR 18 september 2009, LJN:BI5906, NJ 2009/566; HR 4 juni 2010, LJNBM0137, BNB 2010/322 en HR 12 juli 2013, LJN:BZ3640, AB 2013/343.

122 Kamerstukken II 2004/05, 29 758, nr. 1.

123 Kamerstukken II 2004/05, 29 758, nr. 5, p. 8.

124 Kamerstukken II 2004/05, 29 758, nr. 24.

125 Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, p. 10.

126 Kamerstukken II 2016/17, 33 772, nr. 2, staatssecretaris van Financiën 30 november 2016 over het Evaluatierapport Wet houdende wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en enige andere wetten ten behoeve van de rechtsbescherming met betrekking tot de administratieplicht en controlehandelingen van de fiscus (Wet-Dezentjé'); zie ook nadere reactie in brief van de staatssecretaris van Financiën 30 augustus 2018, 2018-0000145648.

verkrijgen van fiscale toezichtgegevens onoverkomelijke problemen oplevert. Een eigen dwangsomprocedure waarin de inspecteur zelfstandig kan overgaan tot bestuursdwang, ligt dan ook vooralsnog niet voor de hand.[127] Eind 2018 geeft de staatssecretaris van Financiën aan de civielrechtelijke dwangsomprocedure – naast de procedure van de informatiebeschikking – niet bezwaarlijk te vinden. Wel stelt hij twee andere aanpassingen voor: het verkorten van de doorlooptijd en het uitsluiten van de informatiebeschikking voor administratieverplichtingen van art. 52 AWR. Met die aanpassingen is naar zijn mening sprake van een evenwichtige situatie waarbij 'enerzijds afdoende rechtsbescherming voor belastingplichtigen wordt geboden en anderzijds de belangen van een effectieve uitvoering van de belangwetten door de Belastingdienst mogelijk blijft.'[128] Als het aan de staatssecretaris ligt, blijven beide procedures dan ook naast elkaar bestaan.

Hier zijn er verschillen tussen de inspecteur en de toezichthouder. De inspecteur kan nakoming alleen 'afdwingen' door tussenkomst van de civiele rechter. Dit kan anders liggen voor de toezichthouder. Het bestuursorgaan waartoe de toezichthouder behoort, danwel de Staat, *kan* beschikken over de zelfstandige bevoegdheid tot het opleggen van een last (onder dwangsom). De sporen van het afdwingen van medewerking – in de sferen van het uitvoeringstoezicht en het nalevingstoezicht – gaan daarmee steeds verder uit elkaar lopen.

De informatiebeschikking

Voor de civielrechtelijke vordering wordt in de rechtspraak een bijzondere maatstaf gesteld: het doel dat het bestuursorgaan wil bereiken, moet niet ook met bestuursrechtelijke middelen te behalen zijn.[129] Anders geformuleerd: als een bestuursorgaan een bestuursrechtelijke bevoegdheid bezit, mag hij niet het civiele recht gebruiken om hetzelfde doel te bereiken. De bestuursdwang en de daaraan gekoppelde last onder dwangsom levert vanuit dat perspectief een verhindering op een civielrechtelijke procedure te voeren. Dan is er sprake van ongewenste samenloop.[130] Dit wordt de tweewegen- of de doorkruisingsleer genoemd.[131]

In het fiscale domein formuleert de Hoge Raad de samenloop als volgt: 'Uit het (…) stelsel van de AWR kan niet worden afgeleid dat het volgen van de privaatrechtelijke weg door het instellen van een vordering tot nakoming van de in art. 47 AWR verwoorde opgaveverplichting op straffe van verbeurte van een dwangsom is

127 In dit verband is het opmerkelijk dat de NZa, wiens toezichtsbevoegdheden gebaseerd zijn op die van de Belastingdienst, wel over de mogelijkheid beschikt om Aanwijzingen te geven en bestuursdwang met de last onder dwangsom uit te oefenen (art. 76 Wmg). De NZa sluit daarmee aan op de andere toezichthouders.

128 Brief van de staatssecretaris van Financiën 30 augustus 2018, 2018-0000145648.

129 HR 26 januari 1990, nr. 13724, LJN:AC0965, BNB 1990/162 (Windmill) en specifiek voor fiscale toepassing, HR 18 september 2009, LJN:BI5906, BNB 2010/21.

130 H.B. Winter, Toezicht in het Nederlandse (bestuurs)recht, p. 29-50. In: F.C.M.A. Michiels en E.R. Muller (red.) Handhaving. Bestuurlijk handhaven in Nederland, p. 33.

131 R.N.J. Kamerling, Belastingcontrole, 2018, p. 377.

uitgesloten.'[132] Bij de introductie van de informatiebeschikking[133] is ervoor gekozen om de mogelijkheid het civiele recht in te kunnen zetten, zelfs expliciet in de wet op te nemen.[134] En dat is niet beperkt tot bepaalde situaties. De kamerleden Dezentjé Hamming-Bluemink en Tang merkten hierover op dat 'voor de inspecteur de kortgedingprocedure voor de burgerlijke rechter onmisbaar blijft in bijzondere gevallen'.[135] Ter verduidelijking noemen zij als voorbeeld de situatie waarin '*iedere* medewerking wordt geweigerd'.[136] Een dergelijke uitzonderlijke situatie is niet wettelijk verankerd. De A-G Wattel leidde hier wel uit af 'dat de regering met 'bijzondere gevallen' doelde op gevallen waarin de informatiebeschikking (en de daaruit voortvloeiende dreiging met omkering van de bewijslast bij voortduring van niet-medewerking) niet op korte termijn helpt of zelfs (vermoedelijk) nooit helpt omdat de gevorderden de omkering van de bewijslast in de belastingprocedure voor lief lijken te zullen nemen.'[137] Voor andere situaties lijkt een informatiebeschikking ook niet zinvol. De informatiebeschikking ziet op de nakomingsplicht om de (sanctionele) maatregel van omkering van de bewijslast effectief te laten zijn: er is geen sprake van doorkruising volgens de Hoge Raad.[138]

In de AWR is uitdrukkelijk opgenomen dat de inspecteur zich kan wenden tot de burgerlijke rechter om in bepaalde gevallen met behulp van een dwangsom nakoming van een verplichting af te dwingen: het civiele kort geding is onmisbaar in bijzondere gevallen, namelijk wanneer elke medewerking wordt geweigerd (art. 52a lid 4 AWR).[139]

De procedure van de informatiebeschikking dient een primair ander doel, namelijk bestuursrechtelijke rechtsbescherming.[140] [141] De kern van de informatiebeschikking is dan ook dat de maatregel van omkering en verzwaring van de bewijslast – ten gevolge van het niet nakomen van de medewerkingsverplichting – niet eerder kan

132 HR 18 september 2009, LJN:BI5906, NJ 2009/566; zie ook HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:310 met verwijzingen naar HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, NJ 2013/435.

133 Per 1 juli 4 2011 is art. 52 lid 4 AWR geïmplementeerd: 'Dit artikel laat onverlet de mogelijkheid voor de inspecteur om een procedure aanhangig te maken bij de burgerlijke rechter strekkende tot een veroordeling tot nakoming van de verplichtingen voortvloeiende uit deze wet op straffe van een dwangsom.'

134 Uit de parlementaire geschiedenis met betrekking tot het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2005 valt af te leiden dat de wetgever vooralsnog niet overtuigd is van de noodzaak een fiscale bestuurlijke dwangsom in te voeren. De inspecteur kan immers gebruikmaken van de civielrechtelijke weg.

135 Kamerstukken II 2008/09, 30 645, nr. 14.

136 Kamerstukken II 2008/09, 30 645, nr. 14.

137 PHR conclusie A-G Wattel bij HR 24 mei 2013, LJN:CA1396.

138 In HR 26 januari 1990, NJ 1991/393 heeft de Hoge Raad voor het eerst toepassing gegeven aan de doorkruísingsleer afkomstig uit het Wíndmíll-arrest. Zie vervolgens Hof 's-Hertogenbosch 31 januari 2012, LJN: BV 2696 over de samenloop tussen de informatiebeschikkingsprocedure en civiel kort geding; zie ook HR 18 september 2009, LJN:BI5906, HR 4 juni 2010, LJN:BM0137 en HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:310.

139 Kamerstukken II 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 11.

140 Conclusie A-G Wattel, PHR 24 mei 2013, LJN:CA1396, par. 1.5.

141 Kamerstukken II 2005/06, 30645, nr. 3; Kamerstukken II 2007/08, 30645, nr. 6; Kamerstukken II 2008/09, 30645, nr. 14; Handelingen II 2009/10, nr. 100; Handelingen I 2010/11, nr. 24, item nr. 6.

plaatsvinden dan na een onherroepelijk geworden informatiebeschikking.[142] Uit het evaluatierapport van de informatiebeschikking komt naar voren dat deze procedure een positieve bijdrage levert aan de rechtsbescherming.[143] De belastingplichtige kan een opgelegde verplichting voorleggen aan de rechter.[144]

Het treffen van maatregelen

De inspecteur die geen bevredigende medewerking krijgt op zijn verzoek tot het verstrekken van gegevens en inlichtingen, kan daarover uiteraard in discussie treden. Vindt hij ook dan nog steeds geen gewillig oor voor zijn verzoek, dan zal hij de gevolgen inschatten voor het proces van belastingheffing.[145]

Wil hij aankoersen op de maatregel van omkering en verzwaring van de bewijslast, dan moet hij zijn onderbouwing geven voor de rechtmatigheid van zijn controlehandeling in een voor bezwaar en beroep vatbare beschikking: de informatiebeschikking (art. 52a AWR).[146] Die biedt rechtsbescherming en de belanghebbende krijgt de mogelijkheid om een gerechtelijk oordeel te vragen over de reikwijdte van de verplichtingen: hij kan in de bezwaar- of beroepsprocedure de rechtmatigheid van de controlehandeling ter discussie stellen.[147] Hiermee kan hij omkering en verzwaring van de bewijslast voorkomen.[148] Dat kan namelijk – voor het niet nakomen van de verplichte medewerking – alleen plaats vinden wanneer de informatiebeschikking onherroepelijk vaststaat.

---

142 Kamerstukken II 2008/09, 30 645, nr. 14.

143 Kamerstukken II 2016/17, 33 772, nr. 2, staatssecretaris van Financiën 30 november 2016 over het Evaluatierapport Wet houdende wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en enige andere wetten ten behoeve van de rechtsbescherming met betrekking tot de administratieplicht en controlehandelingen van de fiscus (Wet-Dezentjé').

144 Het geldt overigens niet wanneer het gaat over het nakomen van een administratieverplichting (een herstelmogelijkheid bij het niet nakomen van bijvoorbeeld de bewaarverplichtingen is immers niet mogelijk) of de verplichting gegevens te verstrekken in het kader van de belastingheffing van anderen: dan is er alleen rechtsbescherming ten aanzien van de kosten die daarmee gemoeid zijn: de kostenvergoedingsbeschikking (art. 52 lid 7 en 53 lid 5 AWR). Voor een uitgebreidere behandeling verwijs ik naar G.H. Ulrich en R.W.J. Kerckhoffs, De informatiebeschikking, FED fiscale brochures, 2016.

145 Het gaat alleen om beweringen waarvoor de bewijslast bij de inspecteur ligt, anders komt hij niet toe aan het nemen van een informatiebeschikking. Vgl. HR 3 februari 2006, V-N 2006/9.7 voor het (niet kunnen) toepassing van omkering van de bewijslast voor elementen van de aangifte waarvoor de bewijslast bij belastingplichtige ligt. De Hoge Raad heeft beslist dat omkering van de bewijslast de gehele aanslag treft. HR 14 november 1990, BNB 1992/127; zie ook Hof Arnhem-Leeuwarden 22 mei 2013, LJN:CA1810. De Belastingdienst geeft aan 'Rust de bewijslast enkel bij de belastingplichtige, zoals voor aftrekposten, dan heeft omkering van de bewijslast, en dus het besluit tot een informatiebeschikking, geen zin', Handreiking wet-Dezentjé, versie 1.0, p. 20.

146 Het betreft de verplichting(en) (door belastingplichtige voor eigen belastingheffing) ingevolge art. 41, 47, 47a, 49, 52 AWR en (door administratieplichtige ingeval inhouding aan hen opgedragen), art. 53 lid 1, 2 en 3 AWR (art. 52a lid 1 AWR).

147 Kamerstukken II 2005/06, 30 645, nr. 2.

148 Kamerstukken II 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 11, '(…) De belanghebbende kan dus niet langer achteraf, eventueel zelfs pas in beroep of hoger beroep, voor het eerst worden geconfronteerd met het feit dat hij niet aan zijn informatieverplichtingen heeft voldaan en om die reden omkering en verzwaring van de bewijslast geldt.'

Het treffen van maatregelen in de sfeer van de bewijslastverdeling en/of verzwaring is niet opgenomen in de Awb. Dat kan wel in bijzondere wetgeving zijn bepaald[149] Het is een maatregel die – vanwege het veelal wederkerige karakter – meer past bij het uitvoeringstoezicht dan bij het nalevingstoezicht.

In dat kader moet dan ook – ter vergelijking – de maatregel in de Wmg (art. 61 lid 1 Wmg) worden gezien die de zorgautoriteit de mogelijkheid biedt om met behulp van 'eigen informatie' – waaronder ook informatie van derden – beslissingen te nemen over tarieven. Hiermee kunnen, volgens de parlementaire behandeling, vertragende technieken worden voorkomen.[150]

Wel bestaan er bij de toezichthouders andersoortige maatregelen. Zo heeft de AFM de bevoegdheid een opgelegde boete en een verbeurde dwangsom openbaar te maken: 'naming en shaming' of schandpaalmethode.[151] Dit behoort niet tot de maatregelen van de Belastingdienst. De staatssecretaris van Financiën heeft begin 2017 wel aangegeven een voorstander te zijn vergrijpboetes – opgelegd bij juridische beroepsbeoefenaren – te publiceren om belastingplichtigen informatie te geven bij de keuze van hun adviseur.[152] Ook de NZa beschikt daar (nog) niet over.[153] Een niet onbekritiseerd paardenmiddel overigens.[154] Hoewel dit voor de onder toezicht gestelden zeker als sanctie overkomt, kwalificeert dat als een maatregel.[155] De gedachte hierachter is namelijk het beschermen van de belangen van het publiek.[156] En daarmee lijkt het uitoefenen van toezicht binnen de sfeer van de uitvoering zijn eigen spoor te volgen dat in beginsel gescheiden is van dat van het nalevingstoezicht.

Verschillende sporen voor wat betreft de beginselen van medewerking

De toezichthouder kan in beginsel zelfstandig zijn bevoegdheden uitoefenen door het vorderen van medewerking. Uiteraard gelden er waarborgen.[157] Hiertoe kan het zelfstandig opleggen van een last behoren die middels het publieke recht kan

149 Een vergelijkbare vorm van omkering van de bewijslast is als maatregel opgenomen (voor de NZa) in de Wmg.

150 Kamerstukken II 2004/05, 30 186, nr. 3, p. 77.

151 Art. 1:79 en 1:99 Wft, artt. 67, 68 en 69 Wta, art. 188 PW, art. 2.23 Wet handhaving consumentenbescherming.

152 Handelingen II 2016/17, 25 087 en 31 477, nr. 138, Brief van de staatssecretaris van Financiën, 17 januari 2017, Tweede Kamer kenmerk 2017-0000009651, p. 8.

153 De minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport wil niet uitsluiten dat de NZa vanuit de Wmg ook over de maatregel van actieve openbaarmaking kan beschikken. Kamerstukken II 2015/16, 34 111, nr. 6, p. 12.

154 https://www.jaegerssoons.nl/nieuws/het-paardenmiddel-van-naming-and-shaming-van-adviseurs-aanstaande.aspx en http://taxlive.nl/-/fiscale-professional-aangepakt-met-maatregelen-tegen-belastingontduiking, geraadpleegd: 24 februari 2017.

155 Het Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken omschrijft Naming and shaming als 'het publiek bekendmaken van negatieve informatie over eigenschappen van producten en productieprocessen. Het doel is de reputatie van de aanbieder van het product of de dienst te beïnvloeden en het gedrag van de consumenten te sturen.' Geraadpleegd: 14 februari 2017.

156 Th. Kockelkoren en A. De Moor-van Vugt. Formele handhavingsbevoegdheden. In: F.J.H. Mertens, E.R. Muller en H.B. Winter (red.), Toezicht (Handboeken Veiligheid), 2015, p. 247-260.

157 T. Barkhuysen, Het betreden van bedrijfsruimten aan banden gelegd op grond van art. 8 EVRM, NTB 2002/8, p. 236-241.

worden afgedwongen ('maatregel'). Het opzettelijk niet nakomen van de vordering kwalificeert als misdrijf tegen het openbaar gezag ('sanctie'). De handhavingsmaatregelen zien echter met name op de 'bescherming' van de samenleving.

De inspecteur moet in tegenstelling tot de toezichthouder om medewerking vragen.[158] De inspecteur kan niet zelfstandig nakoming vorderen anders dan door tussenkomst van de civiele rechter.[159] Niet nakomen van de verplichtingen kan daarentegen gevolgen hebben voor de het uitvoerende proces. De processuele maatregel van omkering en verzwaring van de bewijslast is gericht op het kunnen *uitvoeren* van de wettelijke taak van de inspecteur. Deze maatregel gaat hand-in-hand met het uitvoeringstoezicht. De informatiebeschikking biedt daarvoor rechtsbescherming.

Nakoming kan de inspecteur alleen *afdwingen* door tussenkomst van de (civiele) rechter. Dit afdwingen moet nodig zijn voor het kunnen uitvoeren van taak van belastingheffing. Dit complex van bevoegdheden biedt volgens A-G Wattel voldoende waarborgen voor de uitoefening van zijn functie.[160]

Het spoor waarover de Belastingdienst zijn weg gaat voor het (verplicht) medewerken van belastingplichtige, is daarmee conceptueel afwijkend van dat van de toezichthouder.

5.3.2.2 De reikwijdte van de inlichtingverplichting

De Awb biedt een toezichthouder de mogelijkheid *inlichtingen* te vorderen. De fiscale verplichting tot medewerking is breder geformuleerd, namelijk het verstrekken van *gegevens én inlichtingen*. De fiscale verplichting omvat naast inlichtingen tevens het begrip *gegevens*. Van beide kernbegrippen is geen wettelijke definitie met alle begripsverwarring van dien.

Dit roept de vraag op over de reikwijdte van de inlichtingenverplichting: kan een toezichthouder bij het vorderen van inlichtingen ook verlangen die aan te vullen met (bepaalde) gegevens? Om die vraag te kunnen beantwoorden, is niet alleen de inhoud van beide begrippen van belang maar ook hetgeen de wetgever voor ogen stond.

Gegevens en inlichtingen in onderling verband

Onder het begrip *inlichting* wordt *in het algemeen* verstaan een verklaring, toelichting, opheldering, informatie of een nadere mededeling.[161] Hieruit valt af te leiden dat het verkrijgen van inlichtingen ziet op een hoeveelheid informatie die iets moet ophelderen.[162] Ook veronderstelt het een gerichte vraag. Jansen geeft aan dat het

158 Alleen in de (fiscale) opsporingssfeer is medewerking niet vereist (art. 81 en 83 AWR).

159 Conclusie A-G Wattel, PHR 27-1-2006, LJN:AR6478, BNB 2006/191 m.nt. G.J.M.E. de Bont, FED 2006/47 m.nt. A.K.H. Klein Sprokkelhorst, Het is niet rechtmatig wanneer de inspecteur tegen de wil van de belanghebbende toegang verkrijgt en de gezochte bescheiden in beslag neemt.

160 Conclusie A-G Wattel, PHR 27-1-2006, LJN:AR6478, BNB 2006/191 m.nt. G.J.M.E. de Bont, FED 2006/47 m.nt. A.K.H. Klein Sprokkelhorst en NTFR 2006, 215 m.nt. G.P. Hamer.

161 Groot woordenboek van de Nederlandse taal, Dikke Van Dale online, geraadpleegd: 10 februari 2017.

162 http://nl.wiktionary.org/wiki/inlichting, geraadpleegd: 20 september 2016.

begrip 'gegevens' ruimer kan zijn omdat het meer informatie kan bevatten dan alleen een antwoord op de vraag.[163]

Voor een juridische inbedding van de toezichtsbevoegdheden kan echter niet worden volstaan met algemene opvattingen. In de sfeer van het toezicht ontbreekt het echter aan een concrete invulling van het begrip 'gegevens'. Om toch enig houvast te krijgen, richt ik mij op de sfeer van de opsporing. Daar is het gegevensbegrip namelijk wel gedefinieerd. De 'Aanwijzing gegevensverstrekking financiële dienstverleners' definieert het begrip gegevens als volgt: 'iedere weergave van feiten, begrippen of instructies, geschikt voor overdracht, interpretatie of verwerking door personen of systemen. Gegevens moeten zijn weergegeven, opgeslagen of vastgelegd op een permanente of semipermanente gegevensdrager (bijvoorbeeld op schrift, op microfiche, tape, diskette, cd-rom, werkgeheugen).'[164] Deze definitie bevat twee kernelementen die voor dit onderzoek relevant zijn: 1) het gaat om feiten, begrippen of instructies (adviezen behoren daar niet toe) die zijn vastgelegd op 2) overdraagbare media.

Het verstrekken van *inlichtingen* kan daartegen ook ruimer zijn dan gegevens: dat omvat tevens (potentiële) informatie die (nog) niet is vastgelegd (als gegeven).[165] Het verstrekken van een mondelinge toelichting kan bijvoorbeeld noodzakelijk zijn voor een ontvanger om aan een gegeven ook de kwalificatie 'informatie' te kunnen ontlenen. Daarvan is immers pas sprake wanneer het ook een bijdrage levert aan het 'kennisbeeld' van de ontvanger.

Gegevens en bescheiden

Het verstrekken van inlichtingen bestaat volgens de Awb uit het – naar waarheid – antwoorden op vragen.[166] Kan het vorderen van inlichtingen gepaard gaan met het verstrekken van 'bepaalde gegevens'? De memorie van toelichting bij het wetsvoorstel derde tranche Awb noemt in het kader van de medewerkingsplicht tevens de mogelijkheid tot de afgifte van gevorderde 'gegevens én bescheiden'.[167] Dit is echter opgemerkt in een breder verband waartoe ook de *inzage* behoort. In dat kader introduceert de wetgever een derde begrip, namelijk 'bescheiden'. Wat onder bescheiden moest worden verstaan, wordt niet duidelijk geëxpliciteerd. Onder bescheiden worden in het algemeen schriftelijke stukken verstaan.[168]

De wetgever heeft dit onderscheid echter wel gemaakt bij een eerdere tranche van de Awb. In de parlementaire geschiedenis bij de subsidieaanvragen (art. 4:2 Awb) wordt de term 'bescheiden' namelijk impliciet toegelicht: 'omdat soms de overlegging van bepaalde documenten of bewijsstukken nodig is, zoals een diploma,

163 O.J.D.M.L. Jansen, Het handhavingsonderzoek. Behoren het handhavingstoezicht, het boeteonderzoek en de opsporing verschillend te worden genormeerd? Een interne rechtsvergelijking (diss.), 1999, p. 20.

164 Stcrt. 2004, 95, p. 19 (ingetrokken Stcrt. 2011, 3243, met vervanging door Aanwijzing opsporingsbevoegdheden, Stcrt. 2011, 3240, p. 21).

165 Zie HR 7 april 1998, LJN:ZD1002 met conclusie A-G Fokkens.

166 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 144.

167 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 147.

168 http://www.encyclo.nl/begrip/bescheiden, geraadpleegd: 20 september 2016.

een tekening of een foto.'[169] De wetgever geeft echter niet duidelijk aan of dergelijke documenten onder de term 'gegevens' vallen. Het lijkt er niet op vanwege de gehanteerde combinatie 'gegevens en bescheiden'. De begrippen hebben wel hun uitdrukkelijke plaats gekregen bij de inzageverplichting: een toezichthouder is bevoegd inzage te vorderen van zakelijke gegevens en bescheiden (zie par. 5.4.2.1). Bij de inlichtingenverplichting is het onderscheid niet verder toegelicht.

In de *fiscale* parlementaire geschiedenis is dit onderscheid evenwel expliciet aan de orde geweest.[170] In de ogen van het Tweede Kamerlid Kombrink waren gegevens en inlichtingen synoniemen.[171] De staatssecretaris van Financiën deelde die mening echter niet en achtte het noodzakelijk beide begrippen op te nemen in art. 47 AWR. De medewerkingsverplichting van overheidsinstellingen sluit daar – weloverwogen – op aan (art. 55 AWR).[172]

De vraag komt dan op naar de reikwijdte van het vorderen van *inlichtingen* (ex art. 5:16 Awb): behelst dat dan ook het vorderen van *gegevens*?

Het naar waarheid verstrekken van inlichtingen verplicht niet tot het bijsluiten van gegevens en bescheiden

In het kader van het toezicht is het begrip inlichtingen wel toegelicht. De wetgever bepaalt dat de inlichtingen naar waarheid moeten worden verstrekt. Bij het vorderen van inlichtingen door de toezichthouder, bestaat de medewerkingsverplichting uit het naar waarheid beantwoorden van de vragen.[173] Dit *kan* gepaard gaan met het verstrekken van gegevens en bescheiden ter toelichting. Of het niet volledig verstrekken van inlichtingen, door bijvoorbeeld het niet bijsluiten van relevante gegevens en/of bescheiden, daarmee in strijd is, blijkt niet duidelijk uit de wettelijke bepalingen noch uit de parlementaire geschiedenis.

In de Awb is namelijk niet wettelijk bepaald dat de beantwoording ook *volledig* en *naar waarheid* moet zijn. In de parlementaire geschiedenis is alleen dat laatste expliciet bepaald.[174] Hoewel dit een vanzelfsprekendheid lijkt, is dit van oorsprong in de AWR wél wettelijk bepaald: 'De gegevens en inlichtingen dienen duidelijk, stellig en zonder voorbehoud te worden verstrekt, mondeling, schriftelijk of op andere wijze – zulks ter keuze van de vrager – en binnen een door de vrager te stellen termijn' (art. 49 AWR). Deze formulering is kenmerkend voor de uitvoerende sferen. In de uitvoerende sfeer van de subsidieaanvraag zijn namelijk veelal soortge-

169 Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3.

170 Kamerstukken II 1980/81, 75, p. 153.

171 Zie discussie in Kamerstukken II 1980/81, 75, p. 153; zie ook Kamerstukken II 1985/86, 19 393, nr. 3, p. 5; Kamerstukken II 1985/86, 19 393, nr. 5, p. 2; Kamerstukken II 1985/86, 19 393, nr. 7, p. 4.

172 Kamerstukken II 1985/86, 19 393, nr. 2, p. 2; zie ook Kamerstukken II 1985/86, 19 393, 4, p. 5; Kamerstukken II 1985/86, 19 393, nr. 5, p. 8; Kamerstukken II 1985/86, 19 393, nr. 6, p. 3; Kamerstukken II 1985/86, 19 393, nr. 7, p. 4; Kamerstukken II 1985/86, 19 393, nr. 8.

173 ABRvS 8 december 2010, LJN:BO6638.

174 Dit is veelal anders in de sferen van opsporing en uitvoering. In de sfeer van opsporing is een verdachte niet gehouden de waarheid te spreken. Liegt hij, dan is dat op zich geen strafbaar delict. In de uitvoeringssfeer wordt het naar waarheid handelen veelal separaat als voorwaarde gesteld. Zie bijvoorbeeld de ondertekening van subsidieaanvragen.

lijke voorwaarden gesteld aan de juistheid en de volledigheid met daarbij de ondertekening door de aanvrager (art. 4:2 Awb). Dit zou voortvloeien uit de rechtsbetrekking waarin een zekere wederkerigheid bestaat.[175]

Klaarblijkelijk is dit in de contacten met de overheid, ondanks de gepretendeerde wederkerigheid, geen vanzelfsprekendheid, getuige ook de gelijkluidende formulering in de Wmg (art. 61 lid 5 Wmg).

Tijdens de parlementaire behandeling is aangegeven dat de gevraagde informatie niet alleen *naar waarheid* maar ook *volledig* moet worden verstrekt (art. 61 Wmg). Het niet nakomen van die verplichting kan worden gekwalificeerd als overtreding volgens de WED (art. 104).[176] Het gaat mijns inziens dan ook te ver om de begrippen 'naar waarheid' en 'volledig' als synoniem te kwalificeren. Uit de jurisprudentie komt wel naar voren dat het *bewust* verstrekken van onvolledige gegevens dan wel onjuiste gegevens in strijd is met de medewerkingsverplichting. Dan moet wel duidelijk zijn dat de verstrekker bewust de beeldvorming wil beïnvloeden. Het opzettelijk verstrekken van onjuiste inlichtingen kan op één lijn worden gesteld met een weigering de gevraagde inlichtingen te verstrekken.[177] Bij het verstrekken van onjuiste informatie is het overigens al vrij snel aannemelijk dat dit gedaan wordt om *de waarheid* te verdoezelen.[178]

Voor het beantwoorden van de vragen volgens de Awb, waarbij een expliciete formulering van volledigheid ontbreekt, staat niet vast of een inlichtingenverstrekker kan volstaan met het beantwoorden van de vragen of dat hij zelf moet invullen of hij ook nog gegevens moet verstrekken. Dat laatste valt echter naar mijn mening onder de verantwoordelijkheid van de toezichthouder en kan niet tot de medewerkingsverplichting van de inlichtingenverstrekker worden gerekend.

Een (te) brede invulling van het inlichtingenbegrip volgens de jurisprudentie

Of onder het verstrekken van inlichtingen daadwerkelijk ook het verstrekken van gegevens (en bescheiden) kan worden gerekend, komt in de jurisprudentie diverse keren naar voren. Zo oordeelt de voorzieningenrechter van Rechtbank Rotterdam in 2012 aanvankelijk dat dit wel het geval is: de inlichtingenvordering van art. 5:16 Awb behelst een algemene bevoegdheid tot het vorderen van inlichtingen, waartoe ook kopieën van 'stukken en bescheiden' kunnen worden gerekend.[179] Het bevoegdhedenkader is aldus de voorzieningenrechter gericht op het naar waarheid verstrekken van inlichtingen en met het kunnen vorderen van gegevens wordt daar inhoud aan gegeven. Een andere voorzieningenrechter, overigens van dezelfde rechtbank, oordeelt echter contrair: 'Anders dan kan worden afgeleid uit de uitspraak van de voorzieningenrechter van 22 juni 2012 (LJN:BW9478) is de voorzieningenrechter thans van oordeel dat artikel 5:16 Awb [MS: en artikel 1:74 Wft respectievelijk de

175 Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, p. 12-13.
176 Kamerstukken II 2004/05, 30 186, nr. 3, p. 75.
177 HR 25 januari 2002, LJN:AD8475, BNB 2002/136; Hof Amsterdam 11 september 2002, LJN: AE9142, V-N 2003/13.2.2; Hof 's-Hertogenbosch 10 november 2011, LJN:BU5693; Rb. Haarlem 11 november 2009, LJN:BK3115; hof 's-Hertogenbosch 30 juni 2016, ECLI:NL:GHSHE:2016:2658).
178 Rb. Breda 7 april 2010, LJN:BM6232; zie ook: rechtbank Breda 19 juli 2010, LJN: BN2891.
179 Rb. Rotterdam 22 juni 2012, LJN:BW9478.

toezichthouder en AFM] geen bevoegdheid bieden tot het vorderen van zakelijke (elektronische) gegevens en bescheiden, doch uitsluitend zien op inlichtingen in mondelinge dan wel schriftelijke vorm, en dat de in artikel 5:20 van de Awb neergelegde corresponderende medewerkingsplicht niet verder reikt dan het naar *waarheid* [MS: ook hier wordt niet gesproken over volledigheid] mondeling of schriftelijk beantwoorden van vragen.'[180] Tot het verstrekken van inlichtingen behoort niet het verstrekken van gegevens. Wil de toezichthouder de beschikking krijgen over zakelijke gegevens en bescheiden, dan moet hij naar het oordeel van de voorzieningenrechter op grond van art. 5:17 Awb ter plaatse *inzage* vorderen en kopieën maken. Een *grammaticale interpretatie* van het wetsartikel geeft, zo meent deze voorzieningenrechter, geen aanleiding voor een ruimere werking van de inlichtingenverplichting.[181] Naar mijn mening een terechte conclusie. Een half jaar later komt de rechtbank evenwel terug op het laatstgenoemde standpunt. Het rechtscollege neemt ditmaal de *strekking van de toezichtsbevoegdheden* als uitgangspunt. De rechtbank oordeelt dat art. 5:16 van de Awb 'geen beperkingen bevat in de wijze waarop inlichtingen worden gevorderd, zodat het ook mogelijk is om zakelijke gegevens en bescheiden op te vragen.'[182]

De bevoegdheid tot het vorderen van gegevens is naar het oordeel van rechter geen aparte bevoegdheid. Bij de Awb is namelijk gestreefd 'naar de totstandbrenging van een afgewogen samenstel van bevoegdheden die voor een goede uitoefening van toezicht noodzakelijk zijn en tegelijkertijd de vrije rechtssfeer van burgers zoveel mogelijk respecteren.'[183] De rechter verwijst naar de parlementaire geschiedenis waarin als uitgangspunt voor de toezichtbepalingen is aangegeven dat 'de toezichthouder moet kunnen beschikken over de voor de uitoefening van het toezicht naar zijn oordeel noodzakelijke gegevens en bescheiden.'[184] Met dit oordeel sluit de voorzieningenrechter aan op het eerdere oordeel dat uitgaat van een brede toepassing van de inlichtingenvordering. Het afwijkende oordeel – met een beperktere uitleg van artikel 5:16 Awb – vindt ook in latere jaren geen navolging meer.[185]

De jurisprudentie heeft een brede invulling gegeven aan de inlichtingenvordering van art. 5:16 Awb. De reikwijdte ervan moet dan ook worden bezien in onderlinge samenhang met de bevoegdheden tot het verkrijgen van inzage (de inzageverplichting ex Art. 5:17 Awb). Een redelijke wetsuitleg brengt met zich mee dat het verstrekken van inlichtingen, naast het naar waarheid mondeling of schriftelijk beantwoorden van vragen, ook kan bestaan uit het verstrekken van zakelijke gegevens en bescheiden.[186] Daarmee worden immers ook naar waarheid inlichtingen verstrekt, aldus de rechtbank.[187] In latere jurisprudentie bevestigt het College

180 Rb. Rotterdam 5 september 2012, LJN:BX6988.
181 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 144.
182 Zie hierover Rb. Rotterdam 22 juni 2012, LJN:BW9478 en Rb. Rotterdam 21 februari 2013, LJN: BZ2448.
183 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 137.
184 Zie hierover Rb. Rotterdam 22 juni 2012, LJN:BW9478 en Rb. Rotterdam 21 februari 2013, LJN: BZ2448.
185 Rb. Rotterdam 5 september 2012, LJN:BX6988.
186 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5.
187 Rb. Rotterdam 21 februari 2013, LJN:BZ2448.

van Beroep de voornoemde ruime interpretatie van de inlichtingenvordering. Het kunnen vorderen van gegevens vloeit voort uit de bevoegdheid tot inzage met het recht om kopieën te maken.[188] En met het oordeel van het College als hoogste rechter in deze zaken, lijkt deze discussie afgedaan. Althans, het College geeft een oplossing voor die uitzonderlijke situatie.

Naar mijn mening is echter wel een kanttekening op haar plaats voor een brede toepassing van dit oordeel. Met dit standpunt wordt namelijk geen recht gedaan aan het wezenlijke verschil in het verstrekken van inlichtingen en die van inzage. De annotator Nuyten onderkent een wezenlijk verschil. De inlichtingenplicht ziet op de inhoud van de informatie en kan gebruikt worden voor het opvragen van informatie ongeacht of die in documenten is neergelegd en of de toezichthouder bekend is met het bestaan van die documenten. De inzageplicht is daarentegen gericht op de *drager* van de informatie (en kan gebruikt worden voor het opvragen van concrete documenten ook als de toezichthouder niet weet welke informatie de documenten bevatten).[189]

Een dergelijk verschil in medewerking is ook te onderkennen in het nakomen van de fiscale verplichtingen. De A-G Keus signaleert namelijk ook een verschil in beide medewerkingsvormen voor de fiscale sfeer.[190] Hij onderkent en onderschrijft het onderscheid dat het hof maakt tussen het (gericht) opvragen van gegevens en het (ongericht) ter inzage vragen van een administratie.[191] Een standpunt dat de (civiele kamer van de) Hoge Raad volgt.[192] Het verschil tussen de inlichtingen- en inzageplicht is flinterdun.[193] Maar dit onderscheid kan in bepaalde omstandigheden essentieel zijn. Volgens annotator Nuyten is dit verschil van belang voor het kwalificeren van de gegevens als wilsafhankelijk in relatie tot het verbod op zelfincriminatie.[194] In de conclusie van Van Wijk ligt het belang in relatie tot de administratieplicht. Jansen schreef in 1999 in woorden van gelijke strekking: 'Bij een inlichtingenvordering doet vooral de burger het werk; bij de inzagevordering behoeft de burger de gegevens in beginsel slechts te tonen. Bij de eerste bevoegdheid gaat het meestal om losse gegevens; bij de tweede om gegevens die in een administratie zijn geordend. Vooral bij digitale vormen van gegevensuitwisseling vervagen de grenzen tussen de twee bevoegdheden.'[195] Hoewel hun focus verschilt,

188 CBb 4 april 2014, ECLI:NL:CBB:2014:107.

189 Annotatie S.M.C. Nuyten in JOR 2013/139 bij Rb. Rotterdam 21 februari 2013, LJN:BZ2448.

190 PHR 3 februari 2017, ECLI:NL:PHR:2017:44, par. 2.32

191 Hof Arnhem-Leeuwarden 27 januari 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:519, rov. 3.15.

192 HR 9 juni 2017, ECLI:NL:HR:2017:1046, r.o. 3.6.2.

193 Met toenemende digitale vormen van gegevensuitwisselingen lijkt de fysieke afbekening – en daarmee de grenzen tussen de twee bevoegdheden – te vervangen, zie O.J.D.M.L. Jansen, Het handhavingsonderzoek. Behoren het handhavingsonderzoek, het boeteonderzoek en de opsporing verschillend te worden genormeerd? Een interne rechtsvergelijking, 1999, p. 18.

194 Voor een uitgebreidere beschouwing over het Nemo tenetur in belastingzaken, verwijs ik naar het gelijknamige proefschrift van L.C.A. Wijsman (diss.), 2017; zie ook Kamerstukken II 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 94-99 en PHR 19 september 2006, NJ 2007/39 met (tot dan toe) vigerende jurisprudentie EHRM.

195 O.J.D.M.L. Jansen, Het handhavingsonderzoek. Behoren het handhavingsonderzoek, het boeteonderzoek en de opsporing verschillend te worden genormeerd? Een interne rechtsvergelijking, 1999, p. 18.

zijn allen zijn van mening dat de strekking van de bevoegdheid tot het vergaren van inlichtingen niet gelijk is aan die van het verkrijgen van inzage. In de voornoemde jurisprudentie wordt aan dit verschil voorbijgegaan. En dat is mijns inziens onterecht.

De inspecteur kan om fiscaal relevante gegevens en inlichtingen vragen. De Awb toezichthouder kan in beginsel *alleen* inlichtingen vorderen. Volgens de jurisprudentie omvat dit ook de bevoegdheid tot het vorderen van gegevens. Maar dat is mijns inziens niet zuiver. Wil de toezichthouder aanvullende gegevens(dragers) hebben, dan moet hij een beroep doen op de inzageverplichting. Maar dan moet hij die wel hebben, anders heeft hij die mogelijkheid niet. Met de woorden van Jansen: 'de medewerkingsplicht kan niet worden gebruikt om een ontbrekende toezichtbevoegdheid alsnog binnen te hengelen.'[196] En daarmee verschilt de inlichtingenbevoegdheid van de inspecteur in wezen van die van de toezichthouder.[197]

5.3.2.3 De kring van personen

De fiscale inlichtingenverplichting geldt in beginsel voor een 'ieder', maar alleen 'te zijnen aanzien'. De 'gegevens en inlichtingen' moeten voor zijn eigen belastingheffing fiscaal relevant kunnen zijn. De belastingplichtige is de normadressaat.[198] Ook degene die vermoedelijk belastingplichtige is, behoort hiertoe (art. 47 lid 2 AWR).

De Awb-inlichtingenbevoegdheid geldt tegenover 'een ieder' en kent geen wettelijke beperking dat het – naar analogie – 'zijn naleving' moet betreffen. De kring van personen is derhalve ruimer. Dit kan wat dat betreft overgaan in een derdenonderzoek. De bevoegdheid hiertoe – en die van het meteen beginnen met een derdenonderzoek – behandel ik later (zie par. 5.7).

De fiscale medewerking richt zich in eerste instantie op degene die verantwoordelijk is voor de fiscale verplichtingen. In de parlementaire geschiedenis staat daarover het volgende:

> '(…) In eerste aanleg behoren diegenen aangesproken te worden die verantwoordelijk zijn voor de naleving van de fiscale verplichtingen: in de eenmanszaak de ondernemer in kwestie, in een maatschap de maten, bij een rechtspersoon de bestuurders. Het is ook doelmatiger dat eventuele nadere informatie wordt gegeven door – de ondernemer of bestuurder aan te wijzen – ter zake deskundige personeelsleden dan door betrekkelijk willekeurige, mogelijk onvolledig op de hoogte zijnde, employé(e)s. Degenen die verantwoordelijk zijn voor de nakoming van de verplichtingen

196 O.J.D.M.L. Jansen, Koudwatervrees in een bananenkoninkrijk? JBPLUS 2017/0, p. 3.

197 Het verkrijgen van gegevens door de inspecteur is te vergelijken met het uitvoeringsproces bij subsidies. Bij een aanvraag voor een vergunning kan het bestuursorgaan aangeven welke gegevens daarvoor noodzakelijk zijn (art. 4:2 lid 2 Awb). Die moeten – desgevraagd – bij de aanvraag worden gevoegd, Er worden geen aanvullende eisen gesteld over de mogelijkheid ten aanzien van het nadien kunnen controleren door te toezichthouder. Bij een verstrekte subsidie kan het bestuursorgaan – wettelijke – nadere verplichtingen opleggen ten aanzien van o.a. de administratie 'van aan de activiteiten verbonden uitgaven en inkomsten', 'het verstrekken van gegevens en bescheiden die nodig zijn voor een beslissing omtrent de subsidie' en voor 'het afleggen van rekening en verantwoording (…)' (art. 4:37 Awb).

198 Voor de inhoudings- en administratieplichtige gelden gelijke medewerkingsverplichtingen op grond van art. 53 AWR jo. art. 47 AWR.

> ten dienste van de belastingheffing verlenen, kortom, de medewerking die de inspecteur voor de kennisneming van feiten die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing nodig heeft (...).'[199]

De inspecteur richt zicht in beginsel tot degenen die fiscaal verantwoordelijk zijn (art. 42 AWR).[200]

Voor de Awb-inlichtingenvordering is bepaald dat dat een inlichtingenvordering – vanuit de redelijkheidsvereiste – slechts mag worden uitgeoefend jegens 'de personen die betrokken zijn bij activiteiten waarop moet worden toegezien ingevolge de wettelijke regeling op grond waarvan de toezichthouder met toezicht is belast.'[201] Die is de zogenaamde normadressaat. In het verdere wetgevingsproces is naar aanleiding van vragen over de kring van personen, de navolgende toelichting gegeven:

> 'Steeds zal (…) het in artikel 5:13 neergelegde evenredigheidsbeginsel in acht moeten worden genomen. In de praktijk zal dit meestal betekenen dat het toezicht zich slechts zal richten tot degenen die [MS: voor] de activiteiten waarop ingevolge de toepasselijke wettelijke regeling moet worden toegezien, direct verantwoordelijk zijn.'[202]

De kring van personen waarop het nalevingstoezicht zich richt, wordt in beginsel bepaald door de directe verantwoordelijkheid. Die is beperkter dan het hierna genoemde begrip 'directe betrokkenheid'. Tot het eerste begrip behoren de verantwoordelijke natuurlijke personen en de (civielrechtelijke) vertegenwoordigers van een onderneming. De bestuurder kan ook worden benaderd in plaats van de rechtspersoon mits dit niet onevenredig belastend is voor hem.[203]

In aansluiting op de belastingrechtspraak, kan dat tot gevolg hebben dat ook een personeelslid onder het begrip 'een ieder' valt. Wel dient de toezichthouder daarvoor eerst de leidinggevende te benaderen.[204] De jurisprudentie heeft dit echter wel genuanceerd. Het enkele feit dat de toezichthouder zich direct tot de betrokken werknemers heeft willen wenden zonder eerst met de wettelijk vertegenwoordigers te spreken, kan erop zichzelf *niet* toe leiden dat hij in strijd handelt met het evenredigheidsbeginsel.[205] In het fiscale domein behoort het benaderen van personeelsleden, in die hoedanigheid, echter tot een uitzondering. Dit kan alleen op grond van bijzondere wettelijke bepaling (art. 52 lid 6 AWR en art. 47 lid 3 AWR).

Uit de parlementaire geschiedenis komt naar voren dat ondanks het ontbreken van een uitdrukkelijke bevoegdheid, de Belastingdienst personeelsleden om informatie kan vragen. Naar de mening van de staatssecretaris mag de Belastingdienst 'wel degelijk vragen (…) stellen aan personeelsleden, zij het dat op hen niet de

199 Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 18.
200 Voor minderjarigen, onder curatele gestelden en degenen die onder bewind zijn gesteld, kunnen resp. de wettelijke vertegenwoordiger, curator en bewindvoerder tot nakoming van de verplichtingen worden gehouden (art. 43 AWR).
201 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 141.
202 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 60.
203 CBb 23 januari 2012, LJN:BV8376.
204 HR 27 september 2002, LJN:AD8780 en conclusie A-G Van Kalmhout, 27 september 2002, LJN: AD8780.
205 Rb. Rotterdam 11 juli 2006 (Heijmans Beton- en Waterbouw BV vs. Nma), LJN:AY6361, r.o. 2.3.5.

verplichting rust te antwoorden. Deze verplichting geldt voor de organen van een rechtspersoon die verantwoordelijk zijn voor het beleid. Veelal zal op basis van *vrijwilligheid* door het personeel worden meegewerkt aan de controle van de rijksaccountant. Op dat punt bevat de wet dus geen enkele begrenzing.'[206] De algemene beginselen van behoorlijk bestuur vragen naar mijn mening tot uiterste terughoudendheid om personeel zo te benaderen (zie par. 5.7.3.3).

Het uitvoering geven aan de Awb-inlichtingenvordering beperkt zicht niet tot de verantwoordelijke. De wetsgeschiedenis biedt namelijk de mogelijkheid – of beter gezegd de noodzaak – tot het uitbreiden van de kring van personen naar anderen dan de zogenaamde verantwoordelijken:

> 'Niet uitgesloten is echter dat ook van anderen medewerking moet worden gevraagd. Het is immers denkbaar dat voor het uitoefenen van het toezicht op de *direct betrokkenen*, tevens medewerking van een *derde* nodig is, bijvoorbeeld van degene die een aan onderzoek te onderwerpen voorwerp onder zich heeft, maar daarvan niet de eigenaar is [MS: zie par. 5.5]. Voor een verregaande bevoegdheidsuitoefening jegens derden [MS: zie par. 5.7] zal op grond van het evenredigheidsbeginsel in de regel echter geen plaats zijn.'[207]

Met toepassing van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur moet de toezichthouder naar de meest gerede persoon zoeken voor het nakomen van de medewerkingsverplichting.[208] Van de elementen die hierbij een rol spelen (in relatie tot het evenredigheidsbeginsel van art. 5:13 Awb) zijn het *doel van het toezicht* (gaat het bijvoorbeeld om de arbeidsomstandigheden of om de naleving van de milieuwetgeving) en de functie van de werknemer in het bedrijf (directeur, secretaresse, boekhouder, milieucoördinator et cetera.) bepalend.[209] Het is niet noodzakelijk dat er sprake is van een betrokkenheid vanuit bijvoorbeeld een verdenking van een overtreding.[210] Bij toezicht hoeft per slot van rekening 'geen sprake te zijn van een concreet onderzoek of al dan niet een overtreding is begaan.'[211] Daarnaast is dan ook in de praktijk niet altijd – op voorhand – duidelijk wie normadressaat is: de verantwoordelijkheid is soms een probleem van vele handen met een opstelsom van deelhandelingen.[212] Maar het ziet wel op verantwoordelijkheid voor de naleving.

Volgens de jurisprudentie is de kring van personen dan ook ruimer dan alleen de betrokken (onder toezicht gestelde) natuurlijke personen en (civielrechtelijke) vertegenwoordigers van een onderneming. Volgens Jansen geldt de medewerkings-

---

206 Kamerstukken II 1987/88, 19 393, nr. 5. p. 11, Wet van 26 november 1987, Stb. 1987, 536.

207 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 60.

208 Kamerstukken II 1993/94, 23 780, nr. 3; zie ook Kamerstukken II 1993/94, 23 780, p. 7 en Kamerstukken II 1993/94, 23 780, 1883, p 4-5.

209 F.C.M.A. Michiels, A.B. Blomberg en G.T.J.M. Jurgens, Bestuursrecht algemeen/ Handhaving algemeen, Handhavingsrecht (HSB) 2016, hoofdstuk 2.6.1. Het taakvervullingscriterium.

210 Rb. Rotterdam 26 maart 2010, LJN:BL9871; zie ook Mulder en Doorenbos, Schets van het economisch strafrecht, 2008, p. 109.

211 Kamerstukken II 1995/96, 24 707, nr. 3, p. 81.

212 M.A.P. Bovens, Verantwoordelijkheid en organisatie. Beschouwingen over aansprakelijkheid, institutioneel burgerschap en ambtelijke gehoorzaamheid, 1990; M.A.P. Bovens, The Quest for Responsibility: Accountability and Citizenship in Complex Organizations, 1998.

plicht dan ook daadwerkelijk voor *een ieder* behoudens wettelijke beperkingen.[213] Eerder oordeelt de voorzieningenrechter dat een accountant niet tot de kring behoort.[214] Jansen merkt daarover op 'Dat oordeel is in het licht van de parlementaire geschiedenis en de uitdrukkelijke bedoeling van de wetgever eenvoudigweg onjuist.'[215] En dat standpunt vindt zijn bevestiging in het oordeel van Hof Den Haag.[216]

Deze ruime interpretatie van de kring van personen sluit aan op de fiscale inlichtingenverplichting. De inspecteur kan zich voor inlichtingen ook richten tot anderen. Dat is wettelijk bepaald voor personen die zaken onder zich hebben van degene die zijn medewerking moet verlenen (art. 48 AWR) en de inhoudings- en administratieplichtigen (art. 53 AWR).[217] De verplichtingen van anderen dan belastingplichtigen is daarmee wettelijk verankerd.[218] De verplicht (fiscale) medewerking door personeelsleden kan alleen door tussenkomst van belastingplichtige dan wel diens vertegenwoordiger (art. 52 lid 6 AWR).

De kring van betrokkenen is in fiscalibus wettelijk bepaald: een ieder voor zijn eigen belastingplicht en administratieplichtigen ook voor de belastingplicht van derden.[219] Voor de Awb geldt in beginsel voor een 'ieder' die direct betrokken is bij het naleven van de betreffende wet- en regelgeving. Een toevoeging die fiscaal niet gekend wordt. Dat laatste heeft tot gevolg dat de fiscale kring van personen ruimer is (zie par. 5.7).

---

213 Noot O.J.D.M.L. Jansen, AB 2006/301 bij Hof Den Haag 30 december 2004.

214 Rb. 's-Gravenhage (vzr.) 13 april 2004, LJN:AO7419.

215 Noot O.J.D.M.L. Jansen AB 2004/300 bij Rb. 's-Gravenhage (vzr.) 13 april 2004, LJN:AO7419; zie ook verwijzing in annotatie naar O.J.D.M.L. Jansen, Het handhavingsonderzoek. Behoren het handhavingstoezicht, het boeteonderzoek en de opsporing verschillend te worden genormeerd?, Ars Aequi Libri, Nijmegen 1999, p. 169 en meer recent O.J.D.M.L. Jansen, 'Het zwijgrecht van ondernemingen in het Nederlandse boeterecht', Tijdschrift voor onderneming en strafrecht (TOS) 2004, p. 67–77, p. 67–69.

216 Hof Den Haag 30 december 2004, LJN:AS1915.

217 Wet van 29 juni 1994, Stb. 1994, 499 (tot invoering van deze wet, 14 juli 1994, art. 49 AWR dat sinds de inwerkingtreding van de AWR in de wet was opgenomen, Wet van 2 juli 1959, Stb. 1959, 301). Aanvankelijk was de medewerking beperkt tot de commerciële sfeer, Wet van 26 november 1987, Stb. 1987, 536, is de inlichtingenplicht ten behoeve van de belastingheffing van derden uitgebreid tot niet-commerciële sfeer, zoals stichtingen en verenigingen).

218 In de reactie van het ministerie van Financiën ten aanzien van OV-chipgegevens in dossiers van belastingplichtigen, merkt het ministerie op dat met toepassing van deze artikelen dusdanig precieze wettelijke grondslag bestaat, dat de Belastingdienst daarmee gegevens kan 'vorderen (…) bij administratieplichtigen', brief 13 maart 2017, kenmerk 2017-0000059159. Het betreft een reactie naar aanleiding van de arresten van de Hoge Raad inzake het gebruik van ANPR-beelden, HR 24 februari 2017 (op basis van een WOB-verzoek openbaar gemaakt).

219 Art. 53 AWR breidt de medewerkingsverplichting uit met een mogelijk belang voor de belastingheffing van derden; daarmee wordt bedoeld: 'anderen dan degene aan wie het verzoek om informatie is gericht. Het kunnen dus ook 'vierden' zijn', Rb. 's-Gravenhage 28 december 1989, FED 1990/306.

5.3.2.4 De gerechtvaardigde noodzaak

Het bepalen van redelijkerwijs noodzakelijk

De inspecteur kan gegevens en inlichtingen vragen indien en voorzover dat *van belang kan zijn* voor de belastingheffing. Voor de toezichthouder geldt de bevoegdheid wanneer er sprake is van een *noodzaak*. De algemeen geformuleerde inlichtingenbevoegdheid beperkt zich tot specifieke situaties waarin dat redelijkerwijs nodig is voor de vervulling van de toezichthoudende taak. Is er een verschil tussen redelijkerwijs 'noodzakelijk' en 'fiscaal' van belang kunnen zijn?

De ministers van Justitie en Binnenlandse zaken beperken de wettelijke bevoegdheid in de Awb als volgt: 'Het op deze wijze neergelegde evenredigheidsbeginsel houdt in ieder geval in dat de toezichthouder een bevoegdheid niet mag uitoefenen als dat voor de vervulling van zijn taak niet *redelijkerwijs noodzakelijk* is. Dit betekent onder meer dat een aantal bevoegdheden die krachtens de Algemene wet bestuursrecht aan toezichthouders toekomen voor sommige toezichthouders geen betekenis hebben, omdat de aard van de voorschriften op welker naleving zij toezien, zulks met zich meebrengt.' Het vorderen van medewerking beperkt zich volgens de bewindslieden tot '(…) die welke verband houden met de wettelijke voorschriften waarop het toezicht in het concrete geval betrekking heeft.'[220]

De toezichthouder moet in het kader van zijn taakuitoefening de wijze bepalen waarop hij algemene toezichtsbevoegdheden uitoefent. 'De concrete uitwerking [MS: van de algemene in art. 5:13 Awb neergelegde norm] is afhankelijk van de omstandigheden van het geval.'[221] Of iets daadwerkelijk van belang *is*, hoeft niet op voorhand vast te staan.

Er hoeft overigens geen sprake te zijn van een aanwijzing dat er *geen* naleving plaatsvindt of heeft plaatsgevonden. 'Een in de wet opgenomen beperking, inhoudende dat toezichtbevoegdheden alleen mogen worden uitgeoefend als er aanwijzingen zijn van een overtreding of bij een steekproefsgewijze controle, zou onvoldoende rekening houden met de variëteit van de omstandigheden waaronder toezicht op de naleving pleegt plaats te vinden en zou de praktijk van het nalevingstoezicht onnodig belemmeren.'[222] Aldus de staatssecretaris.

Onder verwijzing naar de uitspraak van Rechtbank Rotterdam over de reikwijdte van een inlichtingenvordering geldt als uitgangspunt dat 'de toezichthouder moet kunnen beschikken over de voor de uitoefening van het toezicht naar zijn oordeel noodzakelijke gegevens en bescheiden.'[223] De medewerking kan óók gericht zijn het bevestigen van naleving.

Voor het beantwoorden van de vraag of de reikwijdte gelijk te stellen is met het fiscale begrip 'van *belang* kunnen zijn' biedt dit nog onvoldoende duidelijkheid.

Om te bepalen of het daarvoor 'van belang kan zijn' moet de toezichthouder *de belangen* afwegen. Met andere woorden, (1) de noodzaak dient (2) *redelijkerwijs* aanwezig te zijn. De noodzaak geeft volgens de grammaticale interpretatie aan dat

---

220 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 141.
221 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 55.
222 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 55.
223 Rb. Rotterdam 21 februari 2013, LJN:BZ2448.

het werkelijk nodig is, en niet 'verzaakt of vermeden' kan worden.[224] De eis van redelijkerwijs impliceert het handelen naar de rede.[225] Volgens de grammaticale interpretatie moet 'met verstand geredeneerd en billijkshalve' sprake zijn van een noodzaak.[226] Het gaat om het geobjectiveerd oordeel op het moment van handelen.[227] De toezichthouder hoeft zijn afweging niet te motiveren. Het gecodificeerde motiveringsbeginsel (art. 3:46 e.v. Awb) geldt immers niet voor alle toezichthandelingen. Hierover merkt de minister van Justitie in de Tweede Kamer op:

> 'Een algemene wettelijke verplichting tot het motiveren van toezicht handelingen, gaat, net als voor elk ander feitelijk handelen, te ver. De vraag is ook hoe een dergelijke motiveringsplicht praktisch vorm zou moeten worden gegeven. De in afdeling 3.7 op te nemen motiveringsplicht ten aanzien van besluiten is in ieder geval niet toegesneden op feitelijke handelingen.'[228]

Het ongeschreven motiveringsbeginsel blijft echter gelden. Bovendien blijft het altijd nog een behoorlijkheidsnorm, als het geen rechtsnorm is.

Gemotiveerde rechtvaardiging niet op voorhand vereist

De toezichthouder hoeft dus niet (spontaan) te motiveren maar hij moet het (desgevraagd) wel *kunnen* motiveren. Zo is in de toelichting op het uitoefenen van de bevoegdheden volgens art. 1:74 Wft hieromtrent aangegeven dat 'de toezichthouder altijd moet *kunnen* motiveren waarom de aanwending van deze – vergaande – bevoegdheid in een concreet geval 'redelijkerwijs nodig' is. Zo zal aan de betrokkene de reden moeten worden medegedeeld waarom de inlichtingen worden gevorderd. Bovendien zal de toezichthouder moeten kunnen aantonen dat deze wijze van aanwending van zijn bevoegdheid de minst belastende is.'[229] Aldus de minister van Financiën. Dit geldt naar mijn mening ook voor de Awb. Een zorgvuldige belangenafweging vraagt namelijk om transparantie. Hoe kunnen anders de betrokken de juiste toepassing van die afweging (redelijkerwijs noodzakelijkheid) anders op waarde toetsen (art. 8 EVRM)?

Het is derhalve niet duidelijk in hoeverre een toezichthouder zijn toezichtshandeling vooraf moet motiveren. De jurisprudentie is casuïstisch. Naar omstandigheden is het niet onrechtmatig als ambtenaren (desgevraagd) het doel van het onderzoek in algemene zin omschrijven onder verwijzing naar de wettelijke taak. Een reden hiervoor kan zijn dat anders wellicht de gegevens en bescheiden vernietigd of anderszins worden verwijderd.[230] Het motiveren vooraf zou de effectiviteit van het toezicht in gevaar kunnen brengen.

---

224 Groot woordenboek van de Nederlandse taal, Dikke Van Dale online, geraadpleegd: 10 februari 2017.

225 Groot woordenboek van de Nederlandse taal, Dikke Van Dale online, geraadpleegd: 10 februari 2017.

226 http://www.juridischwoordenboek.nl/woordenboekrechtsh.html#17802, geraadpleegd: 20 september 2016.

227 CRvB, 30 juni 2006, LJN:AX8402.

228 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 55.

229 Kamerstukken II 2003/04, 29 708, nr. 3, p. 45.

230 Rb. 's-Gravenhage, 13 oktober 2008, LJN:BH2647.

Ter illustratie een voorbeeld. De voorzieningenrechter van de Rechtbank Rotterdam nam in de HBG-zaak genoegen met een toelichting van de NMa dat het onderzoek zich richtte op 'inbreuken op artikel 6 Mededingingswet bestaande in prijs- of marktverdelingsafspraken in de civiele beton- en wegenbouw'. De noodzaak vloeit naar de mening van de rechtbank voort uit het wettelijke kader waarop toezicht wordt gehouden. De NMa gaat niet in op de belangenafweging. Een duiding van de relevante wetgeving, zonder nadere motivering van de afgewogen belangen voor het onderzoek. Voor de voorzieningenrechter was het echter voldoende toegelicht: hij liet met name de effectiviteit van het onderzoek – waar een verdere toelichting kennelijk afbreuk aan zou hebben gedaan – prevaleren.[231] In de literatuur is betwijfeld of de rechtbank een juist criterium heeft aangelegd.[232] Het ligt, volgens de minister van Financiën, wel in de rede dat de toezichthouder in ieder geval een schriftelijke vordering motiveert en de wettelijke grondslag daarvoor vermeldt.[233]

De Hoge Raad is van mening dat het de inspecteur vrij staat om te kiezen welke gegevens en inlichtingen hij vraagt, mits het gevraagde op zichzelf beschouwd 'van belang *kan* zijn voor de belastingheffing' van de betrokken belastingplichtige.[234] Met andere woorden, het gevraagde moet waarde *kunnen hebben* voor de oordeelsvorming van de inspecteur.

De inspecteur moet *desgevraagd* het mogelijke belang voor zijn verzoek *kunnen* toelichten.[235] Hij is daarentegen niet gehouden zijn keuze om vragen te stellen te motiveren, wanneer het heffingsbelang van zijn vragen duidelijk is.[236] 'Het standpunt (…) dat de inspecteur alvorens deze vragen te stellen eerste diende te bewijzen, dat (…), althans zijn vragen nader had dienen te motiveren, vindt geen steun in het recht.'[237]

De algemene beginselen van behoorlijk bestuur brengen met zich mee dat de inspecteur, desgevraagd, wel een toelichting geeft op het fiscale belang.[238] De inspecteur hoeft niet spontaan een verantwoording te geven van zijn belangenafweging. Het Awb-toezicht onderscheidt zich hier niet van en ook daar moet de toezichthouder desgevraagd de relevantie toelichten.

---

231 Rb. 's-Gravenhage 9 april 2003, LJN:AF7087, AB 2003/199.

232 W.G. de Haan en G. Oosterhuis, Geheimhouding transparantie in het financieel recht en het mededingingsrecht, Preadviezen commerciële rechtspraktijk, deel 1, Paris 2008, p. 41 en G.P. Roth, De toezichtsbevoegdheden van de AFM en DNB, Op zoek naar de grenzen van het schier teugelloze, Ondernemingsrecht 2009, 115, p. 499.

233 Kamerstukken II 2004/05, 29 708, nr. 7, p. 11.

234 HR 8 januari 1986, nr. 23 034, LJN:AW8125, BNB 1986/128.

235 S.C.W. Douma, R.J. Koopman, E.A.G. van der Ouderaa en J. Wortel, Algemene wet inzake rijksbelastingen, Deventer: Wolters Kluwer, 2017, p. 135.

236 HR 29 april 2016, ECLI:NL:HR:2016:756.

237 Hof Amsterdam 11 september 2002, LJN:AE9142, V-N 2003/13.2.2.

238 M.W.C. Feteris, Formeel belastingrecht (Fiscale Handboeken nr. 9), 2007, p. 271.

Het belang ziet op de eigen taakuitoefening en niet daarbuiten

De verwijzing naar de taak geeft aan dat de toezichthouder zijn bevoegdheden niet voor andere – verwante – taken mag inzetten.[239] Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het ten uitvoer leggen van een sanctie.[240] Dat ligt immers niet in de sfeer van het nalevingstoezicht.

Voor de inspecteur is dit nog concreter geformuleerd. De fiscale verplichting tot het – desgevraagd – verstrekken van gegevens en inlichting strekt zich uit tot hetgeen 'van belang zou kunnen zijn *voor de belastingheffing*'. De gegevens moeten redelijkerwijze *potentieel fiscaal relevant kunnen* zijn.[241] Voldoende is dat er een redelijke mogelijkheid is dat bepaalde gegevens van belang kunnen zijn, beoordeeld naar het moment waarop de gegevens worden gevraagd.[242] Het uitgangspunt is dat de gevraagde informatie, op zichzelf beschouwd, fiscaal van belang kan zijn: feitelijk moet er sprake zijn van een *mogelijk* causaal verband tussen de gevraagde informatie en de belastingheffing.[243] [244]

Dit betekent volgens de Hoge Raad dat ook sprake is van een dergelijk fiscaal belang ingeval 'de inspecteur ook zonder kennisneming van de door hem ter inzage gevraagde bescheiden tot de juiste vaststelling van de feiten kan komen'.[245] Zo kan de inspecteur bijvoorbeeld gegevens opvragen voor een zogenaamde 'double check'.[246] De Belastingdienst mag zijn eigen weg bepalen voor het vergaren van de fiscale gegevens, tenzij die weg voor de belastingplichtige bezwaarlijk is.[247] De

239 Illustratief is het oordeel dat de rechter geeft bij de uitbreiding van het toezicht door het Bft 'Dat het Bft de ten processe bedoelde onderzoeken heeft uitgevoerd in opdracht en of met toestemming van de plaatsvervangend voorzitter van de kamer van toezicht leidt niet tot een ander oordeel: het is immers niet aan de (plaatsvervangend) voorzitter van de kamer om de bij wet aan het Bft toegekende bevoegdheden uit te breiden.' Hof Amsterdam 17 november 2009, LJN: BK3931; zie ook Rechtbank Rotterdam waarin de bevoegdheidsuitoefening door de toezichthouder aan banden wordt gelegd op grond van het evenredigheidsbeginsel. Het doel voor het verkrijgen van inlichtingen stond onvoldoende vast. Rb. 's-Gravenhage 5 oktober 2012, LJN: BX9781, JOR 2012/326, m.nt. S.M.C. Nuyten.

240 S. Pront-van Bommel, Controle op de naleving van administratieve wetgeving. In: W. Konijnenbelt (red.), De derde tranche. Commentaar op het voorontwerp voor de derde tranche van de Algemene wet bestuursrecht, 1992, p. 114.

241 Resolutie 585-17771 van 12 augustus 1985.

242 HR 8 januari 1986, LJN:AW8125, BNB 1986/128; HR 28 mei 1986, LJN:AW8017, BNB 1986/238; HR 4 november 1992, LJN:ZC5152, BNB 1993/90; Hof Leeuwarden 20 september 1996, FutD 1996/2074.

243 HR 8 januari 1986, LJN:AW8119, BNB 1986/128; zie ook Rb. Gelderland 4 juni 2013, LJN:CA1899.

244 M. Pelinck, Verplichtingen ten dienste van de belastingheffing. In: E.C.G. Okhuizen (red.), Hoofdzaken formeel belastingrecht, 2016, p. 133; M.W.C. Feteris, Formeel belastingrecht (Fiscale Handboeken nr. 9), 2007, p. 271; zie ook HR 8 januari 1986, LJN:AW8125, BNB 1986/128 m.nt. J. Hoogendoorn, rov. 4.2: 'Voor de aanwezigheid van een belang in vorenbedoelde zin is slechts vereist dat het gevraagde op zich zelf beschouwd van belang kan zijn voor de belastingheffing van de betrokken belastingplichtige.'.

245 HR 8 januari 1986, ECLI:NL:HR:1986:AW8125, BNB 1986/128 m.nt. J. Hoogendoorn, rov. 4.2.

246 Vgl. A-G Wattel in de bijlage bij zijn conclusie voor HR 23 september 2005, ECLI:NL:HR:2005: AU3140, BNB 2006/21 m.nt. G.J.M.E. de Bont, onder 5.6 naar aanleiding van HR 8 januari 1986; ECLI:NL:HR:1986:AW8125, BNB 1986/128 m.nt. J. Hoogendoorn: 'Ik maak hier uit op dat de inspecteur bevoegd is gegevens te 'kruispeilen' of double checks uit te voeren.'

247 Conclusie A-G Keus 3 februari 2017, ECLI:NL:PHR:2017:44, par. 2.12.

Nationale ombudsman vindt het alsdan kiezen voor een andere weg voortvloeien uit het handelen volgens de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.[248] De Belastingdienst zal voor een andere weg moeten kiezen ingeval het vergaren van de gegevens te bezwaarlijk is in relatie tot het uitoefenen van de fiscale taak. Of, zoals Van Leijenhorst het formuleert: 'als het verstrekken van de gevraagde informatie de belastingplichtige in grote problemen brengt in zijn relatie tot bijvoorbeeld afnemers, leveranciers of verbonden personen, moet de belastingambtenaar aannemelijk kunnen maken dat het fiscale belang dat met het verstrekken van de informatie wordt gediend *daartegen* opweegt'.[249] De verplichte medewerking is dan ook niet los te zien van de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit. Dit laatste geldt mutatis mutandis ook voor de toezichthouder.

Het begrip 'redelijkerwijs noodzakelijk' geeft de toezichthouder minder bewegingsvrijheid dan de inspecteur. Het lemma potentieel geeft hem die grotere bewegingsvrijheid.

5.3.2.5 De wijze van medewerking

De AWR bepaalt in art. 49 de wijze waarop de medewerkingsverplichting plaats moet vinden. De keuze is aan de inspecteur. In die keuze is hij niet geheel vrij. De staatssecretaris van Financiën beperkt de keuze als volgt 'De inspecteur is er evenwel toe gehouden, ingevolge de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, in redelijkheid rekening te houden met de belangen van de justitiabelen.'[250] Of zoals de Hoge Raad het formuleert: de Belastingdienst moet zijn bevoegdheden op een redelijke wijze hanteren.[251] De inspecteur kan naast de mondelinge en schriftelijke wijze van medewerking, ook op 'andere wijze' nakoming vragen. De wetgever doelt op elektronische gegevensdragers.[252] Ook de keuze daarin is een kwestie van belangenafweging.

De wijze waarop het verstrekken van de inlichtingen aan de toezichthouder plaats moet vinden is niet expliciet in de Awb opgenomen. De parlementaire behandeling volstaat slechts met de toelichting 'de medewerking bestaat in dat geval [MS: het vorderen van inlichtingen] uit het naar waarheid antwoorden ten aanzien van de verplichtingen'.[253] Het opnemen van verdere verplichtingen werd niet noodzakelijk geacht.[254] De wetgever is blijkbaar van mening dat het *doel van het toezicht* de inhoud van de medewerkingsplicht bepaalt.[255]

---

248 Nationale ombudsman 22 september 1995, Infobulletin 95/902.

249 G.J. van Leijenhorst, Barbertje moet hangen. In: WFR 2003/6539, p. 1187.

250 Kamerstukken II 1991/92, 21 287, nr. 9, p. 7-8.

251 HR 8 januari 1986, LJN:AW8125, BNB 1986/128.

252 Kamerstukken II 1991/92, 21 287, nr. 9, p. 7-8. Die wijze van medewerking sluit volgens de staatssecretaris van Financiën veelal aan bij de mogelijkheden die de moderne informatietechnologie biedt, en zo niet, dan leidt dat met aanvaardbare uitvoeringslast (…) tot een enorme winst aan doelmatigheid bij de fiscus.

253 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3. p. 144.

254 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3. p 144-145.

255 Dit is anders in de uitvoerende sfeer van subsidies e.d. zie bijvoorbeeld Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3; zie ook Vergunningenbesluit inrichtingen luchtverontreiniging, 6 september 1972, Stb.1972, 472 en Besluit kerninstallaties, splijtstoffen en ertsen, 4 september 1969, Stb.1969, 403.

De inspecteur kan ook een termijn stellen voor het nakomen van de verplichting. De termijn moet objectief redelijk zijn, dat wil, met de woorden van de staatssecretaris van Financiën zeggen: 'dusdanig lang dat belastingplichtige in staat wordt gesteld de informatie te verstrekken.'[256] De Awb kent voor het vorderen van nakoming eveneens een 'redelijke termijn'. In art. 5:20 lid 1 van de Awb is bepaald dat een ieder verplicht is aan een toezichthouder binnen de door hem gestelde redelijke termijn alle medewerking te verlenen die hij redelijkerwijs kan vorderen bij de uitoefening van zijn bevoegdheden. De zinsnede 'binnen de door hem gestelde redelijke termijn' is ingevoegd door een amendement-Rehwinkel: dat 'maakt duidelijk dat de toezichthouder omwille van de handhaafbaarheid (art. 5.1.10 Awb, art. 184 Sr. en eventueel een bestuurlijke boete) de persoon tot wie hij zijn vordering richt een duidelijke termijn stelt binnen welke hij aan de toezichtvordering moet voldoen.'[257] Bij de behandeling van het amendement geeft de minister van Justitie aan het stellen van een termijn als vanzelfsprekend te beschouwen en overeenkomstig de gangbare praktijk: dat kan, volgens de bewindsvrouw, 'variëren van «geef mij nu waar ik om vraag» tot «ik wil graag over een week uw papieren zien».'[258] Hoewel zij het overbodig oordeelt, is redelijke termijn wettelijk verankerd.

5.3.3 Functionele analyse

Het verkrijgen van inlichtingen – al dan niet gepaard gaande met gegevens – kent varianten. Deze vorm van medewerking onderscheidt zich conceptueel en functioneel van de *inzage*verplichting. De keuze gegevens mondeling of schriftelijk op te vragen kan zijn gelegen in de aard van het toezicht en de formele mogelijkheden. Eerste behandel ik de varianten voor het verkrijgen van inlichtingen (par. 5.3.3.1). Daarna volgt het vereiste van functionele belang (par. 5.3.3.2). Vervolgens belicht ik de kring van personen waarvoor de medewerking geldt (par. 5.3.3.3).

5.3.3.1 De mogelijkheden voor het verkrijgen van (gegevens en) inlichtingen

De drie varianten

De inspecteur mag bepalen of de belastingplichtige de informatie mondeling, schriftelijk of op andere wijze moet verstrekken (art. 49 AWR). Dat is aanzienlijk duidelijker en specifieker dan de algemene bepaling van artikel 5:16 Awb.[259]

De inspecteur is vrij in zijn keuze. Uiteraard gelden ook hier de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.[260] Hetgeen hij vraagt moet in een redelijke verhouding staan tot het fiscale belang (evenredigheids- of proportionaliteitsbegin-

256 Kamerstukken II 1987/88, 19 393, nr. 3, p. 6-7.
257 Kamerstukken II 1995/96, 23 700, nr. 24.
258 Handelingen II, 1995/96, 31 januari 1996, p. 3655; zie ook Handelingen II, 1993/1994, 14 september 1994 en Handelingen II 1994/95, 27 september 1994.
259 D.R. Doorenbos, De wettelijk voorziene verschijningsplicht in de AWR, D. Busch en M.P. Nieuwe Weme (red.), Christels Koers, Onderneming en Recht nr. 79, Grundmann-van de Krol-bundel, 2013.
260 Rb. Noord-Nederland, 23 april 2015, ECLI:NL:RBNNE:2015:2046.

sel).[261] De jurisprudentie over dit keuzevraagstuk is schaars. Hier ligt een praktische overweging aan ten grondslag.[262] Wanneer de inspecteur bijvoorbeeld zijn mondelinge vragen een formele status wil geven vanwege mogelijke maatregelen en/of sancties wanneer niet aan het verzoek wordt voldaan, moet hij opteren voor de schriftelijke vorm.[263] Anders is een informatiebeschikking niet mogelijk.

De inspecteur kan een tactisch of strategisch belang hebben om niet voorafgaande aan een bespreking de vragen kenbaar te maken. Een directe confrontatie met vragen verschilt in psychologisch opzicht van de schriftelijke variant.[264] Wanneer hij vragen schriftelijk verstrekt dan is de kans groot een 'fiscaal voorgekookt verhaal' krijgt. Hij kan dan ook wanneer het onderzoeksbelang dat vergt belastingplichtige uitnodigen zonder nadere toelichting.[265] Van de mondeling variant kan een psychologische druk uitgaan. En deze druk zal veelal groter zijn dan bij een schriftelijke benadering.[266] De algemene beginselen van behoorlijk bestuur zijn een richtsnoer voor het handelen van de inspecteur in deze.[267] Hij moet – desgevraagd – zijn keuze kunnen toelichten.[268] A-G Wattel concludeert: 'Indien de geëiste belastende modaliteiten van informatieverstrekking niet noodzakelijk zouden zijn voor het bereiken van het doel (feitenkennis), is het onzorgvuldig om toch ongemotiveerd op juist die belastende modaliteiten te blijven staan, die bovendien tot strafbedreiging kunnen leiden.'[269] Bij twijfel over de gemaakte keuze kan een belastingplichtige zich wenden tot de (civiele) rechter. Hoewel die niet over de doelmatigheid van het beleid gaat, dient hij zich aldus Wattel, te 'verdiepen in de verhouding tussen (i) het doel van de controlemedewerker (toetsen van de voorlopige conclusies) en de daartoe door haar gekozen belastende middelen, alsmede in de verhouding tussen (ii) het doel en belang van de fiscus ('geen voorgekookt verhaal') bij die keuze (vertegenwoordigde, onvoorbereid, mondeling, ter inspectie) en het belang van de belanghebbende om eventuele vragen schriftelijk en na raadpleging van de administratie door zijn gemachtigde te laten afhandelen.'[270]

---

261 Vakstudie Algemeen Deel, art. 49 AWR, aant. 1.11.5.

262 R.N.J. Kamerling en M. Snippe, Belastingcontrole, 2013, hoofdstuk 2.4, p. 60.

263 Hof Amsterdam 22 mei 1990, FED 1991/113.

264 HR 1 oktober 1985, NJ 1986/406, m.nt. Th. W. van Veen. In een overigens gelijkluidend arrest voegt de Hoge Raad daar nog aan toe dat het verhoor wordt gekenmerkt door 'persoonlijk en rechtstreeks contact tussen de ondervrager en de ondervraagde' (HR 1 oktober 1985, NJ 1986/405, m.nt. Th. W. van Veen). Het element van psychische druk wordt in beide arresten expliciet erkend. Zoals A-G Leijten in zijn conclusie bij HR 1 oktober 1985, NJ 1986/405 stelt, is de dwang in de situatie ingebouwd. Volgens annotator Van Veen gaat bij mondelinge verhoren van de directe confrontatie een 'ongewild dwingende werking' uit.

265 Hof Amsterdam 5 mei 2002, LJN:AE4697, FutD 2002/1347; zie ook HR 27 januari 2006, LJN:AR6479, V-N 2006/9.3; HR 27 januari 2006, LJN:AR6478 en LJN:AR6513, V-N 2006/9.3 en 2006/9.4.

266 Kamerstukken II 2003-04, 29 702, nr. 3, p. 99.

267 HR 12 september 2003, LJN:AK3485, BNB 2004/111.

268 Hof Amsterdam 6 januari 1994, FutD 1994/466.

269 PHR conclusie A-G Wattel van 27 januari 2006, LJN:AR6513.

270 PHR conclusie A-G Wattel van 27 januari 2006, LJN:AR6513.

Aangezien de Awb voor de toezichthouder evenmin een variant voorschrijft, heeft hij in beginsel dezelfde keuzevrijheid.[271] Uiteraard dient hij wel rekening te houden met het redelijkheidsvereiste (art. 5:13 Awb). In dit verband is ook van betekenis wat de parlementaire geschiedenis ons leert: het toezicht dient plaats te vinden op een 'voor de betrokkene minst belastende wijze'.[272] Op die wijze maakt het zo min mogelijk inbreuk op de rechten van burgers (en bedrijven).[273] Dat verschilt per situatie.

De vraag 'of de uitkomst van de toetsing aan het evenredigheidsbeginsel – de minst bezwarende wijze van uitoefening is de schriftelijke inlichtingenvordering – terzijde mag worden geschoven ten faveure van de tactiek of strategie van de toezichthouder', valt dan ook niet zonder meer te beantwoorden. Doorenbos concludeert: 'De minst bezwarende werkwijze is zonder twijfel de schriftelijke'.[274] Voor deze conclusie is echter geen bevestiging te vinden in de parlementaire geschiedenis noch de jurisprudentie.[275] Niet te betwisten valt het argument van zorgvuldigheid. Dat sluit zelfs aan op hetgeen de minister van Justitie voor ogen stond 'Omdat de vragen en vervolgvragen die de toezichthouders willen stellen, veelal ruim tevoren en zorgvuldig plegen te worden voorbereid, zal het schriftelijk stellen daarvan vrijwel altijd tot de mogelijkheden behoren.'[276] Maar te allen tijde komt een schriftelijke communicatie de efficiency niet ten goede: het kan wel duidelijkheid verschaffen in een eventuele latere discussie over de vraag zelf.

De belanghebbende kan uiteraard wel zijn voorkeur aangeven, maar die is niet bepalend voor het handelen van de inspecteur dan wel de toezichthouder. Uiteindelijk bepalen zij de keuze. Dit wordt bevestigd in de jurisprudentie. De voorzieningenrechter bepaalde bijvoorbeeld dat de inlichtingenplichtige niet aan zijn verplichtingen kan voldoen door de toezichthouder het aanbod van inzage te doen, dat is een andere vorm van medewerking.[277]

Opmerkelijk is dat de inspecteur naast de genoemde mondelinge en schriftelijke wijze ook nog expliciet de beschikking heeft over een derde variant; 'of op andere wijze'. Met deze wettelijke formulering wordt aangegeven dat geen enkele 'vorm' van informatieverstrekking wordt uitgesloten.[278] De inspecteur kan verzoeken om gegevens aan te (laten) leveren op bijvoorbeeld een cd of een andere gegevensdrager. Wanneer de administratie zich daarvoor leent, is het zelfs geoorloofd die

271 J.T.C. Leliveld, De toezichtbepalingen in de Wft, TFR 2007, nr. 7/8, p. 216-220.

272 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 141.

273 A.B. Blomberg, Handhaving en toezicht. In: F.C.M.A. Michiels en E.R. Muller, Handhaving. Bestuurlijk handhaven in Nederland, 2006, p. 46.

274 D.R. Doornbos, Christels koers; liber amicorum prof. mr. drs. C.M. Grundmann-van de Krol; Kan een toezichthouder u verplichten een verhoor te ondergaan, 2013, p. 227.

275 In fiscalibus behoort een dergelijke keuze tot de uitzonderingen. De A-G van Soest wijst daarop in zijn conclusie bij arrest BNB 1986/128. In de parlementaire behandeling Wet rechtsbescherming bij controlehandelingen wordt eveneens verwezen naar de situatie waarbij de inspecteur informatie kan verkrijgen op een wijze 'die voor de betrokkene duidelijk minder bezwaarlijk is', Handelingen II 15 september 2010, 30 645, 100-8077 (rechter kolom); zie ook Rb. Noord-Nederland 23 april 2015, ECLI:NL:RBNNE:2015: 2046.

276 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 141.

277 CBb 4 april 2014, ECLI:NL:CBB:2014:107.

278 Hof 's-Gravenhage 12 januari 1972, BNB 1972/232.

(deels) in digitale vorm aan te laten leveren.[279] Hoewel deze vorm veelal wordt geduid als het *verstrekken* van gegevens en inlichtingen, is hier in feite sprake van het verstrekken van inzage in delen van de administratie.[280] Maar dan 'ten kantore van de inspecteur'.

Voor de toezichthouder behoort deze derde variant niet expliciet tot de mogelijkheden. Zijn mogelijkheden om over elektronische gegevens – als kopie – te kunnen beschikken vloeien voort uit de inzageverplichting. Tot die bevoegdheid behoort het verkrijgen van een elektronische kopie van de gegevens (zie par. 5.4.2.1. en 5.4.2.4).

Creëren van documenten

Het verkrijgen van inlichtingen kan gepaard gaan met het opvragen van gegevens. Soms moeten daarvoor specificaties worden opgesteld. Zijn deze echter al aanwezig, dan kan de inspecteur die opvragen (art. 47 lid 1 letter a AWR) dan wel ter inzage vragen (art. 47 lid 1 letter b AWR). Indien deze niet (meer) aanwezig zijn, dan behoort het verkrijgen van *inzage* uiteraard niet (meer) tot de mogelijkheden. Dat laat echter onverlet dat de inspecteur deze wel kan opvragen op basis van art. 47 lid 1 letter a AWR.[281] De inspecteur heeft de bevoegdheid tot het laten creëren van documenten.

Voor het Awb toezicht bestaan in beginsel soortgelijke bevoegdheden. Degene tot wie de vordering wordt gericht, kan door de toezichthouder worden verplicht de gevraagde inlichtingen op schrift te verstrekken. Het schriftelijk verstrekken van inlichtingen (beantwoorden van vragen) gaat eveneens gepaard met het opstellen van een nieuw document. Het College van Beroep oordeelt expliciet dat de toezichthouder het opstellen van overzichten kan vorderen.[282] Of, met de woorden van het Hof Den Haag: 'Een redelijke uitleg van deze bepaling [MS: art. 5:16], (…) houdt in dat degene tot wie de vordering zich richt die inlichtingen (in dit geval: het overzicht) op schrift verstrekt en daartoe, waar nodig, een nieuw document opstelt.'[283]

Ook kopieën kwalificeren welbeschouwd als nieuwe documenten. Over het verstrekken daarvan oordeelt de rechter dat – in casu: de ACM – 'op grond van artikel 5:17 Awb de bevoegdheid toekomt kopieën te maken van gegevens waarin hij inzage heeft gevorderd. In het verlengde daarvan ligt dat een toezichthouder op grond van zijn algemene inlichtingenbevoegdheid kan verlangen dat gegevens schriftelijk worden verstrekt.'[284] Het College van Beroep voor het bedrijfsleven bevestigt dit oordeel met de woorden 'in de bevoegdheid om van ieder document een afschrift te ontvangen [MS: vanuit de bevoegdheid tot inzage] zonder redelijke twijfel besloten ligt de bevoegdheid om kopieën van documenten te vorderen.'[285] Het College van Beroep voor het bedrijfsleven overweegt in dit verband voorts dat

279 Nationale ombudsman 22 maart 2002, V-N 2002/21.12. Basis hiervoor zijn art. 49 lid 1 AWR en art. 52 lid 6 AWR.
280 R.N.J. Kamerling en M. Snippe, Belastingcontrole, 2013, hoofdstuk 8.24, p. 192.
281 HR 28 november 1923, B 3324; HR 3 november 1926, B 3917; HR 14 september 1977, BNB 1977/238.
282 CBb 18 februari 2013, LJN:BZ1173, AWB 09/1180.
283 Hof Den Haag 23 april 2013, LJN:CA3041.
284 CBb (vzr.) 4 april 2014, ECLI:NL:CBB:2014:107.
285 CBb 21 september 2015, ECLI:NL:CBB:2015:288.

het de toezichthouder in het kader van zijn toezichthoudende taken in beginsel vrijstaat naar eigen inzicht en los van de wil van de onderzochte zijn onderzoek in te richten.[286] Die keuze laat zich daarentegen wel beperken vanuit het eerder genoemde onderscheid in *gerichtheid* (par. 2.2).

5.3.3.2 Het vereiste belang tot het verkrijgen van (gegevens en) inlichtingen met eventuele beperkingen in het nakomen

Het redelijke belang

Voor het verstrekken van gegevens en inlichtingen geldt volgens de AWR de essentiële voorwaarde dat de gevraagde gegevens en inlichtingen *van belang kunnen zijn* voor de belastingheffing.[287] De inspecteur is daarbij gebonden aan de beginselen van belangenafweging en evenredigheid (art. 3:4 Awb),[288] of, zoals nader uitgewerkt in de algemene beginselen van behoorlijk bestuur,[289] aan de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit.[290] Hiertoe behoort ook het fair play beginsel.[291]

Het moet gaan om een 'in redelijkheid te rechtvaardigen vermoeden'.[292] Het daadwerkelijke belang hoeft niet van tevoren vast te staan. Een 'niet zeer sterk vermoeden' is volgens de Hoge Raad al voldoende.[293] In lagere jurisprudentie wordt gesproken over 'in redelijkheid te rechtvaardigen vermoeden' van een mogelijk belang.[294] Het stellen van vragen zonder dit vermoeden, wordt gekenschetst als 'hengelen naar gegevens' of een 'fishing expedition'. Daartoe is de inspecteur niet gerechtigd en er is dan ook geen verplichting die vragen te beantwoorden.[295] Maar met de ruime formulering is al snel sprake van een mogelijk fiscaal belang. De algemene beginselen van behoorlijk bestuur gelden als toetsingskader.[296]

---

286 CBb 21 september 2015, ECLI:NL:CBB:2015:288.

287 HR 18 april 2003, LJN:AF7408, BNB 2003/268.

288 HR 8 januari 1986, LJN:AW8125, BNB 1986/128; HR 28 mei 1986, LJN:AW8017, BNB 1986/238; HR 4 november 1992, LJN:ZC5152, BNB 1993/90; Hof Leeuwarden 20 september 1996, FutD 1996/2074.

289 E.J.W. Heithuis (red.) e.a, Nota naar aanleiding van het rapport van de Nationale ombudsman nr. 2008/244, V-N 2008/56.8, p. 29.

290 HR 8 januari 1986, LJN:AW8125, BNB 1986/128; HR 28 mei 1986, LJN:AW8017, BNB 1986/238; HR 4 november 1992, LJN:ZC5152, BNB 1993/90; Hof Leeuwarden 20 september 1996, FutD 1996/2074.

291 HR 23 september 2005, LJN:AU3140, BNB 2006/21 en V-N 2005/46.5; zie ook Hof Den Haag 28 juni 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:1965.

292 HR 8 januari 1986, LJN:AW8125, BNB 1986/128; HR 28 mei 1986, LJN:AW8017, BNB 1986/238; HR 4 november 1992, LJN:ZC5152, BNB 1993/90; Hof Leeuwarden 20 september 1996, FutD 1996/2074; zie ook HR 18 april 2003, LJN:AF7408, BNB 2003/268 en V-N 2003/22.8; Hof Amsterdam 20 oktober 2004, FutD 2005/29.

293 HR 12 september 2003, LJN:AK3485, BNB 2004/111; zie ook HR 1 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1017.

294 HR 18 april 2003, LJN:AF7408, BNB 2003/268 en V-N 2003/22.8.

295 Hof Arnhem-Leeuwarden 22 maart 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:2285.

296 HR 18 april 2003, LJN:AF7408, BNB 2003/268 en V-N 2003/22.8; zie ook Hof Amsterdam 7 december 2004, V-N 2005/32.7; HR 8 april 2005, V-N 2005/21.1.1; Hof Amsterdam 29 april 2010, LJN:BM5660; HR 4 maart 2011, LJN:BP6285; HR 1 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1016; Hof Arnhem-Leeuwarden 31 maart 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:2568; Rb. Zeeland-West-Brabant 8 maart 2017, ECLI:NL:RBZWB:2017:2021.

Voor het Awb toezicht moet het belang duidelijk – redelijkerwijs – aanwezig zijn. Het evenredigheidsbeginsel van art. 5:13 Awb is een lex specialis van de algemene beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit (ex art. 3:4 lid 2 Awb).[297] Het is een specifieke invulling van het evenredigheidsbeginsel vanuit art. 3:4 Awb.[298] Volgens Van Setten is het beginsel volgens de redelijkheidseis (ex. artikel 5:13 Awb) niet nodig, maar is het toch 'extra' opgenomen om 'te benadrukken dat het beginsel ook van toepassing is op de uitoefening van de toezichtsbevoegdheden.'[299] Om de inbreuk op het persoonlijke domein zo beperkt mogelijk te houden.[300] Met de algemene formulering behoudt de toezichthouder de mogelijkheid om daar concrete invulling aan te geven van geval-tot-geval.[301]

Het vorderen van gegevens waarvan op voorhand niet het belang kan worden aangegeven ('fishing expeditions') behoort niet tot de bevoegdheden van de toezichthouder. Dit staat gelijk met het opvragen van willekeurige gegevens wat in strijd is met het evenredigheidsbeginsel.[302] Hier is dan ook sprake van een striktere formulering dan voor de inspecteur geldt. Beiden mogen niet hengelen naar gegevens, maar er is wel onderscheid: de toezichthouder lijkt te moeten weten welke vis er zwemt en de inspecteur alleen dat er vis kan zwemmen. Hij hoeft dan ook niet aan te geven waarom en met welk aas hij zijn hengel uitwerpt.

De motivering van de inspecteur kan beperkt blijven tot 'dat het van belang kan zijn'; dat dient echter wel – in algemene bewoordingen en desgevraagd – gemotiveerd te kunnen worden.[303]

Het bepalen van het 'redelijke belang (de noodzaak) voor het toezicht' is eveneens in beginsel voorbehouden aan de toezichthouder. Exemplarisch is de zaak KPN-ACM waarbij KPN weigerde tot het verstrekken van namen en contactgegevens van medewerkers (Chinese walls en pricing boards). Naast andere bezwaren acht de onder toezicht gestelde het niet relevant omdat de gevraagde gegevens niet relevant zouden zijn voor het toezicht. De rechter oordeelt echter anders: 'Het is niet aan KPN om te bepalen of ACM bepaalde gegevens al dan niet nodig heeft.'[304] Dat recht is voorbehouden aan de toezichthouder.[305]

---

297 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3. p. 142.

298 P.J.J. van Buuren en T.C. Borman, Algemene wet bestuursrecht: Tekst en Commentaar, 2009, p. 346-347.

299 Y. van Setten, Dossier: Toezicht en handhaving, hoofdstuk 5 Awb, 2004, p. 28.

300 A.B. Blomberg, Handhaving en toezicht. In: F.C.M.A. Michiels & E.R. Muller, Handhaving. Bestuurlijk handhaven in Nederland, Deventer: Kluwer 2006, p. 46.

301 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 55.

302 Rb. 's-Gravenhage 5 oktober 2012, LJN:BX9781.

303 Hof Amsterdam 7 mei 2009, LJN:BI3639, Belastingblad 2009/890.

304 CBb 4 april 2014, ECLI:NL:CBB:2014:107.

305 In dezelfde overwegingen geeft de rechter aan dat het commissariaat voor de media inzage bevoegdheid heeft in het accountantsdossier. Het Hof oordeelt 'dat het Commissariaat de bevoegdheid heeft zich ervan te vergewissen of die opgevraagde controledossiers de gewenste en mogelijke informatie opleveren en dat hij zich niet behoeft neer te leggen bij de overigens niet toegelichte mededeling van Ernst & Young dat die dossiers geen nuttige informatie bevatten.' Hof 's-Gravenhage, 30 december 2004, 04/682 KG, LJN:AS1915.

Niemand kan worden gehouden het onmogelijke te doen

Voor het nakomen van de verplichtingen jegens de inspecteur of toezichthouder geldt dat niemand gehouden kan worden het onmogelijke te doen. De Latijnse spreuk *Ad impossible nemo tenetur* is voor het nakomen van medewerking onverkort van kracht.[306] Maar wat is onmogelijk? In de fiscale sfeer geldt dat een verplichting – gelet op de omstandigheden – ook *redelijkerwijs* kán worden nagekomen.[307] Er geldt geen verplichting ingeval een belastingplichtige bijvoorbeeld de gevraagde inlichtingen niet kan verstrekken omdat hij de gegevens niet kent.[308] In dezelfde lijn ligt het niet verstrekken van gegevens waarover de belastingplichtige niet beschikt en ook niet *kan* beschikken.[309] De grenzen van de hoeveelheid recherche of andere inspanning die de inspecteur in dat kader van de belastingplichtige mag vragen, staan niet objectief vast.[310] Anders geformuleerd: bij het niet nakomen van de medewerkingsverplichting gaat het om een redelijke inspanningsverplichting van de belastingplichtige.[311]

De rechters hanteren verschillende inspanningscriteria. Het Hof Amsterdam relativeert de inspanningsverplichting. Het hof geeft de uiterste grens van de medewerkingsverplichting aan 'dat van belanghebbende niet kan worden verlangd dat zij bescheiden overlegt die zij niet (meer) heeft of waarover zij niet dan met *onevenredige inspanningen* kan beschikken'.[312] Andere rechtscolleges geven aan wat wel tot de inspanningsverplichting behoort. Zo spreekt de Rechtbank 's-Gravenhage van 'enige inspanning'[313] en de Rechtbank Arnhem van een 'redelijke inspanning'.[314] De Hoge Raad geeft ook invulling aan de beschikkingsmacht: wanneer een belastingplichtige niet zelf meer over gegevens beschikte, maar de bank wel, moet hij die maar opvragen bij de bank.[315] Hof Arnhem Leeuwarden spreekt zelfs van een forse inspanning om informatie boven tafel te krijgen. De A-G concludeert dat dit niet onredelijk is en de Hoge Raad gaf in cassatie niet aan dat dit teveel gevraagd is.[316]

---

306 Met verwijzing naar oude beginselen vanuit het Corpus iuris civilis van de Byzantijnse keizer Justinianus I (529-534); zie ook J.E. Spruit, R. Feenstra, K.E.M. Bongenaar (red.), Corpus Iuris Civilis, Tekst en vertaling, deel II, Digesten 1-10, 2006.

307 Hof Arnhem 19 februari 2005, V-N 2005/29.1.2.

308 HR 17 april 1991, LJN:ZC4554, V-N 1991/1565.6

309 HR 25 januari 2002, LJN:AD8475, BNB 2002/136; Hof Den Bosch 22 oktober 2002, Infobulletin 2003/379; Hof Amsterdam 22 september 2003, LJN:AL1769; Hof Arnhem 10 april 2008, LJN: BC985; Rb. Breda 1 februari 2010, LJN:BL5304; Hof 's-Gravenhage 11 januari 2012, LJN:BV2117; Hof Arnhem-Leeuwarden 11 juli, 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:5864; zie ook Rb. Gelderland 4 december 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:6202.

310 Zie Feteris in zijn noot onder HR 25 januari 2002, LJN:AD8475, BNB 2002/136.

311 Van Soest in zijn noot onder HR 20 oktober 1971, BNB 1971/233 en HR 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1130; zie ook S.C.W. Douma, R.J. Koopman, E.A.G. van der Ouderaa en J. Wortel, Algemene wet inzake rijksbelastingen, Deventer: Wolters Kluwer, 2017, p. 134.

312 Hof Amsterdam 16 juli 2005, LJN:AV4297, V-N 2006/13.7.

313 Rb. 's-Gravenhage 2 september 2009, LJN:BJ7910.

314 Rb. Arnhem 20 november 2012, LJN:BY3601; Rb. Zeeland-West-Brabant 19 februari 2013, LJN: BZ8318; Rb. Gelderland 14 januari 2014:ECLI:NL:RBGEL:2014:90.

315 HR 13 juli 1993, V-N 1993/2597.

316 Hof Arnhem-Leeuwarden 25 augustus 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:6248, PHR 3 februari 2017, ECLI:NL:PHR:2017:44 en HR 9 juni 2017, ECLI:NL:HR:2017:1046.

Zelfs al gaat de inspanning gepaard met kosten.[317] [318] Kortom, de inspecteur mag om inspanning van de belastingplichtige vragen. Dat geldt ook als belastingplichtige daarvoor het nodige denkwerk moet verrichten.[319]

Het beschikken over de *gegevens* houdt daarentegen niet in dat ook de gevraagde *inlichtingen* kunnen worden verstrekt. A-G IJzerman verwoordt dit als volgt: 'Het louter kunnen beschikken over de gegevens is weer wat anders dan het kunnen beschikken over de *informatie*'.[320] De A-G motiveert zijn standpunt door aan te geven dat het begrip 'informatie' meer inhoudt dan het begrip 'gegeven'. Een belastingplichtige noch administratieplichtige heeft de verplichting '*informatie*' te verstrekken, maar 'gegevens en inlichtingen'. Voorzover die vervolgens bijdragen aan het kennisbeeld van de inspecteur is er sprake van 'informatie' (zie par. 5.3.3, ad. 2).

Voor het Awb toezicht geldt hetzelfde uitgangspunt. Mocht betrokkene er niet (meer) zelf over beschikken, maar behoort het tot de mogelijkheden gegevens bij anderen op te vragen, dan kan ook dat tot de medewerkingplicht behoren. Het kunnen beschikken kan op middelijke wijze. Zo oordeelt de rechtbank Rotterdam dat de toezichthouder er vanuit mag gaan dat degene die, hoewel via diverse vennootschappen, als middellijk bestuurder de dagelijkse leiding heeft, de feitelijke macht heeft om de gevorderde inlichtingen te geven.[321] De medewerkingsverplichting kan betrokkene ertoe verplichten gegevens bij derden op te vragen. Zo oordeelt de rechtbank dat de medewerking kan bestaan uit het zich wenden tot de bank om digitale bankafschriften te verkrijgen of om die bij de boekenbewaarder op te vragen.[322]

De Raad van State oordeelt de medewerkingsverplichting (ex art. 5:20 Awb) alleen een *inspanningsverplichting* en geen *resultaatverplichting*.[323] De annotator Jansen geeft bij de uitspraak van de Raad van State aan dat een inspanningsverplichting evident is (hetgeen normaal gesproken ook tot de gevorderde resultaten leidt), maar geen resultaatverplichting.[324]

De vraag of hieraan is voldaan moet worden beantwoord aan de hand van feiten en omstandigheden die zich hebben voorgedaan *na* deze vordering.[325] Dit staat los van de feiten en omstandigheden die in aanmerking moeten worden genomen bij de beantwoording van de vraag of de betreffende wetgeving is nageleefd (bijvoorbeeld vaststellen identiteit ex art. 2 lid 1 of 15 lid 2 Wav).[326]

---

317 Rb. Breda 7 september 2012, LJN:BY0697.
318 Hof Amsterdam 18 oktober 2012, LJN:BY3875.
319 Rb. 's-Hertogenbosch 5 april 2011, LJN:BQ1594.
320 PHR Conclusie van A-G IJzerman 3 november 2010, LJN:BO3476.
321 Rb. Rotterdam 25 juli 2016, ECLI:NL:RBROT:2016:5564, JOR 2016/340.
322 Rb. Rotterdam 25 juli 2016, ECLI:NL:RBROT:2016:5564, JOR 2016/340.
323 ABRvS 8 december 2010, LJN:BO6638, AB 2011/289, JB 2011/26 en JV 2011/55.
324 Noot O.J.D.M.L. Jansen, AB 2011/289 bij ABRvS, 8 december 2010, LJN:BO6638.
325 ABRvS 18 mei 2011, LJN:BQ4954, AB 2011/301.
326 Zie vervolgens ABRvS 10 augustus 2011, LJN:BR4653; ABRvS 2 november 2011, LJN:BU3149, JV 2012/14; ABRvS 23 november 2011, LJN:BU5441; Rb. 's-Gravenhage, 2 maart 2011, LJN:BU5438; ABRvS 30 november 2011, LJN:BU6361, JV 2012/110.

Waar de grens ligt van de inspanningsverplichting is ook hier niet op voorhand vast te stellen. In de parlementaire geschiedenis is daar beperkt – bij subsidieaanvragen (art. 4:2 Awb) – invulling aan gegeven met de uitdrukking 'redelijkerwijs de beschikking kan krijgen'. Dat houdt in 'dat gegevens die de aanvrager nog niet bezit, door hem alleen verzameld behoeven te worden indien het redelijk is dit van hem te verwachten. Het kan daarbij om een afweging gaan. Indien de aanvrager veel gemakkelijker dan het bestuursorgaan aan de informatie kan komen, zal het op zijn weg liggen daarvoor te zorgen. Bovendien moet de moeite die de aanvrager moet doen in een redelijke verhouding staan tot het belang bij de aanvraag. Van de aanvrager van een kleine subsidie kunnen niet dezelfde accountantsrapporten of deskundigenstudies worden verlangd als van de aanvrager van een omvangrijke investeringspremie,' aldus de minister van Justitie.[327] De toezichthouder moet de verplichtingseis ook kenbaar maken aan degene van wie hij de inspanning verwacht. Bij het uitblijven van een resultaat moet de inlichtingenplichtige wel aannemelijk kunnen maken dat hij zich voldoende heeft ingespannen om aan de medewerkingsplicht te voldoen.[328] Hier is een verschil met het fiscale toezicht. De bewijslast dat een belastingplichtige zijn inspanning niet wil leveren, ligt in beginsel bij de inspecteur: hij moet aannemelijk maken dat de belastingplichtige de gevraagde boeken en bescheiden die hij niet wil verstrekken, wel ter beschikking heeft.[329] Het verschil in bewijslast vloeit voort uit het verschil in stelsel: een verplichtingen- versus een bevoegdhedenstelsel.

In dit kader merk ik nog op dat de inspanningsverplichting primair geldt vanuit het perspectief van de inlichtingenplichtige: het is niet vereist dat de inspanning van de Belastingdienst daarbij wordt verdisconteerd. Een door een belastingplichtige geponeerde stelling dat het aan de inspecteur is om 'derdenonderzoek' te doen, mist wettelijke grondslag en valt niet te rijmen met de wettelijke verplichting mee te werken (art. 53 lid 1 onderdeel a AWR en art. 48 lid 1 AWR).

Uiteraard mag de toezichthouder slechts gebruikmaken van zijn bevoegdheden voor zover dat redelijkerwijs voor de vervulling van zijn taak nodig is. Dat is ook in lijn met de Awb. De Raad van State bevestigt dat ook voor de toepassing van de Awb. De Raad acht het voor de beoordeling van de vraag of de onder toezicht gestelde voldoende inspanningen heeft verricht niet relevant of en in hoeverre de toezichthouder inspanningen daartoe heeft verricht.[330]

Het leveren van voldoende inspanning is een relatief begrip: het belang van de toezichthouder staat daar 'tegenover'. Dat laatste kan overigens voor de inspecteur afwijkend zijn van dat van de toezichthouder en overigens ook nog eens per toezichthouder en per situatie verschillen.

---

327 Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3.

328 ABRvS 2 mei 2012, LJN:BW4551, AB 2012/150.

329 HR 20 oktober 1971, LJN:AY4112, BNB 1971/233; HR 17 april 1991, LJN:ZC4554, V-N 1991/1565; Hof Amsterdam 22 september 2003, ECLI:NL:GHAMS:2003:AL1769, V-N 2003/49.4; Hof 's-Gravenhage 11 januari 2012, LJN:BV6885.

330 ABRvS 8 februari 2012, LJN:BV3256, JV 2012/153 met verwijzing naar ABRvS 10 augustus 2011, LJN:BR4653.

5.3.3.3 De inlichtingenplichtige

Het verkrijgen van (gegevens en) inlichtingen van personeelsleden

De hoofdregel is dat de inspecteur zich voor gegevens en inlichtingen wendt tot degene die belastingplichtige is dan wel een belastingplichtige *vertegenwoordigt*.[331] Bij een eenmanszaak richt hij zich tot de ondernemer, bij een firma tot de firmanten, bij een maatschap tot de maten en bij een NV of BV tot de bestuurders van de vennootschap, te weten de directie.[332] Over het benaderen van andere werknemers, hierna aangeduid als personeelsleden, merkt de staatssecretaris van Financiën op: '(...) Er kan geen sprake zijn van een onbegrensde bevoegdheid van de fiscus inlichtingen in te winnen bij personeel van een natuurlijke persoon of een lichaam waarbij een controle wordt ingesteld. Wat de belangen van natuurlijke personen betreft, moet onnodige inbreuk op de persoonlijke levenssfeer vermeden worden.'[333] Dit zou te veel in de buurt van opsporing komen dan wel die grens passeren. Dat wil de staatssecretaris voorkomen: 'Het verkrijgen van gegevens of inlichtingen moet niet het karakter krijgen van een verhoor in het kader van de strafvervolging.'[334]

Het is de inspecteur niet bij de wet verboden met bepaalde vragen naar personeelsleden toe te stappen, maar *terughoudendheid* is echter geboden.[335] De Hoge Raad erkent de mogelijkheid dat de inspecteur ook personeelsleden benadert in het kader van het uitoefenen van hun taak.[336] Zolang hij handelt binnen de grenzen van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, is dat in principe mogelijk.[337] 'De zorgvuldigheid die de controle-ambtenaar jegens de administratieplichtige in acht moet nemen, brengt mee dat hij zich in zijn contacten met het personeel rekenschap geeft van mogelijke bezwaren die de administratieplichtige zou kunnen hebben tegen het, buiten de gemaakte afspraken om, vragen te stellen over bepaalde zaken. Ook als dergelijke afspraken niet uitdrukkelijk gemaakt zijn, dient de controle-ambtenaar met de nodige voorzichtigheid te werk te gaan' aldus de staatssecretaris van Financiën.[338] Er geldt uitdrukkelijk geen spreekplicht.[339]

---

331 De medewerkingsplicht van (ex)personeelsleden behandel ik in beperktere vorm tevens in 5.7.3.3. Op die plaats is de medewerking bewust gericht op het verkrijgen van gegevens en inlichtingen voor het toezicht op derden. Op deze plaats behandel ik de medewerkingsverplichting vanuit het toezicht op de eigen naleving (vanuit de rol die wordt vervuld of is vervuld). Van een overlap ben ik mij bewust, maar vanwege de zelfstandige leesbaarheid vindt de behandeling zowel in par. 5.3.3.3 als par. 5.7.3.3 plaats.

332 Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 18.

333 Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 18; zie ook E.B. Pechler, 'De reikwijdte van de informatieplichtigen', TFO 2006/76.

334 Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 18.

335 Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 5, p. 15.

336 HR 27 september 2002, LJN:AD8780, na conclusie A-G Van Kalmthout, BNB 2003/13 m.nt. M.W.C. Feteris.

337 Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 5, p. 15.

338 Kamerstukken II 1991/92, 21 287, nr. 8, p. 13.

339 Doet een werknemer dat wel, dan is dat op basis van vrijwilligheid Kamerstukken II 1985/86, 19 393, nr. 5, p. 11; zie ook F.J. Heijman, 'Hoed U voor hulpvaardige werknemers', Tribuut september 1990, p. 13.

Daarover heeft de bewindsman zich expliciet uitgelaten. 'Indien het personeel weigert mee te werken aan de [MS: fiscale] controle – bijvoorbeeld omdat de werkgever dit heeft verboden – dan gaat het mij te ver om die weigering te beschouwen als een strafbaar feit. Dat zou betekenen dat in de controlesfeer een verplichting wordt opgelegd die verder gaat dan hetgeen bij een opsporingsonderzoek mogelijk is. Bij een dergelijk onderzoek kan een getuige weigeren antwoord te geven op vragen van een opsporingsambtenaar. Hij behoeft pas eventueel bij de rechter een verklaring af te leggen. De bevoegdheid om een spreekplicht aan het personeel op te leggen kan een diepe inbreuk maken op de verhouding tussen werkgever en werknemer. Een spreekplicht tegenover de fiscus zal werknemers in een grote mate van onzekerheid brengen, indien bijvoorbeeld de werkgever hen desondanks heeft verboden met de controlerende ambtenaar te spreken, of indien zij vermoeden dat in het bedrijf onregelmatigheden zijn gepleegd.[340] Overigens lijkt het mij ook niet onredelijk dat een werkgever wil weten welke informatie door zijn werknemers aan de overheid wordt doorgegeven.'[341]

Degenen die in loondienst zijn bij een organisatie (inhoudingsplichtige) – alle werknemers ongeacht de positie binnen de organisatie – zijn overigens wel verplicht gegevens en inlichtingen te verstrekken over hun dienstverband. De inspecteur is wat dat betreft ook 'gerechtigd om aan werknemers inlichtingen omtrent hun dienstbetrekking te vragen zonder toestemming van hun werkgever vooraf'.[342] Ook geldt er een verplichte medewerking indien een ondernemer of directeur zelf niet in staat is om die toelichting te verstrekken, dan is die verplicht om een 'ter zake kundige' erbij te betrekken (art. 52 lid 6 AWR). Hier past een kleine nuancering. Aangezien de verplichting daartoe bij de ondernemer of directeur bestaat, rust op het personeelslid – buiten arbeidsrechtelijk en morele verplichting - geen eigen verplichting vanuit de AWR. Tenslotte bestaat voor de inspecteur de wettelijke mogelijkheid om een personeelslid te vragen zich te identificeren (art. 30 lid 1 Wet LB of art. 47 lid 3 AWR). De verplichting voor personeelsleden blijft beperkt tot deze drie situaties.

De Awb geeft de toezichthouder de bevoegdheid gegevens en inlichtingen te vorderen van 'een ieder'. Het wordt dan ook niet als onbevoegdelijk beschouwd om van personeelsleden gegevens en inlichtingen te vorderen.[343] Betrokkenheid is daarvoor het vereiste.[344] De toezichthouder richt in beginsel de inlichtingvordering ook tot de directie of de bedrijfsleider, daar ligt immers veelal de verantwoordelijkheid voor het naleven van de betreffende wet- en regelgeving. Met in achtneming van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur kan de toezichthouder zich ook tot een ander wenden wanneer die de meest gerede persoon (b)lijkt te zijn voor het nakomen van de medewerkingsverplichting.

340 B.G.H. de Ruyter, Wiens brood men eet, diens woord met spreekt … of zwijgt? Het dilemma van de werknemer, NJB 2008/548.
341 Kamerstukken II 1987/88, 19 393, nr. 5, p. 11.
342 Hof Amsterdam 30 september 1997, nr. 95/4323 en nr. 95/4324.
343 Rb. Rotterdam 15 juli 2016, ECLI:NL:RBROT:2016:5395
344 Kamerstukken II 23 700, nr. 3, p. 141.

Elementen die hierbij een rol spelen zijn het *doel van het toezicht* (gaat het bijvoorbeeld om de arbeidsomstandigheden of om de naleving van de milieuwetgeving) en de functie van de werknemer in het bedrijf (directeur, secretaresse, boekhouder, milieucoördinator et cetera).[345] Uit de jurisprudentie valt af te leiden dat het daarbij niet zozeer gaat om de formele betrokkenheid, maar veel meer om de 'daadwerkelijke betrokkenheid'.[346] Uit de jurisprudentie valt af te leiden dat al vrij snel sprake is van een betrokkenheid. Die kan al bestaan uit het opnemen van een persoon in de mailcommunicatie als 'cc'. De toezichthouder mag hem vervolgens benaderen om inlichtingen te verstrekken voorzover hij daadwerkelijk betrokken was bij de gedragingen waarop het onderzoek was gericht en welke gedragingen – mogelijk – een overtreding opleveren.[347] Het is de toezichthouder zelfs geoorloofd om belemmeringen in de communicatie met personeelsleden weg te nemen en medewerkers te 'immobiliseren'.[348] Zo oordeelt de rechter dat het *niet* in strijd is met de uitoefening van de bevoegdheden om medewerkers 'te vragen naar de kantine te gaan en zich daar beschikbaar te houden voor een eventueel gesprek met de toezichthouders'.[349]

Op grond van art. 5:13 Awb moet de toezichthouder – in navolging van de fiscale lijn – in beginsel zijn vordering – indien mogelijk – eerst tot een leidinggevende te richten en dat is bij voorkeur de ondernemer of de directie.[350] Maar het enkele feit dat de toezichthouder zich direct tot de betrokken werknemers heeft willen wenden zonder eerst de wettelijk vertegenwoordigers van eiseres te horen kan, volgens dezelfde rechtbank, er op zichzelf *niet* reeds toe leiden dat in strijd met het evenredigheidsbeginsel is gehandeld.[351] Wel moet de toezichthouder de persoonlijke belangen van een personeelslid in zijn handelen betrekken. Zo kan er sprake zijn van een loyaliteitsconflict en mogelijk in extreme situaties, het verliezen van een baan.[352] De toezichthouder kan dit ondervangen door de werkgever formeel te vorderen tot medewerking. Hij is daartoe niet verplicht aangezien hij de vrijheid heeft om te bepalen tot welke personen die bij een bepaalde rechtspersoon werken hij zijn vordering richt.[353] En dan bestaat voor hen in beginsel de medewerkingsplicht.[354]

---

345 F.C.M.A. Michiels, A.B. Blomberg en G.T.J.M. Jurgens, Bestuursrecht algemeen/Handhaving algemeen, Handhavingsrecht (HSB) 2016, hoofdstuk 2.6.1. Het taakvervullingscriterium.

346 Rb. Rotterdam 11 juli 2006 (Heijmans Beton- en Waterbouw BV vs. NMa), LJN:AY6361, r.o. 2.3.5.

347 Rb. Rotterdam 11 juli 2006 (Heijmans Beton- en Waterbouw BV vs. NMa), LJN:AY6361.

348 Het desgevorderd staandehouden kan tevens op grond van art. 5:16, 5:17 en 5:20 (en een BOA of politieambtenaar is niet nodig), althans volgens de minister van Justitie die met deze redenering de staandehoudingsbevoegdheid uit de Wet Mulder schrapte (Kamerstukken II 1996/97, 25 280, nr. 3, p. 98; zie ook O.J.D.M.L. Jansen, Het handhavingsonderzoek, p. 19 en zijn annotatie onder Hof Leeuwarden 17 juli 2002, ECLI:NL:GHLEE:2002:AE6328, AB 2002/317).

349 Rb. Rotterdam 15 juli 2016, ECLI:NL:RBROT:2016:5395.

350 HR 27 september 2002, LJN:AD8780.

351 Rb. Rotterdam 11 juli 2006 (Heijmans Beton- en Waterbouw BV vs. NMa), LJN:AY6361, r.o. 2.3.5.

352 Kamerstukken II 2012/13, 33 622, nr. 3, p. 10-11 en Kamerstukken II 2012/13, 33 622, nr. 7, p. 40-43.

353 Rb. Rotterdam 7 augustus 2003, LJN:AI1062, AB 2004/92, m.nt. O.J.D.M.L. Jansen en Rb. Rotterdam 11 juli 2006, LJN:AY6361, AB 2007/35, m.nt. O.J.D.M.L. Jansen.

354 Uiteraard met uitzondering van de situatie waarin de werknemer zelf verdachte is danwel geheimhouder is. Zie O.J.D.M.L. Jansen, 'Het zwijgrecht van ondernemingen in het Nederlandse boeterecht', Tijdschrift voor Onderneming en Strafrecht 2004, p. 73.

Alleen voor het toezicht door de ACM is het conflict met personeelsloyaliteit wettelijk voorzien. Voor dat toezicht geldt een wettelijke beperking tot medewerking voor het afleggen van belastende verklaringen tegen een werkgever (art. 12i Iw ACM). Werknemers kunnen een beroep doen op een wettelijk zwijgrecht. In het algemeen geldt dat de Awb toezichthouder niet op voorhand rekening hoeft te houden met de loyaliteit van een werknemer richting zijn werkgever. De toezichthouder kan zelfs wanneer er gevaar bestaat voor het verlies van een baan, personeelsleden tot medewerking verplichten. Voor een inspecteur ligt dat dus anders.

Het verkrijgen van (gegevens en) inlichtingen van ex-werknemer(s)

De inspecteur kan slechts in de hiervoor genoemde drie wettelijke situaties personeelsleden verplichten tot het verstrekken van inlichtingen. Het verkrijgen van inlichtingen van ex-werknemers behoort daar niet toe. Ten opzichte van hun ex-werkgever zijn zij als particulier te beschouwen en hebben geen wettelijke verplichting om – desgevraagd – inlichtingen te verstrekken aan de inspecteur.

In het Awb toezicht vervalt de medewerkingsverplichting echter niet bij het verbreken van een arbeidsrelatie. Hoewel geen jurisprudentie beschikbaar is waarin expliciet naar voren komt dat ex-werknemers tot medewerking verplicht blijven, komt dat wel impliciet naar voren in het kader van het zwijgrecht. In de discussie over het zwijgrecht van (ex-)werknemers – zoals dat geldt bij het toezicht door het ACM – geeft het College van Beroep aan dat het zwijgrecht gekoppeld is aan de medewerkingsverplichting.[355] In de jurisprudentie is aangegeven dat een ex-werknemer een beroep 'kan doen' op het zwijgrecht.[356] Hij hoeft het dus niet te doen. De keuze ligt bij de ex-medewerker.[357] Hieraan ligt ten grondslag dat in beginsel een medewerkingsverplichting bestaat ondanks het verbreken van de arbeidsrelatie. Voor het ACM-toezicht is dat een niet onlogisch uitgangspunt omdat het gaat om betrokkenheid in het kader van mededinging.

In de latere wetgeving – in bijvoorbeeld de Instellingswet ACM – bekrachtigt de wetgever *alleen* het zwijgrecht voor werknemers. Het zwijgrecht zou niet nodig zijn voor ex-werknemers die immers niet hoeven te vrezen dat hen als overtreder een boete wordt opgelegd of dat hun arbeidsrelatie bij medewerking in gevaar komt.[358] Voor ex-werknemers bestaat dat risico niet. Alleen zij die wel kunnen worden

355 CBb 21 december 2012, LJN:BY7031, JB 2013/41; CBb 21 december 2012, LJN:BY7026, AB 2013/49 en JOR 2013/48.

356 CBb 21 december 2012, LJN:BY7031, JB 2013/41. In eerste aanleg had de rechtbank nog anders geoordeeld (zie bijvoorbeeld Rb. Rotterdam 9 juni 2011, LJN:BQ7658).

357 Hier ligt een mogelijke overeenkomst met het verschoningsrecht ex art. 53a AWR. In de AWR staat ook dat een verschoningsgerechtigde een beroep op zijn recht 'kan doen'. Volgens de jurisprudentie gaat de gegevensverstrekker ervan uit dat de verschoningsgerechtigde zijn geheimhoudingsplicht nakomt en daar niet 'vrijwillig' afstand van doet. Daar ligt de keuze dus niet eenzijdig bij de verschoningsgerechtigde (HR 23 mei 1990, BNB 1990/240). De betreffende onderneming ging er immers ook vanuit dat de (toenmalige) werknemer een zwijgrecht zou hebben. Mogelijk kan de ex-werknemer alleen met instemming van beide partijen afstand doen van dit recht.

358 Zie Kamerstukken II 2012/13, 33 622, nr. 3, p. 10-11 en met name Kamerstukken II 2012/13, 33 622, nr. 7, p. 40-43.

bestraft voor overtredingen die zij tijdens hun werknemersschap hebben begaan, hebben een algemeen zwijgrecht.[359]

Bij het toekennen van een zwijgrecht aan ex-medewerkers '(…) zou ACM-breed de balans teveel doorslaan ten gunste van marktorganisaties en ten nadele van een effectieve handhaving door de ACM,' aldus de minister van Economische Zaken.[360]

Hierbij passen twee nuanceringen. Ten eerste is het zwijgrecht voor de ex-werknemer in de jurisprudentie alleen bepaald voor het toezicht door de toezichthouder op de Mededingingswet (art. 53 Mw). Daarnaast is van belang dat de Afdeling bestuursrechtspraak in een zaak over de Wet arbeid vreemdelingen van oordeel is dat het zwijgrecht slechts toekomt aan *bestuurders*, die de onderneming *vertegenwoordigen*.[361] De vraag of een onderneming zich ook met succes op het zwijgrecht kan beroepen indien degene die wordt gehoord geen (ex-) werknemer is, maar bijvoorbeeld (ex-)interim-manager op basis van een managementovereenkomst, is in de rechtspraak nog niet beantwoord.[362] De minister verklaart het zwijgrecht vanuit de Instellingswet ACM van toepassing op werknemers en bij de (markt)organisatie werkzame zelfstandigen zonder personeel en interim-managers.[363]

Wel geeft de jurisprudentie en wetgeving aan dat de medewerkingsverplichting in beginsel voor een 'ieder' geldt. Dus ook ex-werknemers (art. 5:20 Awb).[364] Overigens zal menig ex-werknemer die verantwoordelijkheid droeg waarop wordt toegezien, veelal een eigenstandig zwijgrecht toekomen uit hoofde van een (vermeend) feitelijk leidinggeverschap.[365]

Voor de inspecteur is de ex-werknemer een particulier die niet verplicht kan worden zijn medewerking te verlenen aan de belastingheffing van anderen (zie par. 5.7.3). Diezelfde persoon kan daarentegen wel tot medewerking verplicht zijn jegens een toezichthouder indien het zijn betrokkenheid betreft gedurende de

---

359 Op grond van de art. 6 lid 1 EVRM en art. 14 lid 3, onder g, van het op 16 december 1966 te New York tot stand gekomen Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (Rb. 1969, 99) (IVBPR) en art. 5:10a lid 1 Awb, komt bij een (vermoedelijke) overtreding door een marktorganisatie reeds een zwijgrecht toe aan hen die als overtreder kunnen worden aangemerkt, te weten de juridische vertegenwoordigers van de marktorganisatie, medeplegers, zij die tot de overtreding opdracht hebben gegeven en zij die aan de overtreding feitelijk leiding hebben gegeven. Kamerstukken II 2012/13, 33 622, nr. 7, p. 40-43.

360 Kamerstukken II 2012/13, 33 622, nr. C, p. 19.

361 ABRvS 27 januari 2010, LJN:BL0746, AB 2010/48 m.nt. O.J.D.M.L. Jansen.

362 L.E.J. Korsten, Kroniek Nederlands Mededingingsrecht 2012, Bb 2013/34. Zzp-ers en interim-managers hadden geen zwijgrecht volgens de NMa, zie bijvoorbeeld het besluit van 23 juli 2012 in zaak 6442 (Besluit op bezwaar boete tariefafspraken Wmo thuiszorg Friesland) waarin wordt aangegeven 'Het zwijgrecht van de onderneming komt toe aan diegene die bij het voldoen aan de vordering tot inlichtingen aan de NMa een verklaring namens de onderneming zal afleggen (Rb. Rotterdam 9 juni 2011, AWB 10/2214, LJN:BQ7633, r.o. 2.4.2.)' en vervolgens 'Op het moment van haar verhoren stond mevrouw [vertrouwelijk] niet in een arbeidsrechtelijke of andere juridische relatie met Friese Wouden'.

363 Kamerstukken II 2012/13, 33 622, nr. 3, p. 52.

364 Kamerstukken II 2012/13, 33 622, nr. 3, p. 10-11 en met name Kamerstukken II 2012/13, 33 622, nr. 7, p. 40-43.

365 R. de Bree, De ex-werknemer en het zwijgrecht: evoluerend mededingingsrecht?, Actualiteiten Mededingingsrecht 2010, p. 161.

periode van werknemersschap. In bepaalde situaties kan hij zich beroepen op zijn zwijgrecht.

Het verkrijgen van (gegevens en) inlichtingen van particulieren

Voor alle belastingplichtigen geldt een inlichtingenplicht voor de eigen belastingheffing. De inspecteur mag naast inlichtingen ook om concrete gegevens vragen. Ook hier geldt: 'de informatievergaring door de Belastingdienst [MS: dient] dan ook te prevaleren boven de privacybescherming'.[366] En ofschoon er geen bewaarplicht voor particulieren geldt, komen de eventuele gevolgen van het niet (kunnen) verstrekken van bepaalde stukken voor zijn rekening en risico (in het kader zijn bewijspositie voor de juistheid van zijn belastingaangifte).[367] Particulieren die inhoudingsplichtig zijn voor hun huishoudelijk personeel, hebben wel een (beperkte) administratieverplichting. Die strekt echter niet verder dan tot het bijhouden en bewaren van een loonadministratie.[368] Particulieren hebben geen enkele inlichtingenverplichting met betrekking tot de belastingheffing van derden.[369]

De verplichte medewerking bij het Awb-toezicht strekt zich uit over een bredere groep van personen. Indien de betreffende persoon in relatie staat tot het naleven van de betreffende wet- en regelgeving ('normadressaat'), is er de verplichting mee te werken aan het toezicht. Als een particulier tot de kring van (direct) betrokkenen behoort, kan de toezichthouder inlichtingen bij hem vorderen. Dit geldt ook voor het opvragen van gegevens. Een bestuurder, die gegevens zowel in zijn hoedanigheid van bestuurder als privépersoon heeft, wordt door de voorzieningenrechter gesommeerd de gegevens, ongeacht de kwalificatie, aan de toezichthouder te verstrekken.[370] Wel zal – door de eerdere genoemde koppeling met zakelijkheid – sprake moeten zijn van gegevens die een zakelijk karakter hebben. Daar ligt dan ook veelal de beperking in de medewerkingsverplichting.[371]

Het verkrijgen van (gegevens en) inlichtingen van internationale relaties

De fiscale medewerkingsverplichting vanuit artikel 47 AWR bestrijkt in beginsel 'de gehele aardbol' en beperkt zich niet naar woonplaats of nationaliteit.[372] Voor het verkrijgen van fiscale gegevens en inlichtingen van buitenlandse rechtspersonen heeft de staatssecretaris van Financiën in een resolutie de reikwijdte aangegeven van de bevoegdheden van de inspecteur.[373] Hij stelt zich vanuit de jurisprudentie op het standpunt dat een in Nederland gevestigde moedermaatschappij verplicht is – desgevraagd – gegevens en inlichtingen te verstrekken die de inspecteur wil hebben over haar buitenlandse dochter. De Nederlandse vennootschap heeft immers

366 HR 10 december 1974, LJN:AB4412, BNB 1975/52 (Stad Rotterdam); zie ook Rb. Breda 7 september 2012, LJN:BY0697.
367 Rb. Haarlem 6 oktober 2006, LJN:AY8851; Rb. Haarlem 25 juni 2009, LJN:BJ0797.
368 Kamerstukken II 1988/89, 21 287, B, p. 4, en Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 11 en 23.
369 Hof 's-Hertogenbosch 5 december 2002, LJN:AV4531, V-N 2003/9.4.
370 CBb 23 januari 2012, LJN:BV8376, AWB 12/5.
371 Voor een uitgebreidere beschouwingen omtrent dit onderscheid, verwijs ik naar par. 5.4, ad 2.
372 H. Prast in WFR 1985/5713 en A. H. M. Daniels in WFR 1985/5717; zie ook noot J. Hoogendoorn bij HR 8 januari 1986, BNB 1986/128.
373 Resolutie van 12 augustus 1985/585-17.771.

de 'overheersende zeggenschap' over de rechtspersonen, waarin zij een meerderheidsdeelneming heeft.[374] Ook kleindochtervennootschappen en verdere verwanten – in de rechte lijn – zouden volgens Kamerling hiertoe behoren.[375] Over de 'graad' in de richtlijn is echter geen vaste jurisprudentie beschikbaar.

De resolutie geldt niet voor buitenlandse zuster- en moedermaatschappijen. Voor die vennootschappen ontbreekt immers de 'zeggenschap' bij de Nederlandse vennootschap. Hiervoor is een specifieke verplichting opgenomen in de wet (art. 47a AWR). Dat wetsartikel bepaalt – grosso modo – dat de Nederlandse dochtermaatschappij verplicht is – desgevraagd – gegevens en inlichtingen te verstrekken die in het bezit zijn van een gelieerde buitenlandse vennootschap.[376] In extreme situaties zou dat kunnen leiden tot het verstrekken van duidelijkheid over de gehele internationale structuur van een vennootschap.[377] Dit is inclusief indirecte belangen.[378] De grens ligt bij hetgeen – naar objectieve maatstaven bezien – van belang kan zijn voor de Nederlandse belastingheffing.[379] Ook hier wordt aangesloten op het in redelijkheid van belang kunnen zijn, of te wel, de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.[380]

Deze wettelijke bepaling sluit aan op internationale afspraken tot het verkrijgen van gegevens en inlichtingen van buitenlandse belastingautoriteiten zoals vastgelegd in bijvoorbeeld bilaterale belastingverdragen, het EU-recht of andere (multilaterale) verdragen zoals het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken'.[381] De inspecteur kan alleen informatie vragen als hij aannemelijk kan maken dat de ambtelijke weg – met bijvoorbeeld een beroep op internationale gegevensuitwisseling op grond van een verdragsbepaling – niet succesvol is geweest (art. 47a lid 3 AWR).[382] Deze bevoegdheid vult het steeds geringere manco op in de internationale samenwerking. Van der Hel merkt hierover op 'Ofschoon de internationale samenwerking aanvankelijk aarzelend begon en ook niet altijd zonder problemen is verlopen, ontwikkelt deze zich in de laatste jaren in hoog tempo'.[383]

---

374 De staatssecretaris acht het zelfs redelijk dat de inspecteur inzage verkrijgt in (delen van) de buitenlandse administratie. Dit kan ertoe leiden dat die (delen van de) administratie naar Nederland moet worden overgebracht. In navolging van de parlementaire geschiedenis behoeft inzage niet ter plaatse te geschieden, maar kan dit ook op locatie, zoals het belastingkantoor van de inspecteur, zie Resolutie van 12 augustus 1985/585-17.771.

375 R.N.J. Kamerling, Belastingcontrole, 2018, p. 120.

376 Ook hier geldt, overeenkomstig de hiervoor genoemde resolutie, een medewerkingsverplichting tot het desgevraagd ter inzage verstrekken van boeken, bescheiden en andere gegevensdragers. Dit laatste blijft op grond van het hierna genoemde territorialiteitsbeginsel veelal beperkt tot het verkrijgen van inzage in Nederland.

377 Kamerstukken I 1990/91, 21 034, nr. 27a, p. 1.

378 S.C.W. Douma, R.J. Koopman, E.A.G. van der Ouderaa en J. Wortel, Algemene wet inzake rijksbelastingen, Deventer: Wolters Kluwer, 2017, p. 169.

379 Kamerstukken I 1990/91, 21 034, nr. 27a, p. 2.

380 HR 8 januari 1986, LJN:AW8125, BNB 1986/128.

381 Kamerstukken II 2006/07, 30 943, nr. 3, p. 3; Stb. 2007, 503.

382 Hof Amsterdam 25 oktober 2005, LJN:AZ2716.

383 E.C.J.M. van der Hel-van Dijk, Joint Audits: nieuwe vorm van internationale samenwerking? In: WFR 2011/1144.

De macht van de inspecteur reikt dan ook steeds verder over de landsgrenzen heen.[384]

Voor toezichthouders ligt dat veelal anders. In het buitenland 'gezetelde' personen kunnen per slot van rekening in Nederland werkzaamheden verrichten waarop toezicht gehouden wordt. De toezichthouder kan vervolgens tegen de grenzen voor het uitoefenen van zijn bevoegdheden aanlopen.

Voor de toezichthouder behoeft het enkele feit dat een persoon zijn woon- of vestigingsplaats buiten Nederland heeft, niet te betekenen dat het bestuursorgaan niet bevoegd is om inlichtingen te vorderen in het kader van zijn toezichtstaak.[385] Het opvragen van gegevens en inlichtingen beperkt zich niet tot de landsgrenzen. Zo oordeelt Rechtbank Rotterdam 'Op grond van artikel 5:16 van de Awb en artikel 1:74 van de Wft kan een inlichtingenvordering worden gericht tot *een ieder*. De tekst van deze bepalingen staat er niet aan in de weg dat de AFM inlichtingen vordert van een (rechts)persoon die zich buiten het grondgebied van Nederland bevindt (…)'.[386]

Het bestuursrecht wordt van oudsher beschouwd vanuit een nationaal perspectief.[387] Het territorialiteitsbeginsel is de begrenzing voor het uitoefenen van de toezichtsbevoegdheden. Voor het *elders* uitoefenen van bevoegdheden is dan ook toestemming nodig van de buitenlandse autoriteiten.[388] Het zogenaamd extraterritoriale toezichthouden *op* buitenlandse grondgebied maakt inbreuk op de soevereiniteit van een andere staat. Die rechtvaardiging kan alleen worden verkregen met de instemming van die andere staat.[389]

In de hiervoor aangehaalde jurisprudentie is geoordeeld dat de toezichthouder (in casu: de AFM) gerechtigd is in het kader van het toezicht op de naleving (in casu: de Wft) 'van een ieder informatie te vorderen en is een ieder gehouden aan deze vordering zijn medewerking te verlenen. Anders dan wat [MS: verzoeksters] betogen laat de rechtbank in haar uitspraak uitdrukkelijk de mogelijkheid open dat de toezichthouder informatie kan vorderen van een onderneming waarvan de zetel buiten Nederland is gevestigd. Hiervoor is wel vereist dat de uitoefening van de toezichtstaak ziet op de naleving van de wet- en regelgeving in Nederland. Indien dit het geval is, handelt de toezichthouder niet in strijd met het territorialiteitsbeginsel

384 Zie voor uitgebreide behandeling E.C.J.M. van der Hel-van Dijk, 'Europese samenwerking en spelregels voor een intracommunautaire belastingcontrole' (diss.) 2009. Zie voor recente ontwikkelingen op het terrein van internationale samenwerking G.J.M.E. de Bont, Automatische internationale gegevensuitwisseling. In: TFO 2014/131.4 en R.H.M.J. Offermans, Verslag van het symposium: 'Informatie van over de grens'. In: WFR 2015/541.

385 Rb. Rotterdam 5 januari 2016, ECLI:NL:RBROT:2015:109.

386 Rb. Rotterdam 1 juni 2017, ECLI:NL:RBROT:2017:4116.

387 Wetenschappelijk Onderzoek- en Documentatiecentrum (WODC) van het ministerie van Justitie opgestelde rapport 'Transnationale samenwerking tussen toezichthouders in Europa', P. Boswijk e.a., Den Haag: WODC 2008.

388 Vgl. ABRvS, 20 november 2013, ECLI:NL:RVS:2013:1988, JOR 2016/68.

389 Op het terrein van het strafrecht kan deze transnationale samenwerking plaatsvinden voor het bieden van rechtshulp. Voor een bestuursrechtelijk samenwerking wordt dit veelal aangeduid met de term 'wederzijdse administratieve bijstand'. De samenwerking wordt veelal ingekaderd in een zogenoemde Memoranda of Understanding (zoals bilaterale of multilaterale verdragen).

indien hij zijn toezichtsbevoegdheden uitoefent in het buitenland.'[390] Zonodig kan hij dit met een dwangsomprocedure bekrachtigen.[391][392]

Het schriftelijk opvragen van inlichtingen aan een buitenlands persoon vanuit Nederland kan ongehinderd plaatsvinden. Hier is immers geen sprake van enige (territoriale) begrenzing ingeval het toezicht betreft op naleving van de Nederlandse wet- en regelgeving. Voor het uitoefenen van toezicht op buitenlands grondgebied moet wel toestemming zijn verkregen van die andere mogendheid. Jansen geeft aan dat de beperkingen aan extraterritorialiteit ook gelden voor het vanuit Nederland inzien van geautomatiseerde gegevens die zich in het buitenland op een server bevinden.[393] Daarbij kunnen subtiele verschillen ontstaan. Ter toelichting merkt Jansen op dat deze beperking niet geldt voor de tot de voor een Nederlandse vestiging werkzame persoon gerichte vordering om de gegevens naar Nederland te halen en op het Nederlandse scherm tevoorschijn te toveren, maar wel voor de toezichthouder die deze handeling zelf verricht.

Dit kan leiden tot situaties waar op voorhand geen oplossing voor handen is. Ik noem ter illustratie het inzien van bescheiden ter plaatse: dat kan dus niet zonder toestemming van de buitenlandse autoriteit. En hierop aansluitend, het *ter inzage verstrekken* van dezelfde bescheiden ten kantore van de toezichthouder? Ook dat lijkt alleen mogelijk te zijn op basis van *vrijwillige* medewerking (par. 5.3.2.2.).

Het verkrijgen van inlichtingen bij een bestuurder in het buitenland vraagt dan ook in beginsel niet om andere bevoegdheden. Wel kan het in de rede liggen dat de toezichthouder de hier te lande gevestigde bestuurder – zo die er is – benadert in plaats van de buitenlandse bestuurder. Dat is echter geen voorwaarde.[394]

5.3.4 Conclusies

De belangrijkste conclusies met betrekking tot het verkrijgen van inlichtingen laten zich als volgt samenvatten:

- De inspecteur verkrijgt zijn inlichtingen vanuit een verplichtingenstelsel met een discretionaire bevoegdheid tot het *vragen* van nakoming daarvan. De toezichthouder heeft een bevoegdhedenstelsel en kan medewerking *vorderen*. Het verkrijgen van medewerking behoort in beide situaties tot het uitvoerende proces: een beslissing tot medewerking is in beginsel geen besluit waartegen bezwaar of beroep mogelijk is.

  Het niet nakomen van een vordering is in beide stelsels een strafrechtelijk delict. De inspecteur kan ook aankoersen op omkering en verzwaring van de bewijslast en kan bestuursrechtelijke boetes opleggen. Hoewel hij, evenals de toezichthou-

390 Rb. Rotterdam 11 juli 2016, ECLI:NL:RBROT:2016:6829; CBb 10 januari 2018, ECLI:NL:CBB:2018:2.

391 CBb 10 januari 2018, ECLI:NL:CBB:2018:2; Zie ook WODC, Grensoverschrijdende inning van bestuurlijke boetes,

392 Een verkennend onderzoek naar ervaringen in België, Duitsland en het Verenigd Koninkrijk en mogelijkheden voor internationale samenwerking, Leiden: Universiteit van Leiden, 2014. In het rapport wordt aangenomen dat daarvoor een verdragsbasis nodig zal zijn of, als die ontbreekt, toestemming van de aangezochte staat.

393 O.J.D.M.L. Jansen, Koudwatervrees in een bananenkoninkrijk? JBPLUS 2017/0, p. 11.

394 CBb 23 januari 2012, LJN:BV8376, AWB 12/5.

der nakoming kan vorderen, vindt de strafrechtelijke vervolging (veelal) plaats op grond van bijzondere strafrechtelijke bepalingen opgenomen in de AWR. Daarvoor is geen opzet vereist. De inspecteur heeft, in tegenstelling tot menig toezichthouder, niet de bevoegdheid zelfstandig een dwangsom op te leggen. Dat kan alleen via een civielrechtelijke procedure. Voor het verkrijgen van de toezichtgegevens vormt de AWR een specifiek stelsel dat afgestemd is op het uitvoerende proces van het heffen van belastingen: het is gebaseerd op wederkerigheid en collectieve verantwoordelijkheid.

- De inspecteur kan naast inlichtingen ook gegevens opvragen; daarmee strekt zijn bevoegdheid verder dan die van de toezichthouder. Volgens de jurisprudentie kan de toezichthouder ook gegevens opvragen, maar dat is op basis van praktische overwegingen beperkt tot voorzover ook de inzageverplichting strekt. Vanuit juridisch perspectief is dat niet zuiver aangezien de inlichtingenplicht zich ten principale van de inzageverplichting onderscheidt.
- Voor het nakomen van de fiscale inlichtingenplicht is – naast het naar waarheid verstrekken van inlichtingen – ook de volledigheid van belang.
- Het verstrekken van inlichtingen aan de inspecteur of toezichthouder is een actieve medewerkingsverplichting tot het verstrekken van een antwoord op een vraag. Daartoe kan het in beide situaties noodzakelijk zijn dat (nieuwe) bescheiden worden opgesteld.
- De kring van personen waartoe de inspecteur en toezichthouder zich kunnen wenden, zijn gelijk: de normadressaat. De inspecteur heeft in beginsel een duidelijke normadressaat, namelijk de belastingplichtige of diens wettelijke vertegenwoordiger. De inspecteur hoeft zich echter niet tot deze kring van personen te beperken. Indien nodig kan hij een derdenonderzoek instellen bij administratieplichtigen als dat (objectief gezien) van belang kan zijn. De normadressaat van de toezichthouder is veelal minder duidelijk. De toezichthouder kan zich tot een ieder richten die (direct) betrokken is (geweest) bij de wet- en regelgeving waarop wordt toegezien.
- De inspecteur richt zich in beginsel tot de belastingplichtige. Bij een rechtspersoon is dat de vertegenwoordiger. Het personeel heeft alleen een medewerkingsverplichting indien het hun eigen (vermoedelijke) belastingplicht betreft dan wel (middellijk) indien hij door de belastingplichtige daartoe wordt aangewezen. De toezichthouder kan – in beginsel – van een iedere (direct) betrokkene (onmiddellijk) vorderen zijn medewerking te verlenen: dat is een ruimere kring van personen. Ook personeel en (ex-)medewerkers behoren daartoe. Tegenover de inspecteur bestaat wat dat betreft een minder verstrekkende verplichting.
- De inspecteur heeft de bevoegdheid medewerking te vragen als dat van fiscaal belang kan zijn. De toezichthouder moet zich bij het vorderen van medewerking beperken tot hetgeen 'redelijkerwijs noodzakelijk' is voor de – effectieve – taakuitoefening.
- De wijze van medewerking bepaalt de inspecteur (mits redelijk). Voor de toezichthouder moet die overeenkomstig het evenredigheidsbeginsel zijn en overeenkomstig het doel van de (concrete) taakuitoefening. Wat in de AWR uitdrukkelijk is beschreven, wordt in de Awb als vanzelfsprekend ervaren.

- De macht van de inspecteur rijkt – in tegenstelling tot de toezichthouder – op middelijke wijze over de (territorialiteits)grenzen heen.
- Er zijn ook overeenkomsten. Die vloeien veelal voort uit de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Zo kan niemand gehouden worden het onmogelijke te doen, maar dient een ieder wel zijn medewerking te verlenen. Voor beide vormen van medewerking geldt een inspanningsverplichting: geen resultaatverplichting. De grens vloeit voort uit de belangenafweging: en dat kan voor de inspecteur anders liggen dan voor een toezichthouder.

5.4 Verstrekken van inzage in boeken, bescheiden en andere gegevensdragers (art. 47 lid 1 letter b AWR versus 5:13 Awb, 5:17 Awb en 5:20 Awb)

5.4.1 Inleiding

De inzageverplichting is een aanvulling op de verplichting gegevens en inlichtingen aan de inspecteur te verstrekken (art. 47 lid 1 letter b AWR).[395] De reikwijdte van de inzageverplichting wordt bepaald door de woorden 'boeken, bescheiden of andere gegevensdragers of de inhoud daarvan' en het mogelijke belang van raadpleging 'voor de vaststelling van de feiten die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing te zijnen aanzien.' Het gaat om de verplichting om gegevensdragers of de inhoud daarvan, naar de keuze van de inspecteur, *beschikbaar* te stellen. Toegelaten moet worden, dat 'kopieën, leesbare afdrukken of uittreksels worden gemaakt van de voor *raadpleging beschikbaar gestelde gegevensdragers* of de inhoud daarvan' (art. 49 AWR).

Voor de Awb wordt de reikwijdte bepaald door het vorderen van inzage in *zakelijke* gegevens en bescheiden (art. 5:17 lid 1 Awb). De zogeheten 'boeken' worden niet genoemd. De vordering geldt voorzover dat redelijkerwijs nodig is voor de taakvervulling waarbij een ieder verplicht is mee te werken. De toezichthouder is bevoegd van de gegevens en bescheiden kopieën te maken en kan de originali daarvoor zelfs – voor een korte tijd – meenemen. De medewerkingsverplichting bestaat voor *een ieder* waarvan de toezichthouder de inzage, al dan niet voor het maken van kopieën, vordert (art. 5:20 Awb).

De wettelijke bepalingen voor het verkrijgen van inzage kennen verschillende uitgangspunten. Daarnaast zijn er ook inhoudelijk verschillen.

In par. 5.4.2. analyseer ik de verschillen vanuit conceptueel perspectief. In par. 5.4.3 analyseer ik deze bevoegdheden – op hoofdlijnen – in hun onderlinge verhouding op functionaliteit in relatie tot de wettelijke taak. In par. 5.4.4 formuleer ik mijn conclusies.

395 Voor de historische ontwikkeling zie hoofdstuk drie. Zie voor een uitgebreidere behandeling R.N.J. Kamerling, Handboek belastingcontrole, (losbladige editie), hoofdstuk 7, 2001; zie ook R.N.J. Kamerling en M. Snippe, Belastingcontrole, 2013, hoofdstuk 9.

5.4.2 Conceptuele analyse

In deze paragraaf analyseer ik allereerst de conceptuele verschillen tussen het verkrijgen van inzage door de inspecteur en de toezichthouder van de burger en/of het bedrij‘te zijnen aanzien’. Het gaat om de volgende verschillen:
1. de reikwijdte van de inzage (par. 5.4.2.1);
2. het belang van de inzage (par. 5.4.2.2);
3. de aard van de medewerking (par. 5.4.2.3) en
4. de mogelijkheid afschriften te maken (par. 5.4.2.4).

5.4.2.1 De reikwijdte van de inzage

De AWR spreekt over ‘boeken, bescheiden en andere gegevensdragers’. De AWR geeft geen definitie van deze trits noch van de begrippen afzonderlijk. In de memorie van toelichting geeft de staatssecretaris van Financiën inhoud aan deze woorden.[396] Die omvatten volgens de bewindsman alle stukken waarvan de kennisneming van belang kan zijn voor de vaststelling van de feiten die invloed kunnen uitoefenen op de belastingheffing van een belastingplichtige. Aanvankelijk was de wettelijke inzageverplichting gericht op de financiële administratie, die toentertijd voornamelijk bestond uit ‘boeken en andere bescheiden’ (zie par. 3.4).

Omdat toentertijd het fiscale begrip ‘administratie’ ontbrak, gaf de wetgever inhoud aan de reikwijdte daarvan. Daarbij gaf hij aan dat de inzageverplichting niet te eng moest worden geïnterpreteerd wat werd toegelicht met voorbeelden van bescheiden uit de financiële administratie. De reikwijdte daarvan werd met algemene termen geduid door aan te geven dat daaronder vielen de bescheiden waarop de jaarstukken zijn gebaseerd.[397] Zaken, zoals munten en bankbiljetten zijn logischerwijs niet te rekenen tot de boeken en bescheiden.[398] Voor een (origineel) identiteitsbewijs geldt een specifieke inzageverplichting (art. 47 lid 3 AWR).[399]

Om de breedte van de inzage in de wet te verduidelijken is de term ‘boeken en andere bescheiden’ aan het einde van de vorige eeuw vervangen door ‘boeken, bescheiden en andere informatiedragers’.[400] Later is het begrip ‘informatiedrager’ gewijzigd in het huidige begrip ‘gegevensdrager’.[401]

De Awb heeft een beperktere terminologie, namelijk ‘gegevens en bescheiden’. Met die begrippen is aansluiting gezocht bij de elders in de Awb gehanteerde terminologie.[402] Bij de totstandkoming van de Awb is bewust gekozen om de term ‘boeken’ niet (meer) afzonderlijk te noemen aangezien een administratie – overigens ook een kernbegrip – veelal uit elektronische bestanden bestaat.[403] Daar waar het fiscaal nog gaat om de duiding van het medium is de Awb ruimer

396 Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 8.
397 Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 8.
398 HR 4 februari 1987, LJN:AW7764, BNB 1987/159.
399 Kamerstukken II 2003/04, 29 218, nr. 3, p. 21.
400 Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 8.
401 Wet van 8 november 1993, Stb. 1993, 598.
402 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3; Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 5.
403 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 144; Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 5, p. 54.

gedefinieerd, en ziet op zowel de data ('gegevens') als het medium zelf ('bescheiden').[404] De ministers van Justitie en van Binnenlandse zaken rekenen tot de term 'gegevens' ook de gegevens die elektronisch zijn vastgelegd.[405] Aangenomen moet worden dat dit alle soorten gegevensdragers omvat.[406]

De fiscale inzage kent een langere geschiedenis en anticipeert met *gegevensdragers* op toekomstige ontwikkelingen. De boeken zijn bij het tot standkomen van de Awb niet apart opgenomen, maar die vallen onder het brede reikwijdte van gegevens en bescheiden. Op basis van deze terminologie *lijkt* er, hoewel de woordcombinatie dat wel doet vermoeden, geen inhoudelijk onderscheid te zijn in omvang van de inzageverplichting.

5.4.2.2 Het belang van de inzage

De reikwijdte van de inzageverplichting is – in beginsel – voor de inspecteur in art. 47 AWR bepaald door te verwijzen naar het belang dat de inzage 'kan' hebben voor de belastingheffing. Relevant is slechts dat het gevraagde bescheid op zichzelf beschouwd van belang kan zijn voor de belastingheffing.[407] Het doet ook niet ter zake of de inspecteur langs andere weg tot de vaststelling van de feiten kan komen.[408] Uiteraard moet er wel een belangenafweging plaatsvinden over de wijze waarop de inzage wordt verleend.[409]

De Awb spreekt over 'redelijkerwijs noodzakelijk voor de taakuitoefening'. Het uitgangspunt is derhalve gelijk, namelijk voor de uitoefening van de taak. De verantwoordelijkheid om dat vast te stellen ligt in beginsel bij de inspecteur respectievelijk de toezichthouder. Voor het beantwoorden van de centrale vraag of 'van belang kan zijn' gelijk is aan 'redelijkerwijs noodzakelijk', kan worden aangesloten bij de inlichtingenplicht (zie par. 5.3.2.4). Behalve deze verschillen en de andere inhoud van ieders taak, lijkt er zich toch een verschil af te tekenen ten aanzien van de inhoud, dat meer is dan louter grammaticaal. Dit vraagt om een korte historische verdieping.

Een historische schets van het fiscale belang tot inzage

Vanaf het prille begin van de belastingwetgeving in Nederland kennen verschillende belastingwetten bepalingen tot het verstrekken van gegevens en inlichtingen.[410] De

404 Opmerkelijk is dat hierin wel de oudere terminologie van 'bescheiden' is opgenomen. Het Etymologisch Woordenboek van het Nederlands, M. Philippa e.a. (2003-2009) geeft aan: bescheid zn. 'bericht, geschreven stuk'. (…) Woordenboek der Nederlandse Taal] en vandaar ook de meervoudsvorm bescheiden in de specifieke betekenis '(officiële) stukken', die nog steeds gangbaar is. (…) Ook N. van der Sijs (2001), Chronologisch Woordenboek verwijst voor de oorsprong van bescheid naar 'geschreven stuk' [Woordenboek der Nederlandse Taal]. N. van der Sijs, 2010, http://www.etymologiebank.nl/trefwoord/bescheid, geraadpleegd: 9 april 2017.

405 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 144; Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 5, p. 54.

406 T.C. Borman, commentaar op art. 5:17 Awb. In: T&C Awb, T.C. Borman en P.J.J. van Buuren (red.).

407 HR 8 januari 1986, LJN:AW8125, BNB 1986/128; Rb. Gelderland 4 juni 2013, LJN:CA1899.

408 HR 8 januari 1986, LJN:AW8125, BNB 1986/128.

409 Nationale ombudsman 22 september 1995, Infobulletin 95/902.

410 Voor verdere behandeling, zie hoofdstuk drie.

wettelijke inzageverplichting sluit van oorsprong aan op de boekhoudplicht.[411] De belastingambtenaar kreeg de inzagebevoegdheid '(…) die tot staving der aangifte of zijner nadere bewerkingen kunnen dienen'.[412] Het was gericht op de zakelijke sfeer van boekhouden. Een rechtvaardiging voor inzage in de *persoonlijke* sfeer is in het verleden alleen te vinden in buitengewone omstandigheden, zoals ten tijde van het 'Fiscale Noodrecht'.[413] In normale omstandigheden moet de inzageverplichting volgens de minister van Financiën beperkt blijven tot de boekhouding en tot staving van de eigen aangifte.[414] Toentertijd was er overigens nog geen sprake van een fiscale boekhoudverplichting. Die komt pas dertig jaar later.[415]

De minister van Financiën wil het begrip administratie niet definiëren 'omdat het voor iedere administratieplichtige mogelijk moet zijn zich binnen de gestelde randvoorwaarden te houden aan de administratieverplichting zonder dat inbreuk wordt gemaakt op diens vrijheid de administratie naar eigen inzicht in te richten en te voeren.'[416] Op deze plaats merk ik daarbij op dat particulieren geen administratieverplichting hebben. Dat acht de staatssecretaris ook maatschappelijk onwenselijk.[417] Een verplichte inzage lijkt voor de particulier dan ook niet te bestaan. Zijn medewerking beperkt zich tot het tonen van gegevens in het kader van de inlichtingenplicht (par. 5.3)

De inzage – in de fiscale terminologie 'het raadplegen' – vindt in de jurisprudentie zijn toepassing binnen het begrip 'administratie' ex art. 52 AWR.[418] Met de formulering 'dat raadpleging van belang kan zijn' is 'slechts vereist dat het gevraagde op zichzelf van belang kan zijn voor de belastingheffing van de betrokken belastingplichtige', aldus de Hoge Raad.[419] En dit is volgens de staatssecretaris ruim: 'niet is uit te sluiten dat van elk gegeven dat eenmaal in verband met dat bedrijf of beroep of die werkzaamheid is ontvangen, verzonden of voor intern gebruik is vastgelegd, onder omstandigheden kan worden gezegd dat het beantwoordt aan het criterium dat het van belang kan zijn voor de belastingheffing en derhalve op grond van de artikelen 47 en 53 voor *raadpleging* kan worden *opgevraagd*. Op voorhand kan daarbij niets worden uitgesloten.'[420] De wettelijke inzageverplichting is in beginsel onbeperkt als het maar een fiscaal belang 'kan hebben': de invulling van de reikwijdte wordt bepaald door de beginselen van behoorlijk bestuur. Vanuit dit historische perspectief zou inzage beperkt moeten blijven tot hetgeen fiscaal tot de

411 Art. 70 Wet op de Inkomstenbelasting IB 1914.
412 Art. 70 Wet op de Inkomstenbelasting IB 1914. In art. 42 Wet op de Oorlogswinstbelasting 1916 was een soortgelijke formulering opgenomen.
413 Art. 10 en de bijbehorende strafbepaling art. 14 Buitengewoon navorderingsbesluit, 3 september 1945, Stb. 1945, F 159.
414 Wet van 23 april 1952, Stb. 1952, 191, Wet vervanging fiscaal noodrecht, memorie van Toelichting.
415 Wet van 26 november 1987, Stb. 1987, 536. Inwerkingtreding 17 december 1987.
416 Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 11.
417 Kamerstukken II 1988/89, 21 287, B, p. 2, nr. 3, p. 11 en 5, p. 9.
418 In zijn conclusie geeft A-G Wattel inhoud aan de (fiscale) administratieverplichting, PHR 27 januari 2006, LJN:AR6513.
419 HR 8 januari 1986, LJN:AW8125, BNB 1986/128.
420 Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 23.

administratie (ex art. 52 AWR) behoort.[421] Een boekhouding maakt – naar algemene opvattingen – deel uit van de administratie.[422] Historisch gezien richt de inzage zich dan ook op vastleggingen ten dienste van het uitoefenen van het bedrijf of beroep. Tot zover het fiscale kader.

De bestuursrechtelijke focus op zakelijke omgeving

Bij de toezichtsbevoegdheden volgens de Awb geldt als uitgangspunt voor de toezichtbepalingen dat de toezichthouder moet kunnen beschikken over de voor de uitoefening van het toezicht naar zijn oordeel *alle* noodzakelijke gegevens en bescheiden, ongeacht de vorm of kwalificatie.[423] De Awb sluit met de inzageplicht aan op hetgeen gebruikelijk was in het toezicht. Daar beperkte de inzage zich tot *zakelijke* gegevens en bescheiden. In de parlementaire geschiedenis wordt hierover opgemerkt: 'In het voetspoor van de desbetreffende bepalingen in de bijzondere wetgeving is vastgelegd dat de bevoegdheid *slechts* betrekking heeft op zakelijke gegevens en bescheiden.'[424] *Het zakelijke karakter is cruciaal. Maar is dat niet een containerbegrip?*

Wat is zakelijk?

Een definitie van de term 'zakelijke gegevens en bescheiden', is niet opgenomen in de Awb noch in de parlementaire geschiedenis. Volgens de grammaticale betekenis van de toevoeging 'zakelijk' moeten de gegevens en bescheiden betrekking hebben op *de zaak* of *op zaken*.[425] Meerdere interpretaties van het begrip zaak kunnen evenwel van toepassing zijn: in de context kan het gaan om de juridische terminologie voor goederen en rechten,[426] een bedrijf of onderneming[427] als voor een

421 De wetgever heeft hierbij het begrip 'administratie' (welbewust) niet gedefinieerd, maar het karakter van een algemene, open norm meegegeven. Zie Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 4-5, 9-12; L.A. de Blieck cs., Algemene wet inzake rijksbelastingen, Fed fiscale studieserie 5, 2015, p. 186-189; M. Pelinck, Verplichtingen ten dienste van de belastingheffing. In: E.C.G. Okhuizen (red.), Hoofdzaken formeel belastingrecht, 2016, p. 146-150; G.J.M.E. de Bont, Verplichtingen in relatie tot de administratie, TFO 2012/123.2, onder 2 ('In mooie, doch weinig concrete bewoordingen (…)'). Dé 'fiscale administratie' bestaat dan ook niet: zuiverder is om te spreken van een verplichting te administreren volgens de fiscale wet- en regelgeving; zie ook HR 9 juni 2017, ECLI:NL:HR:2017:1046.

422 Kamerstukken II 1998/99, 22 775, nr. 14, p. 35.

423 Rb. Rotterdam 21 februari 2013, LJN:BZ2448.

424 Kamerstukken II 23 700, nr. 3, p. 147.

425 Groot woordenboek van de Nederlandse taal, Dikke Van Dale online, geraadpleegd: 10 februari 2017.

426 In het Nederlandse recht is een zaak in boek 3 van het BW gedefinieerd als 'een voor menselijke beheersing vatbaar stoffelijk object'. Op grond van de jurisprudentie worden ook warmte, informatie (dragers) en elektriciteit als zaken aangemerkt. L. Dommering-van Rongen, Productaansprakelijkheid, p. 63 e.v; R.J.J. Westerdijk, Produktenaansprakelijkheid voor software; D. Wuyts, The Product liability Directive – more than two decades of defective products in Europe, JETL 2014, vol. 5, nr. 1, p. 5-6.

427 Zakelijke kosten zijn: kosten in relatie tot de onderneming, http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/inkomstenbelasting/inkomstenbelasting_voor_ondernemers/zakelijke_kosten/, geraadpleegd: 10 februari 2017.

aangelegenheid.[428] Vanuit de etymologie kreeg zakelijk in zijn oorsprong de betekenis van 'Ter sake, objectief, onpersoonlijk'.[429] Het onpersoonlijke lijkt met name inhoud te geven aan het begrip zakelijk. In dit verband vormen de begrippen persoonlijk en zaken een antoniem: persoonlijke gegevens zouden vervolgens niet tot de zakelijke gegevens behoren.[430] Het begrip persoonlijke gegevens dient niet verward te worden met *persoonsgegeven.* Dat is een begrip uit de Wbp en AVG. Daarbij gaat het om 'elk gegeven betreffende een geïdentificeerde of identificeerbare natuurlijke persoon'.[431] Hiervan is het antoniem objectgegeven.[432]

In de memorie van toelichting is bij het tot stand komen van de Awb, het begrip zakelijkheid wel gepositioneerd ten opzichte van andere gegevens, namelijk gegevens van persoonlijke (niet-zakelijk) aard.[433] *Ook de term privégegevens wordt in dit verband als synoniem gebruikt.*[434]

Dit laatste sluit aan bij de eerder aangehaalde ontwikkeling van het stand komen van de fiscale inzageplicht.[435] Gegevens en bescheiden van persoonlijke aard vallen buiten het fiscale inzagerecht.[436] In beide memories van toelichting ontbreekt evenwel de invulling van het begrip 'zakelijke'. De term 'zakelijke' geeft aan dat

428 Groot woordenboek van de Nederlandse taal, Dikke Van Dale online, geraadpleegd: 10 februari 2017.

429 G.J. van Wyk (2003), Etimologiewoordeboek van Afrikaans, Stellenbosch (incl. Supplement uit 2007)'saaklik b.nw. 1. Ter sake, objektief, onpersoonlik. 2. Wat 'n saak betref. 3. Bondig, kort, sonder omslag. In bet. 1 en 2 uit Ndl. zakelijk (1721 in bet. 1, 1834 in bet. 2). In bet. 3 uit verouderde Ndl. zakelijk (1733). D. sachlich.' N. van der Sijs, 2010, Etymologiebank, http://www.etymologiebank.nl/trefwoord/zakelijk, geraadpleegd: 8 april 2017.

430 Onder het bijvoeglijk naamwoord 'persoonlijk' kan worden begrepen 'behorend tot of betrekking hebbend op een bepaald persoon', Grootwoordenboek van de Nederlandse Taal, Van Dale online, geraadpleegd: 11 juli 2017)

431 Art. 1 sub a Wbp; zie ook het begrip in de Privacy Richtlijn 95/46/EG 'alle informatie betreffende een geïdentificeerde of identificeerbare natuurlijke persoon' met aansluiting op de omschrijving van personal data' in het Dataprotectieverdrag ETS No.108. 'Gegevens die betrekking hebben op overledenen of rechtspersonen, zijn geen persoonsgegevens', Kamerstukken II 1997/98, 25 892, nr. 3, p. 47.

432 Dat zijn gegevens 'die naar hun aard niet op personen betrekking hebben noch – gezien de context waarin ze worden verwerkt – mede bepalend zijn voor de wijze waarop een persoon in het maatschappelijk verkeer wordt beoordeeld of behandeld (…). Gegevens die uitsluitend voorwerpen aanduiden, bijv. gestolen goederen of identiteitsbewijzen, zijn geen persoonsgegevens indien deze geen informatie bevatten met behulp waarvan personen in hun maatschappelijke positie kunnen worden geraakt.' Kamerstukken II 1997/98, 25 892, nr. 3, p. 47.

433 Zie met name in Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3 en Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 5.

434 Werkwijze AFM inzien en kopiëren van digitale gegevens, Stcrt. 2011, 3119. De AFM formuleert dit begrip privé als 'gegevens en bescheiden van persoonlijke aard die niet worden gebruikt ten dienste van het maatschappelijk verkeer.'

435 Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 23.

436 Het opvragen van die gegevens – of het verkrijgen van inzage daarin – behoort volgens de minister van Justitie niet tot de algemene toezichtsbevoegdheden. Dat past in beginsel alleen bij opsporing. Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 144; zie ook Kamerstukken II 1997/98, 25 464, nr. 3, p. 12-13. In het fiscale domein gelden daarentegen wel de bevoegdheden tot het verstrekken van persoonlijke gegevens in het kader van de eigen belastingplicht. Zo kan de inspecteur in bijvoorbeeld een woonplaats onderzoek – hetgeen qua aard per definitie van persoonlijke aard is – wel persoonlijke gegevens verkrijgen (art. 47 lid 1 letter a AWB).

het gaat om gegevens die '*gebruikt worden ten dienste van het maatschappelijk verkeer*.'[437] In de memorie van toelichting verwijst de staatssecretaris van Financiën – eveneens overeenkomstig de fiscale sfeer – naar 'administratie'.[438] Ook hier bepaalt het gebruik de kwalificatie van de gegevens. Het opnemen van persoonsgegevens in een administratie kan aan die gegevens een zakelijk karakter geven. De memorie van toelichting geeft als voorbeeld dat de onderwijsinspectie inzage vordert in de leerlingenadministratie van een school.[439]

Persoonlijke vastleggingen

Bepaalde persoonsregistraties blijven echter hun karakter van persoonlijke gegevens behouden. Een voorbeeld daarvan is het medische dossier waarvan de gegevens zijn te kwalificeren als van *zuiver persoonlijke aard*. De Inspectie voor de Gezondheidszorg kan bijvoorbeeld wel inzage verkrijgen in de patiëntenadministratie maar niet in een medisch dossier. Dat kan alleen na toestemming van zowel de patiënt als de medische geheimhouder.[440] De bijzondere wet bepaalt namelijk in aanvulling op de Awb dat de inzagebevoegdheid ook betrekking kan hebben op medische dossiers. Dit geldt ook voor de gegevens in zuivere privé correspondentie.[441] De toezichthouder heeft geen bevoegdheid om die gegevens op grond van de Awb te vorderen. Maar het karakter van een persoonlijke administratie is niet altijd even helder.

Bij de parlementaire behandeling van de Gerechtsdeurwaarderswet is bijvoorbeeld de toezichtsbevoegdheid van het Bft expliciet *uitgebreid* tot de 'persoonlijke financiële administratie'.[442] Voor gerechtsdeurwaarders geldt namelijk het uitgangpunt dat zij ook een deugdelijke financiële administratie in persoon moeten houden (art. 18 lid 4 Gerechtsdeurwaarderswet).[443] Dit neigt mijns inziens naar de kwalificatie *zakelijk*.

De staatssecretaris van Justitie ziet het in elk geval wel als uitbreiding van de zakelijke verplichting: '(…) ten einde een goed zicht te krijgen op de gelden die in een deurwaarderspraktijk omgaan kan het toezicht niet beperkt worden tot de

437 Kamerstukken II 23 700, nr. 5. p. 65; zie ook T.C. Borman, commentaar op art. 5:17 Awb. In: T&C Awb, T.C. Borman en P.J.J. van Buuren (red.).

438 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 144.

439 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 144; zie ook Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 5, p. 65.

440 PHR 12 februari 2013, nr. 11/03167 B en HR 12 februari 2013, LJN:BV3004. De minister van VWS geeft aan dat inzage in dergelijke dossiers zonder toestemming – op basis van bijzondere wetgeving – beperkt moet blijven tot situaties waarin het enerzijds proportioneel is en daarnaast 'in redelijkheid niet kan worden gevergd dat vooraf om toestemming wordt gevraagd of waarin toestemming vragen niet mogelijk is.' Kamerstukken I 2008/09, 31 122, nr. I.

441 In de jurisprudentie wordt gesproken over 'privékarakter' in plaats van persoonlijke bescheiden; zie o.a. Vzr. Rb. Rotterdam 20 april 2010, LJN:BM4487, RF 2010/65.

442 Hierover werd bepaald dat 'een toezichthouder ook inzage kan vorderen in persoonlijke gegevens en bescheiden, voor zover deze betrekking hebben op de persoonlijke financiële administratie van de gerechtsdeurwaarder (art. 30a lid 2 GDW)', Kamerstukken II 2014/15, 34 047, nr. 3, p. 32-33.

443 Kamerstukken II 2014/15, 34 047, nr. 3, p. 32-33.

(financiële) bescheiden die de werkzaamheden van de gerechtsdeurwaarder betreffen maar dienen ook de privé-bescheiden ingezien te kunnen worden. (…).'[444] Voor notarissen geldt een soortgelijke uitbreiding die zich uitstrekt tot het gehele vermogen van de huwelijksgoederengemeenschap.[445] Hoewel de term persoonlijk doet suggereren dat er sprake is van 'privé' lijkt dat niet zo te zijn. Feitelijk is hier sprake van aanvullende wettelijke voorschriften in privé waarmee een persoon een zakelijke verantwoordingsverplichting *opgelegd* krijgt. En dat is logisch gezien de *maatschappelijke* betekenis van het beroep.

Uit de wetshistorie blijkt dat de wetgever voor de inspecteur materieel eenzelfde inhoud voor ogen staat. De staatssecretaris van Financiën noemde als uitzondering op de inzageplicht slechts stukken die *zuiver* privé van aard zijn, zoals bijvoorbeeld de medische gegevens van het personeel, privécorrespondentie of privé-e-mail.[446] Die kan de inspecteur dan ook niet opvragen. En hierop aansluitend de logische vraag: zijn de gedachten van een persoon ook 'zuiver privé'? Anders zouden die – met voortschrijdende technologische ontwikkelingen – wel zijn in te zien.

De beperking tot inzage in het gedachtegoed

De technieken om iemands gedachten te kunnen lezen zijn, hoewel de technologieën zich snel ontwikkelen, nog toekomstmuziek.[447] Vraagstukken over het verkrijgen van 'inzage' daarin dienen zich echter al wel aan.[448] Hiervoor is bij het onstaan van de AWR noch de Awb aandacht geweest.

Voor de fiscale inzageverplichting ligt echter de beperking in het belang *van vaststelling van de feiten.* Dat voorbehoud wordt niet gemaakt voor de toezichthouder. Het 'geestelijke gedachtengoed' hoeft niet met de inspecteur te worden gedeeld. Ook niet als dat aan 'het papier is toevertrouwd'. Met deze koppeling aan 'feiten' heeft de wetgever gepoogd binnen de fiscale sfeer een wettelijke beperking aan te brengen in de reikwijdte. Het opvragen van fiscale adviezen en beschouwingen zou, aldus kamerlid Hofstra, 'de gelijkheid van belastingplichtigen en fiscus verstoren, wanneer de inspecteur het recht zou krijgen de argumenten, die tegen de belastingplichtige pleiten, op een presenteerblaadje voor de neus te krijgen.'[449] Van 'louter een advies' is echter nimmer sprake. Het is namelijk al gauw verweven met fiscale feiten.[450] En een advies kan worden aangemerkt als feit dat van belang kan zijn voor de belastingheffing in situaties van bijvoorbeeld belastingontwijking.[451]

---

444 Kamerstukken II 1998/99, 22 775, nr. 14, p. 35.

445 Kamerstukken II 1993/94, 23 706, nr. 3, p. 27.

446 Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 5 en p. 23; zie ook Hof Amsterdam 1 april 1985, Infobulletin 85/559.

447 Zie Radboud Universiteit, Een hersenscanner gebruiken om iemands gedachten te lezen, mag dat? 18 december 2017, http://www.ru.nl/nieuws-agenda/nieuws/vm/donders/cognitive-neuroscience/2017/hersenscanner-gebruiken-iemands-gedachten-lezen/, geraadpleegd: 18 december 2017.

448 G. Mecacci en P. Haselager, Identifying Criteria for the Evaluation of the Implications of Brain Reading for Mental Privacy, Science and Engineering, december 2017.

449 Handelingen II 1951/52, 1940.

450 M.V. Lambooij en M.J. Pelinck, De Fortis-zaak. In: TFB 1999/10, p. 2-4.

451 J. den Boer, R.J. Koopman en P.J. Wattel, 'Algemeen belastingrecht', Fiscaal commentaar 1999, p. 489.

In de latere jurisprudentie heeft de toevoeging van het 'belang van de vaststelling van de feiten', zijn waarde verloren. Het beginsel van fair play verzet zich ertegen dat inspecteur van zijn bevoegdheid ex art. 47 AWR gebruikmaakt om kennis te krijgen van rapporten en andere geschriften van derden, voor zover die ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daarover te adviseren.[452] De fiscale hersenspinsels hoeven niet geopenbaard te worden: concrete visies overigens ook niet. De inspecteur heeft te handelen binnen het wettelijke kader van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en daartoe wordt – volgens de Hoge Raad – ook het zogenaamde fair play beginsel gerekend.[453] Het opvragen van adviezen is in strijd met dat beginsel. De belastingplichtige mag de fiscale feiten ook uit de adviezen verwijderen.[454] De Hoge Raad komt met zijn oordeel over de mogelijkheid tot het splitsen of schonen van documenten terug op zijn eerdere oordeel.[455]

Kortom, de inspecteur heeft geen ongelimiteerde inzage. De toezichthouder moet zijn inzage beperken tot de zakelijke sfeer. Voor beiden is de verplichte inzage in persoonlijke boeken en bescheiden in beginsel uitgesloten.

Daarnaast moet de inspecteur zich beperken tot het vaststellen van feiten. Als het om fiscale adviezen gaat is zijn inzage beperkt tot de feiten. Voor de toezichthouder is dat niet bepaald. Het lijkt echter voor de hand te liggen dat het geestelijke gedachtegoed niet met de toezichthouder hoeft te worden gedeeld: dat zou mijns inziens ook als persoonlijke gegeven kwalificeren waarvoor – wanneer dat aan het papier is toevertrouwd – geen inzageverplichting geldt. De overeenkomst is dat het moet gaan om gegevens die op de zaak betrekking hebben. Dat bepaalt ook tevens de beperking: de inspecteur mag zich alleen richten op de fiscale elementen en de toezichthouder slechts op die elementen waarop hij toezicht houdt.

5.4.2.3 De aard van de medewerking

Het voor raadpleging beschikbaar stellen aan de inspecteur

De fiscale inzageverplichting bestaat uit het voor raadpleging beschikbaar stellen van boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan. De woordcombinatie 'voor raadpleging beschikbaar stellen' betekent 'kennisnemen' of 'bestuderen'[456] van geschriften of verzamelingen.[457] Vanuit de etymologie komt de

452 HR 23 september 2005, LJN:AU3140, V-N 2005/46.5.

453 HR 23 september 2005, LJN:AU3140, V-N 2005/46.5.

454 Dit vormt óók het uitgangspunt in het kader van het zogenaamde horizontale toezicht. T.W.M. Poolen, Rechtsbescherming en ontwikkelingen binnen de Belastingdienst. In: S. Stevens (red.), Groeten aan Maarten, 2009, p. 82 en M.E. Oenema en D.G. Barmentlo, De administratieverplichting onder het handhavingsconvenant: een rekbaar begrip? In: Tijdschrift van fiscale beheersing & compliance, 2011/1, p. 13.

455 HR 21 december 1927, B 4178; RVB 's-Gravenhage 8 juni 1928, B 4635; RVB 's-Gravenhage 26 november 1928, B 4645; HR 14 november 1928, B 4396; HR 5 februari 1930, B 4691; HR 15 maart 1966, LJN:AB4852, NJ 1966/379; HR 7 februari 1967, LJN:AB4002, NJ 1967/271; zie ook president in kort geding 7 september 1999, FED 1999/670; Hof Amsterdam 9 juli 2002, V-N 2004/20.1.1.

456 Groot woordenboek van de Nederlandse taal, Dikke Van Dale online, geraadpleegd: 10 februari 2017.

457 Groot woordenboek van de Nederlandse taal, Dikke Van Dale online, geraadpleegd: 10 februari 2017.

betekenis van inzage overeen met het 'inkijken' dan wel 'het gegeven van gelegenheid tot inzien'.[458] Kortom, het gaat om het zelfstandig vergaren van gegevens *uit* de inhoud van een verzameling gegevensdragers.

Aan de verplichting om boeken, bescheiden en andere gegevensdragers voor raadpleging beschikbaar te kunnen stellen, ligt de veronderstelling ten grondslag dat de belastingplichtige daarover ook zelf kan *beschikken*. De staatssecretaris hanteert een ruim begrip met verwijzing naar (oude) vaste jurisprudentie.[459]

Boeken en bescheiden die een belastingplichtige niet feitelijk in zijn bezit heeft, maar waar hij wel recht op heeft en dat recht geldend kan maken, moet hij ter inzage geven.[460] Een belastingplichtige hoeft geen eigenaar of mede-eigenaar te zijn.[461] Het kan zelfs gaan om boeken en bescheiden van derden die in bezit zijn van de belastingplichtige.[462] Als een belastingplichtige in staat is inzage te verstrekken in boeken en bescheiden van derden, is hij daartoe zelfs verplicht.[463] De staatssecretaris geeft in 1985 aan dat de verplichtingen in de achterliggende jaren ongewijzigd zijn gebleven en de inhoud van de arresten nog steeds relevant zijn.[464] En hoewel die resolutie ondertussen heeft plaatsgemaakt voor een besluit, waarin de staatssecretaris niet meer ingaat op de eerder aangehaalde jurisprudentie, is de essentie daarvan ongewijzigd gebleven.[465] Beschikkingsmacht blijkt van doorslaggevende betekenis te zijn.[466]

---

458 M. Philippa e.a. (2003-2009) Etymologisch Woordenboek van het Nederlands, 'Nnl. inzage 'inspraak' in: ik heb geene inzage in die zaak gehad 'ik heb er niets over te zeggen gehad, ik heb me er niet mee bemoeid' [1803; Weiland], verkeerde inzagen 'onjuiste zienswijze' [1840; Woordenboek der Nederlandse Taal], ter inzage 'om in te zien' [1861; Woordenboek der Nederlandse Taal]. Ontleend aan Duits Einsage 'inspraak, het tegenspreken' [17e eeuw; Grimm], afleiding van einsagen 'tegenspreken', gevormd uit ein-, zie → in, en sagen, zie → zeggen. De oorspr. betekenis is in het Nederlands al in de 19e eeuw verouderd geraakt. Het woord werd geassocieerd met inzien '(ergens) inkijken', waardoor betekenisverschuiving naar 'het inzien' optrad.' N. van der Sijs, Etymologiebank, http://www.etymologiebank.nl/trefwoord/inzage, geraadpleegd: 9 april 2017.

459 Resolutie van 12 augustus 1985, BNB 1985/298. Deze resolutie is qua strekking ongewijzigd, maar in sterk ingekorte vorm opgenomen in het Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 6 april 2006, nr. CPP2006/546M, Stcrt. 2006, 76, V–N 2006/29.6.

460 HR 25 juni 1928, B 4296.

461 HR 23 november 1932, B 5327.

462 HR 26 november 1936, B 6596.

463 HR 19 april 1939, B 6898.

464 Resolutie van 12 augustus 1985, BNB 1985/298. Deze resolutie is qua strekking ongewijzigd, maar in sterk ingekorte vorm opgenomen in het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 6 april 2006, nr. CPP2006/546M, Stcrt. 2006, 76, V-N 2006/29.6.

465 Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 6 april 2006, nr. CPP2006/546M, Stcrt. 2006, 76, V-N 2006/29.6.

466 'De inspecteur blijft hierdoor de mogelijkheid houden om bij de in Nederland gevestigde moedermaatschappij gegevens en inlichtingen op te vragen die betrekking hebben op buitenlandse dochtermaatschappijen (ongeacht of met het betrokken land een adequaat artikel betreffende inlichtingenuitwisseling overeen is gekomen).' Kamerstukken II 2005/06, 30 306, nr. 6, p. 74.

Het geven van alle medewerking tot het verkrijgen van inzage aan de toezichthouder

De Awb geeft de bevoegdheid tot het *vorderen* van *inzage.* De term 'raadplegen' komt niet in de Awb voor. Aan de term 'inzage' wordt echter grammaticaal een vergelijkbare betekenis toegekend als aan *raadplegen*, namelijk van 'het inzien ter kennismaking of kennisneming (van boeken en bescheiden)'.[467] Het verkrijgen van 'inzage' is derhalve synoniem met 'voor raadpleging beschikbaar stellen'. Toch is er een nuancering.

Twee aspecten nader beschouwd

Het beschikbaar stellen, met als synoniem 'aanbieden',[468] impliceert een afhankelijkheid van de inspecteur voor wat betreft de medewerking van de administratieplichtige. Die moet de gegevensdragers overleggen. De bevoegdheid tot het zelfstandig verkrijgen van toegang tot archieven, als algemene verzameling van gegevensdragers, is de inspecteur expliciet niet gegeven.[469] Door het toekennen van een dergelijke bevoegdheid zouden, aldus de bewindsman toentertijd, de grenzen met het opsporingsonderzoek te veel vervagen.[470] Op basis van de – hierna te behandelen – toegangsverplichtingen (art. 50 lid 1 AWR) kan de inspecteur wel vragen om een rondleiding door de archiefruimte(s) en een inhoudsopgave van de archieven. Zijn bevoegdheid beperkt zich tot het onderzoek van – de voor raadpleging beschikbaar gestelde – boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan. Hij mag zelfs niet boeken en bescheiden pakken indien ze niet voor raadpleging beschikbaar zijn gesteld.

Dat mag een toezichthouder wel. Hij specificeert in beginsel wat hij wil inzien.[471] Maar hij kan aanvullend (zelfstandig) *plaatsen betreden* en zaken onderzoeken (5.6.3). En daarmee heeft hij tevens de mogelijkheid tot het zelfstandig verkrijgen van de inzage in de documenten.[472] Deze gecombineerde bevoegdheden geven namelijk de mogelijkheid om kasten, waarin naar verwachting de documenten zijn opgeborgen, laden en andere bergplaatsen op werkkamers, te openen met het oog op de vereiste inzage in de documenten.[473] De toezichthouder mag wel archie-

467 Groot woordenboek van de Nederlandse taal, Dikke Van Dale online, geraadpleegd: 10 februari 2017.

468 Groot woordenboek van de Nederlandse taal, Dikke Van Dale online, geraadpleegd: 10 februari 2017.

469 Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 5, p. 16.

470 Kamerstukken II 1984/85, 17 050, nr. 57, p. 2; Kamerstukken II 1985/86, 19 393, nr. 4, p. 7; Kamerstukken II 1985/86, 19 393, nr. 5, p. 12.

471 HR 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1117, r.o. 4.3.3.

472 Het begrip 'plaatsen' is niet geconcretiseerd. Hieronder worden in elk geval ook vervoermiddelen begrepen; Kamerstukken I 1995/96, 23 700, nr. 188b, p. 5-6; Kamerstukken II 1995/96, 24 617, B, p. 2.; Kamerstukken II 1992/93, 23 251, nr. 3, p. 17. Voor jurisprudentie HR 22 oktober 1996, NJ 1997/154.

473 Rb. 's-Gravenhage 9 april 2003 (HBG Civiel BV vs. NMa en Van Hattum en Blankevoort BV vs. NMa), LJN:AF7087, r.o. 4.13.

fruimten *onderzoeken,* maar niet doorzoeken.[474] Dit is in de lijn met de toelichting die de minister van Justitie in de Eerste Kamer geeft over de invulling van de bevoegdheden voor onderzoeken (art. 5:18 Awb en 5:19 Awb).[475] En hij kan de bescheiden ook tijdelijk meenemen (art. 5:17 lid 3 Awb).[476] Hier ligt een wezenlijk verschil met de bevoegdheden van de inspecteur.

5.4.2.4 Het maken van afschriften

De inspecteur heeft de bevoegdheid kopieën te maken. Dit vindt bij voorkeur plaats bij belastingplichtige. In de parlementaire geschiedenis onderschrijft de staatssecretaris van Financiën de wens 'te voorkomen dat de originele bescheiden onnodig het bedrijf verlaten'.[477] De bewindsman geeft daarbij aan dat raadplegen plaats moet vinden – alsmede het maken van kopieën – daar waar dit in redelijkheid het meest passend is. En, zo vervolgt hij, voor omvangrijke bedrijfsadministraties en daartoe behorende bescheiden is dit in het algemeen op de locatie waar het bedrijf kantoor houdt, dan wel de plaats waar de boekhouding wordt verzorgd.[478] Het meenemen van originele bescheiden naar kantoor noemt hij niet als optie. Wel kan de inspecteur inzage verkrijgen van originele bescheiden 'ten kantore van de Belastingdienst'. Het kopiëren op kantoor kan volgens de minister 'indien de inspecteur in het kader van de aanslagregeling enkele bescheiden ter inzage wenst te krijgen; dan ligt verzending naar of terbeschikkingstelling op de inspectie voor de hand.'[479] In de huidige praktijk zal dat laatste weinig voorkomen.[480] Het uitgangspunt blijft dat

474 Met de term doorzoeking (sinds inwerkingtreding van de Wet van 27 mei 1999 tot partiële wijziging van het Wetboek van Strafvordering (herziening van het gerechtelijk vooronderzoek), Stcrt. 1999, 243.) wordt ten opzichte van het eerdere begrip huiszoeking beter aangegeven dat het niet gaat om de plaats waar wordt gezocht maar om de wijze waarop wordt gezocht (zie Vakstudie Algemeen Deel, art. 83 AWR, aant. 7.1). Uit de wetsgeschiedenis blijkt dat het voorheen bij 'huiszoeking' ging om 'gericht en stelselmatig zoeken', thans wordt ook het openen van een niet-afgesloten muurkast als doorzoeken aangemerkt (zie Kamerstukken II 1992/93, 23 251, nr. 3, p. 17.).

475 Kamerstukken I 1994/95, 23 700, nr. 188b, p. 5-6. De minister geeft de volgende inhoud aan de beide begrippen: 'De in de artikelen 5.1.8 en 5.1.9 opgenomen bevoegdheden tot het onderzoeken van zaken, kunnen niet worden opgevat als bevoegdheden om (tevens) die zaken te doorzoeken. «Doorzoeken» is een in het kader van strafvordering gebezigde term ter aanduiding van een activiteit die wordt verricht om zaken op te sporen (en daarna in beslag te nemen) waarvan op het moment van doorzoeken nog niet vaststaat waar deze zich precies bevinden (vgl. wetsvoorstel 23 251, waarin «doorzoeking» het oude begrip «huiszoeking» vervangt). Bij «onderzoeken» in het kader van het toezicht op de naleving gaat het om controle van zaken waarvan wel bekend is waar ze zich bevinden.'

476 Uit de wetsgeschiedenis blijkt overigens dat het meenemen van gegevens en bescheiden om kopieën te maken, in aard anders is dan inbeslagname, Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 5, p. 20-21. Dat laatste behoort tot de opsporingssfeer, Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 145.

477 Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 5, p. 20-21; zie ook rapport Nationale ombudsman, 2004/305.

478 Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 5, p. 20-21.

479 Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 5, p. 20-21.

480 Hof Amsterdam 1 juli 1994, nr. 93/4634; Hof Amsterdam 4 mei 1994, FutD 1995/106. Het is niet nodig originele stukken op te sturen; fotokopieën zijn voldoende.

originelen het bedrijf niet verlaten.[481] Ook voor andere uitvoerende sferen is dit overigens bepaald. Het moet *noodzakelijk* zijn wil de inspecteur originelen (ter inzage) opvragen.[482]

Dit ligt anders bij de Awb. In de bijzondere wetten was het nog algemeen gebruikelijk om als toezichthouder afschriften te kunnen maken. Zo nodig kon dit op kantoor plaatsvinden en had de toezichthouder de bevoegdheid de bescheiden mee te nemen naar kantoor. Deze bevoegdheid is bij het tot standkomen van de Awb overgenomen.[483] Wel wijst de minister van Justitie erop 'dat, indien zulks de voorkeur van de belanghebbende heeft en de faciliteiten daarvoor aanwezig zijn, de kopieën onmiddellijk ter plaatse moeten worden vervaardigd.'[484] De bewindsvrouw gaf in dezelfde toelichting aan dat het begrip 'afschriften' omvat 'ook overname van gegevens die langs geautomatiseerde weg zijn vastgelegd op bijvoorbeeld diskettes.' En ook, zo vervolgt zij, de 'bevoegdheid om kopieën te maken door het uitprinten van gegevens.' Ze geeft in dit verband tevens aan dan dat de termijn om zaken mee te nemen, zo veel mogelijk worden beperkt en dat de toezichthouder daarvoor een ontvangstbewijs moet verstrekken. De wetgever vindt dit allemaal dusdanig belangrijk dat het wettelijk is gecodificeerd. Het biedt echter geen duidelijkheid over de handelwijze bij inzage in elektronische gegevensverzameling. Kan een toezichthouder die zelfstandig meenemen en kopiëren? De inspecteur in elk geval niet.

5.4.3 Functionele analyse

Bij het verkrijgen van inzage lijkt de focus te liggen op het begrip administratie. Om de functionele reikwijdte daarvan te kunnen bepalen is het van belang daar nader inhoud aan te geven (par. 5.4.3.1). Tot die verzameling van gegevens strekt zich namelijk de medewerking uit voor het verlenen van inzage. Uit de conceptuele analyse komt echter naar voren dat de niet-zakelijke gegevens en gegevens van vertrouwelijke aard niet ter inzage behoeven te worden gegeven. Maar zij kunnen wel tot de administratie behoren (par. 5.4.3.2). De bewaarplicht kan tevens functioneel verschillen (par. 5.4.3.3). De technische ontwikkelingen vragen bijzondere aandacht: waar ligt bijvoorbeeld de grens voor de inzage gezien in het licht van het briefgeheim (par. 5.4.3.4)? En hoe staat het met het zelfstandig kunnen verkrijgen van inzage, het 'snuffelen' in gegevens en het maken van forensic images (par. 5.4.3.5).

---

481 Vgl. Rb. 's-Hertogenbosch 9 oktober 1996, Infobulletin 96/985. Als de inspecteur zelf kopieën maakt, is geen sprake van onbevoegdelijk verkregen bewijs. Het meenemen van stukken – zonder toestemming – is in strijd met het wettelijke desgevraagd ter inzage verstrekken; dat behoort uitdrukkelijk niet tot zijn bevoegdheid.

482 Een dergelijke analogie is te vinden in parlementaire geschiedenis bij de subsidieaanvragen (art. 4:2 Awb) Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3.

483 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 134.

484 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 145.

5.4.3.1 De administratie

De bevoegdheid van de inspecteur om inzage te verkrijgen in boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan hoeft zich formeel niet te beperken tot hetgeen onder de fiscale administratieverplichting valt (ex art. 52 AWR). In de praktijk richt de inzage zich evenwel primair tot de administratieplichtigen.

De toezichthouder kan echter alleen inzage vorderen van *zakelijke* gegevens en bescheiden (5:17 Awb). Ook dat gaat veelal – of misschien wel uitsluitend – gepaard met het verkrijgen van inzage in de *administratie*.

Het algemene kader

Het begrip administratie is echter in de Awb noch in de AWR gedefinieerd.[485] De gemeenschappelijke randvoorwaarden omvatten in beginsel de algemene boekhoud- en bewaarverplichtingen van de artt. 2:10 lid 1, 2:24 lid 1, en 3:15i BW. Die wetsartikelen bevatten de minimumeisen voor de aantekeningen van de vermogenstoestand van een rechtspersoon en voor een ieder die een bedrijf of zelfstandig beroep uitoefent.[486] Naar het algemeen spraakgebruik is dit een 'boekhoudplicht'.[487] Hiertoe behoort ook het opmaken van de verplichte jaarlijkse balans met staat van baten en lasten.[488] Die is dan ook civielrechtelijk te rekenen tot het begrip administratie. Volgens de rechtspraak zijn de aanvullende eisen minimaal.[489] Wel geldt de algemene eis waaraan een administratie moet voldoen, namelijk om een onderneming te kunnen besturen, om die onderneming te laten functioneren en

485 Het begrip 'administratie' kent een lange geschiedenis. M. Philippa e.a. (2003-2009) Etymologisch Woordenboek van het Nederlands verwijst in het ontstaan van het woord (met de betekenis 'beheer') naar ' (…) ontleend aan Latijn administr□ti□ 'zorg voor, beheer', bij het werkwoord administr□re 'verzorgen, beheren', gevormd uit □ ad- en ministr□re 'dienen' bij minister 'dienaar' (…) De betekenis 'beheer (van papieren, akten, boekhouding e.d.)' is al vroeg ontstaan als gevolg van het feit dat beheer schriftelijk moest worden vastgelegd; zie bijvoorbeeld Der Burgemeesters Officie is bevolen (...) de administratie van Stadts-goederen ende innekommen [1587; Woordenboek der Nederlandse Taal]. De betekenis 'administratieve afdeling van een bedrijf' is hier weer uit ontstaan. In het BN is de betekenis 'overheidsdienst, ambtenarenapparaat' onder invloed van het Frans ontstaan. In de laatste decennia van de 20e eeuw wint onder invloed van het Amerikaans-Engelse administration ook de betekenis 'regering' terrein.' N. van der Sijs, 2010, http://www.etymologiebank.nl/trefwoord/administratie, geraadpleegd: 8 april 2017.

486 Kamerstukken II 1982/83, 17 725, nr. 7, p. 15.

487 T.J. Roijakkers en F. Schraven, Informatieverplichtingen en de boekhoudverplichting, MBB 1988, p. 174-179.

488 Kamerstukken II 1993/94, 23 024, nr. 3, p. 3.

489 Die eisen komen voor het eerst naar voren in het arrest 11 juni 1993, NJ 1993/713, m.nt. J.M.M. Maeijer (Brens q.q. Sarper), waarin de Hoge Raad een eenvoudige crediteuren-debiteuren-administratie met liquiditeitenoverzicht als norm hanteert; zie ook V-N 1993/3147, 44; TVVS 1993, 135 met annotatie van J.B. Wezeman. De Hoge Raad oordeelt later 'dat voor het antwoord op de vraag of de boekhouding voldoet aan de daaraan aan te stellen eisen, ook andere elementen daarvan van belang kunnen zijn dan de debiteuren- en crediteurenpositie en de stand van de liquiditeiten' (HR 10 oktober 2014, ECLI:NL:HR:2014:2932, NJ 2014/456.). In feite is sprake van een open norm waarin een ontwikkeling heeft plaats gevonden van eenvoudige eisen naar een meer omvattend geheel gericht op het besturen van een onderneming, waarbij te allen tijde de rechten en verplichtingen kunnen worden gekend; zie ook JOR 2014/327 m.nt. C.M. Harmsen; JIN 2014/214 m.nt. L. Krieckaert en R.A. Wolf.

voor de interne en *externe verantwoording.*[490] Deze drie elementen sluiten aan op hetgeen Starreveld noemt in zijn algemene grondslagen voor de bestuurlijke informatieverzorging: 'het systematisch verzamelen, vastleggen en verwerken van gegevens, gericht op het verstrekken van informatie ten behoeve van het besturen-in-enge-zin (kiezen uit alternatieve mogelijkheden), het doen functioneren en het beheersen van een huishouding en ten behoeve van de verantwoordingen die daarover moeten worden afgelegd'.[491] Hiertoe behoort in elk geval hetgeen in bijzondere wet- en regelgeving – al dan niet als voorbeeld – is opgenomen.[492]

De fiscale administratievereisten

De staatssecretaris van Financiën geeft ook aan dat voor het fiscale begrip administratie gesteund kan worden op de visie van het accountantsberoep.[493] Hij verwijst in de memorie van toelichting expliciet naar hetgeen Starreveld hierover bepaalt. En hoewel de wetgever nog steeds de term 'administratie' hanteert, kan mijns inziens beter worden gesproken van een *bestuurlijk informatiesysteem.* Dit begrip wordt al sinds medio vorige eeuw in de accountancy gebruikt, maar heeft nog steeds niet in de AWR een plaats gekregen.[494] Volgens de staatssecretaris van Financiën omvat heden ten dage 'het voeren van de administratie niet alleen het te boek stellen van de financiële resultaten van de onderneming. Het ziet ook op vastleggingen van bestuurs- en beheersdaden, op de interne organisatie in het algemeen, op het interne berichtenverkeer en al wat daarmee samenhangt.'[495] Een open norm waarin alleen bepaald wordt dat een administratie ten minste datgene moet bevatten wat een (geobjectiveerde) administratieplichtige nodig heeft om zijn organisatie fiscaal te beheersen ('in control' zijn).[496] Het fiscale begrip kan beperkter zijn dan hetgeen in de accountancy daaronder wordt volstaan. De fiscale administratieplicht kan daarentegen wel uitgebreider dan het civielrechtelijke begrip administratie. De administratie dient namelijk zodanig te zijn ingericht en bewaard, dat te allen tijde de rechten en verplichtingen van administratieplichtige duidelijk blijken inclusief de voor de heffing van belasting van belang zijnde gegevens (art. 52 lid 1 AWR).[497]

Ook behoort in elk geval daartoe al hetgeen ingevolge (andere) belastingwetten wordt bijgehouden, aangetekend of opgemaakt (art. 52 lid 3 AWR). Ten slotte moet de belastingplichtige binnen een redelijke tijd gecontroleerd kunnen worden, zonodig, met hulp van de belastingplichtige dan wel een daartoe aangewezen persoon (art. 52 lid 6 AWR).

---

490 Rb. Amsterdam 25 mei 2016, ECLI:NL:RBAMS:2016:3331 en de wenk in RO2016/53.

491 R.W. Starreveld, H.B. de Mare en E.J. Joëls, Bestuurlijke informatieverzorging deel 1, Algemene grondslagen, 1993, p. 21.

492 O.J.D.M.L. Jansen Module Algemeen Bestuursrecht, art. 5:17 Awb, aant. 2, 2007.

493 Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 3.

494 R.W. Starreveld, H.B. de Mare en E.J. Joëls, Bestuurlijke informatieverzorging deel 1, Algemene grondslagen, 1993, p. 45.

495 Kamerstukken II 1997/98, 25 753, nr. 3, p. 1.

496 M. van Elk, E. Poelmann, R. Veldhuizen, De zekerheid van een goede administratie, TFB 2013/6-7, p. 19.

497 PHR conclusie A-G Wattel van 27 januari 2006, LJN:AR6513.

De paraplu van het Burgerlijk Wetboek

De wetgever heeft bij het tot stand komen van de Awb logischerwijs geen verplichting opgenomen voor het voeren van een administratie. Het zou vanwege het algemene karakter ondoenlijk zijn om alle specifieke bepalingen daarin op te nemen voor het nalevingstoezicht. Als uitgangspunt geldt dan ook de algemene administratieverplichting volgens het BW. Vanuit de eerder aangehaalde jurisprudentie behoort tot de administratie ook hetgeen *extern ter verantwoording kan dienen*. En derhalve ook hetgeen noodzakelijk is voor de uitoefening van het toezicht.[498] Tevens kunnen er specifieke wettelijke verplichtingen zijn voor het voeren van een administratie in het kader van bepaalde wet- en regelgeving. Zo gelden bijvoorbeeld voor trustkantoren specifieke regels met betrekking tot de administratieve organisatie – met inbegrip van de financiële administratie – en de interne beheersing (art. 10 WTT).[499]

Een soortgelijke wettelijke bepaling is te vinden in de Sanctiewet waarbij instellingen voor het toezicht op de Sanctiewet, regels krijgen voorgeschreven door de minister van Financiën met betrekking tot de administratieve organisatie en de interne controle van die instellingen (art. 10b Sanctiewet 1977). Ook de notariswet stelt eisen aan de administratieplicht (art. 24 lid 1 en lid 5 Wna). Ten slotte noem ik nog de specifieke boekhoud- en administratieplicht in de Wav (art. 15 Wav).

De scope tot inzage

De administratie is het geheel van vastleggingen van de transacties van een onderneming.

De inspecteur en de toezichthouder kunnen alleen inzage in de administratie krijgen in het kader van de uitoefening van hun wettelijke taak.

Het toezichtsbelang bepaalt de mogelijkheid tot inzage. Dat kan tot gevolg hebben dat bepaalde onderdelen van de administratie, al dan niet krachtens specifieke wet- en regelgeving, niet voor raadpleging beschikbaar behoeven te worden gesteld. Voor de toezichthouder geldt het evenredigheidsbeginsel. 'Dit beginsel houdt volgens de toelichting op art. 5.13 van de Awb in elk geval in dat de toezichthouder een bevoegdheid niet mag uitoefenen als die voor de vervulling van zijn taak niet redelijkerwijs noodzakelijk is.'[500] Dit geldt mutatis mutandis voor de inspecteur.[501] Voor andere doeleinden mag een toezichthouder noch de inspecteur een administratie ter inzage vorderen/vragen. Doen zij dit toch, dan is dat misbruik van bevoegdheden.[502]

De vraag blijft evenwel hoever het begrip administratie zich uitstrekt waarvoor de inzageverplichting geldt? Oftewel, strekt de inzageverplichting zich *ook* uit tot

498 Rb. Amsterdam 25 mei 2016, ECLI:NL:RBAMS:2016:3331; zie ook wenk in RO 2016/53.

499 Het stellen van dergelijke regels is gericht op een integere bedrijfsvoering. De toezichthouder kan hier een rapportage over opvragen (art. 10 lid 2 WTT).

500 L.A. de Blieck cs., Algemene wet inzake rijksbelastingen, Fed fiscale studieserie 5, 2015, p. 135.

501 Rb. Arnhem, 21 september 2010, LJN:BN7821.

502 Redactie Vakstudie Nieuws naar aanleiding van het rapport van de Nationale ombudsman nr. 2008/244 in V-N 2008/56.8, p. 29.

bescheiden die op grond van andere specifieke wetgeving (al dan niet verplicht) worden bijgehouden? Voor de inspecteur kan deze vraag bevestigend worden beantwoord indien de gegevens fiscaal relevant kunnen zijn.

Voor de toezichthouder is dit echter niet in concreto bepaald. Het College van Beroep voor het bedrijfsleven acht het verstrekken van gegevens die vanuit andere wetgeving verplicht is bijgehouden, maar niet bewaard gebleven, afhankelijk van de wil van de onder toezicht gestelde. Het college maakt niet duidelijk of de 'vrije wil' alleen impliceert het opstellen van gegevens die niet bewaard zijn gebleven of dat daarvoor überhaupt geen verplichting geldt (en ook geen inzageverplichting).[503]

De feitelijke omvang van de administratie kan ruimer zijn dan de focus van de toezichthouder. De scope van het toezicht bepaalt de mogelijkheden tot inzage. En die kan voor elke situatie verschillend zijn.

5.4.3.2 De functionele beperkingen tot inzage in (delen van) de administratie

De aanwezigheid van een 'administratie' is de voorwaarde voor het kunnen verkrijgen van inzage. De mogelijkheden en beperkingen vloeien voort uit de taakuitoefening van het bestuursorgaan en de functionaliteit van de administratie. De aard van de geadministreerde gegevens kan bepalend zijn voor de inzage. De toezichthouder kan alleen inzage verkrijgen *voorzover* hij dat op basis van het evenredigheidsbeginsel kan vorderen voor de uitoefening van zijn taak.[504] Met andere woorden, de inzage beperkt zich tot de relevante delen van de administratie.[505] Indien het afzonderlijke deel niet los te koppelen is van het geheel, dient het geheel ter inzage te worden verstrekt.[506] Dit is uitzonderlijk. In beginsel moeten de grenzen worden gesteld vanuit het belang voor het toezicht en van de administratieplichtige.[507] Enkele bijzondere facetten wil ik vanuit dat perspectief belichten.

Inzage in de persoonlijke administratie

Voor particulieren geldt fiscaal geen wettelijke administratieplicht. Toch hebben zij veelal wel een 'administratie' en de 'verplichting' hun fiscaal relevante stukken enige tijd te bewaren.[508] Dit geldt zeker voor de stukken die resulteren in fiscale aftrekposten, zoals diverse nota's, hypotheekoverzichten en wat dies meer zij. De gevolgen van het niet bewaren van stukken komen voor hun rekening en risico.[509] De Nationale ombudsman concludeert dat het instellen van een boekenonderzoek

503 CBb 10 januari 2018, ECLI:NL:CBB:2018:3.

504 A.B. Blomberg, Handhaving en toezicht. In: F.C.M.A. Michiels en E.R. Muller (red.) Handhaving. Bestuurlijk handhaven in Nederland, p. 48.

505 Rb. 's-Gravenhage 9 april 2003 (HBG Civiel BV vs. NMa en Van Hattum en Blankevoort BV vs. NMa), LJN:AF7087, AB 2003/199; zie ook Rb. 's-Gravenhage 13 oktober 2008, LJN:BH2647.

506 EHRM 14 maart 2013, nr. 24117/08 (Bernh Larsen Holding AS e.a. vs. Noorwegen); hierna volgt een uitgebreidere behandeling.

507 Rb. Zeeland-West-Brabant, 8 maart 2017, ECLI:NL:RBZWB:2017:2021. De argumenten van het trustkantoor voor het overtreden van de Curaçaose wet en mogelijke schade door het verlies van cliënten, wogen naar het oordeel van de rechter zwaarder.

508 R.N.J. Kamerling, Belastingcontrole, 2018, p. 104 e.v.

509 Rb. Haarlem 6 oktober 2006, LJN:AY8851; Rb. Haarlem 25 juni 2009, LJN:BJ0797.

bij particulieren ongebruikelijk is. Het verkrijgen van inzage in hun boeken en bescheiden is niet behoorlijk.[510] De verplichte medewerking van een particulier – niet-administratieplichtige – lijkt zich te beperken tot het verstrekken van fiscaal relevante gegevens en inlichtingen.[511]

Het verkrijgen van inzage in een *persoonlijke* administratie behoort ook niet tot de mogelijkheden van een toezichthouder. In de Awb is expliciet bepaald dat de inzage zich beperkt tot de *zakelijke* gegevens en bescheiden. Het vorderen van inzage in een persoonlijke administratie is alleen mogelijk wanneer een natuurlijk persoon, op grond van aanvullende wettelijke voorschriften in privé een zakelijke verantwoordingsverplichting *opgelegd* krijgt. Voorbeelden hiervan blijven echter beperkt tot het toezicht op gerechtsdeurwaarders en notarissen. Voor hen is wettelijk bepaald dat zij zowel voor hun kantoor als in privé een 'deugdelijke' administratie moeten bijhouden (art. 17 Gdw respectievelijk art. 24 lid 1 en lid 5 Wna).

De vertrouwelijke (zakelijke) communicatie

Met het uitgangspunt dat inzage van belang kan zijn voor de belastingheffing, kan volgens de staatssecretaris op voorhand niets worden uitgesloten.[512] Naar zijn mening hoeven alleen gegevens die naar hun aard zuiver privé of medisch zijn, niet ter inzage te worden verstrekt.[513] Al het andere dient in beginsel, desgevraagd, voor raadpleging beschikbaar te worden gesteld. In dit verband noem ik de dossiers van bijvoorbeeld een privédetective, die – hoewel de aard van de werkzaamheden die gedachte zou kunnen oproepen – niet van *zuiver* privé aard zijn en dienen dan ook – desgevraagd – ter inzage te worden verstrekt.[514]

Voor de toezichthouder gelden soortgelijke uitgangspunten vanwege de koppeling met 'zakelijke gegevens'. Toezeggingen aan derden dat privacygevoelige gegevens niet ter inzage worden verstrekt, bieden geen grond om inzage te weigeren.[515] Daarvoor is het toezichtsbelang in beginsel te groot.

Als bijzondere vorm van vertrouwelijke communicatie noem ik als paradigma de juridische bescherming voor vertrouwelijke communicatie tussen een advocaat en zijn cliënt, het zogenaamde 'legal privilege'.[516] Deze communicatie wordt in Nederland beschermd als *recht* op een eerlijk proces en het recht op privacy. Het is een algemeen rechtsbeginsel waarop een beroep kan worden gedaan onafhankelijk van

510 Nationale ombudsman 3 juni 2005, FutD 2005/1140.

511 M. Pelinck, Verplichtingen ten dienste van de belastingheffing. In: Hoofdzaken formeel belastingrecht, E.C.G. Ockhuizen (red.), 2014, p. 107.

512 Hof Amsterdam 1 april 1985, Infobulletin 85/559; Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 5 en p. 23.

513 Kamerstukken II 1950/51, I 957, nr. 1, p. 12; zie ook RvB Leeuwarden 11 februari 1930, B 4882; HR 2 mei 1955, BNB 1956/193; HR 1 mei 1957, BNB 1957/195 en Hof Arnhem 5 februari 1986, BNB 1987/210.

514 Hof Arnhem 2 oktober 1990, V-N 1991, p. 634.

515 Een toezegging voor verplichte geheimhouding vormt op zich geen reden voor het niet verstrekken van gegevens. Het belang van de taakuitoefening moet wel opwegen tegen de negatieve gevolgen. Dit moet de toezichthouder kunnen motiveren. CBb 27 februari 2014, AWB 13/233, ECLI:NL:CBB:2014:97.

516 M. Stouten, De Witwasmeldplicht (diss.), 2012, p. 8.

een wettelijke regeling.[517] Het maatschappelijk belang dat de waarheid in rechte aan het licht komt, moet volgens de Hoge Raad wijken voor het maatschappelijk belang dat een ieder zich vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking van het besprokene om bijstand en advies tot zijn advocaat moet kunnen wenden.[518] De algemene plicht om inzage te verlenen strijdt hier met het recht op vertrouwelijke communicatie. Vanwege het fundamentele karakter en de uitwerking daarvan voor het verschoningsrecht, volgt een korte toelichting.

In nationaal en Europees verband wordt in het kader en ten behoeve van de rechten van verweer van cliënten, afkomstig van onafhankelijke advocaten, de briefwisseling met die advocaten beschermd.[519] Dit recht geldt niet alleen voor de betreffende advocaat of diens cliënt, maar tevens voor een eventueel administratiekantoor dat in opdracht van de cliënt hierbij betrokken is.[520] Met uitzondering van het Europese mededingingsrecht, biedt het ook bescherming voor advocaten in dienstbetrekking (interne advocaten).[521] Ook in het kader van een belastingcontrole kan degene aan wie gegevens en inlichtingen worden gevraagd dan wel inzage daarin, zich in beginsel beroepen op dat zogenaamde 'legal privilege'[522] Dat geldt immers ongeacht de wettelijke regeling.[523] De inspecteur en toezichthouder moeten het recht op vrije communicatie met de geheimhouder eerbiedigen.[524]

Niet *alle* communicatie valt echter onder dit privilege. In de zaak Vestia komt bijvoorbeeld naar voren dat stukken die – ondanks dat die afkomstig waren van het advocatenkantoor – louter feiten bevatten (in casu: governance rapport) en moeten worden verstrekt. De zogenaamde 'legal opinions' over bepaalde overeenkomsten wegen daar niet tegen op.[525]

---

517 Met name gebaseerd op art. 11a Advocatenwet en art. 272 Sr; HR 22 juni 1984, NJ 1985/188.

518 HR 1 maart 1985, NJ 1986/173, r.o. 3.1 (Notaris Maas).

519 HR 15 maart 2013, LJN:BY6101, met verwijzing naar HvJ EU 18 mei 1982, C-155/79, (Australian Mining & Smelting Europe Limited vs. Europese Commissie) NJ 1983/150 en SEW 1983, nr. 2. p. 125 e.v., m.nt. F.W. Vogelaar; HvJ EU 14 september 2010, C-550/07: LJN:BN8974, NJ 2010/629, m.nt. M.R. Mok; AB 2011/59, m.nt. A.P.W. Duijkersloot; JBPr 2011, 1, m.nt. N.A.M.E.C. Fanoy; JOR 2010, 332, m.nt. R.G.J. de Haan; Ondernemingsrecht 2010, nr. 151, m.nt. B.J. Drijber (Akzo Nobel Chemicals Ltd. en Akcros Chemicals Ltd. v. Europese Commissie). Voor een beschouwing over de laatstgenoemde uitspraak verwijs ik ook naar P. Kuipers, Legal Privilege en het Akzo-arrest: slecht nieuws, NtEr 2010, nr. 10, p. 337 e.v.

520 HR 27 april 2012, LJN:BV 3426, NJ 2012/408.

521 HvJ EU 14 september 2010, C-550/07, NJ 2010/629 (Akzo Nobel Chemicals Ltd. en Akcros Chemicals Ltd. vs. Europese Commissie) zie ook HR 15 maart 2013, LJN:BY6101.

522 HR 27 april 2012, LJN:BV3426, NJ 2012/408.

523 Hiertoe worden ook gerekend de interne memo's die op grond van die correspondentie worden opgesteld (GvEA EU 4 april 1990, nr. T-30/89, Jur. 1990, p. II-163 (Hilti vs. Commissie)) en de interne memo's ter voorbereiding daarop (GvEA EU 17 september 2007 T-125/03 en T-253/03 Akzo Nobel Chemicals en Akcros Chemicals/Commissie).

524 Vgl.HR 19 november 1985, LJN:AC9105, NJ 1986/533. De Belastingdienst behoudt, volgens het voornoemde arrest, wel een recht om de aannemelijkheid te toetsen.

525 Rb. Den Haag, 14 januari 2015, ECLI:NL:RBDHA:2015:248 (Vestia), RO 2015/24.

Het functionele verschoningsrecht van de advocaat sluit hier dan naadloos op aan.[526] Hetzelfde beginsel is ook terug te zien in het breder toegepaste 'fair play beginsel'.[527] Een beginsel dat overigens niet alleen voor fiscale adviezen geldt, maar evenzo van toepassing kan zijn in civiele geschillen waarbij de overheid een van de partijen is.[528] Een toezichthouder heeft in beginsel het recht om vluchtig kennis te nemen van de uiterlijke kenmerken van de correspondentie om de aard daarvan vast te kunnen stellen.[529] De ACM heeft zijn werkwijze vastgelegd in een apart besluit.[530] Dit geldt ook voor de AFM.[531]

Een legal privilege hoeft in beginsel niet wettelijk te zijn geregeld. Dit is slechts in uitzonderlijke situaties het geval. Ik noem het toezicht door de ACM waarvoor een bijzondere wettelijke beperking geldt voor wat betreft de inzageverplichting (art. 12g Iw ACM).[532] Hoewel wordt betoogd het legal privilege ook wettelijk te verankeren voor andere markttoezichthouders, is die specifieke verankering op dit moment nog beperkt tot de ACM.[533]

Het legal privilege is onafhankelijk van de plaats waar de stukken zich bevinden, alleen de aard van de stukken telt. Het Gerecht in eerste aanleg van de Europese Unie oordeelt dat het voor de bescherming van het legal privilege niet uitmaakt of de briefwisseling zich bij de advocaat of bij de onderneming bevindt.[534] Uit de jurisprudentie komt naar voren dat de locatie van de stukken niet relevant is. Dit

---

526 Onder geprivilegieerde gegevens verstaat de AFM 'gegevens die zijn gewisseld tussen een onderneming en een advocaat die is toegelaten tot de balie. De gegevens worden als geprivilegieerd aangemerkt wanneer de advocaat zich ten aanzien van die gegevens zou kunnen beroepen op het verschoningsrecht zoals vastgelegd in artikel 5:20, tweede lid, Awb, indien de gegevens zich bij hem/haar zouden bevinden.' Volgens de AFM vallen ook 'onder het verschoningsrecht eventuele interne documenten voor zover daarin de correspondentie met voornoemde advocaten is weergegeven of samengevat en interne documenten die zijn opgesteld met het uitsluitend doel om advies van die advocaat in te winnen.' Werkwijze AFM inzien en kopiëren van digitale gegevens, Stcrt. 2011, 3119.

527 Op deze plaats volsta ik met het verwijzen naar het fair play beginsel ten aanzien van adviezen en beschouwingen van derden, volgens HR 23 september 2005, LJN:AU3140, BNB 2006/21 en V-N 2005/46.5.

528 K.I.A. Middelkoop, V&O 2005/11, p. 199; zie ook J.S. Kalisvaart, Erosie van het verschoningsrecht van de advocaat in het effectenrecht, Vennootschap & Onderneming, 2011/10, p. 187.

529 GvEA EU 17 september 2007, gevoegde zaken T-125/03 en T-253/03 (Akzo Nobel Chemicals en Akcros Chemicals/Commissie), ro. 81. Indien voorstaande ook inbreuk maakt op de beschermde vertrouwelijkheid, kan ook dat worden geweigerd door betrokkene. Betrokkene behoudt, bij twijfel over de werking van de waarborgen, volgens het besluit het recht op een (civiele) kortgedingprocedure.

530 ACM Werkwijze geheimhoudingsprilvilege advocaat 2014, 11 februari 2014, Stcrt. 2014, 3991.

531 Werkwijze AFM inzien en kopiëren van digitale gegevens, Stcrt. 2011, 3119.

532 'Dat heeft tot gevolg dat de werking van die geheimhoudingsplicht uitsluitend afhankelijk is van de aard van dat document en niet van de min of meer toevallige plaats waar het zich bevindt. Een document dat onder de bescherming van de geheimhoudingsplicht valt behoeft niet alleen niet aan toezichthouders ter inzage te worden gegeven als het zich bij een advocaat bevindt, maar ook als het zich bij (een feitelijk leidinggevende van) de marktorganisatie bevindt.' Kamerstukken II 2012/13, 33 622, nr. 3.

533 L.F.M. Verhey en N. Verheij, De macht van de marktmeesters. In: A.A. van Rossum, L.F.M. Verhey en N. Verheij, Toezicht (NJV-preadviezen), 2005, p. 271.

534 GvEA EU 4 april 1990, nr. T-30/89, Jur. 1990, p. II-163 (Hilti vs. Commissie).

geldt overigens ook voor de correspondentie die tussen een verschoningsgerechtigde en een cliënt is gewisseld. Die kan ook niet bij de cliënt worden opgevraagd.[535] Dit is binnen het fiscale domein niet anders.[536]

Het is echter niet zo dat stukken die als afschrift aan een advocaat zijn gestuurd, daarmee zonder meer zijn uitgezonderd. De minister van Economische zaken geeft de beperking duidelijk aan: 'Zijn de originele stukken te vinden bij de onder toezicht gestelde, dan maakt puur het feit dat ze (ook) in afschrift aan de advocaat zijn gestuurd niet, dat ze niet gebruikt kunnen worden door ACM [MS: als toezichthouder].'[537] In feite is hier sprake van een codificatie van een brede toepassing voor het (afgeleide) verschoningsrecht.[538]

Geen wettelijke beperking in vertrouwelijkheid

Fiscaal kan niemand zich beroepen op een wettelijke geheimhoudingsplicht als het gaat om de eigen belastingheffing (art. 51 AWR). Zelfs wanneer het overtreden van de geheimhoudingsplicht (bijvoorbeeld art. 273 van het Schweizerisches Strafgesetzbuch) een strafrechtelijk delict vormt, biedt dit geen wettelijke grond tot weigering.[539] De wet en jurisprudentie zijn duidelijk: elk conflict is hiermee van oudsher bij voorbaat geëlimineerd.[540] Het worden gekwalificeerd als verschoningsgerechtigde houdt dus ook niet in dat een belastingplichtige een (afgeleid) verschoningsrecht heeft voor zijn *eigen* belastingplicht.[541] Dat ligt anders wanneer het gaat om de zogenaamde klassieke verschoningsgerechtigden in het kader van de belastingheffing van anderen (zie par. 5.7). Voor hun eigen belastingplicht kunnen zij echter niet met vrucht een beroep doen op een geheimhoudingsverplichting.[542]

In het nalevingstoezicht ligt dit anders. Voor het toezicht bij de onder toezicht gestelde verschoningsgerechtigde kan de wettelijke geheimhoudingsverplichting *wel* een beperking met zich mee brengen voor het verkrijgen van inzage (art. 5:20 Awb). De inspecteur kan derhalve inzage krijgen in delen van een administratie die voor andere toezichthouders gesloten blijven.

Dat geldt overigens ook voor anderen die door de verschoningsgerechtigde worden ingeschakeld waarvan een verschoningsrecht wordt afgeleid.[543] Dit geldt

535 Rb. Amsterdam 30 oktober 2013, ECLI:NL:RBAMS:2013:7983 (Fairstar vs. Cadenza); Rb. Den Haag, 14 januari 2015, ECLI:NL:RBDHA:2015:248 (Vestia), RO 2015/24.

536 Kamerstukken 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 25. Voor bespreking van het verschoningsrecht verwijs ik naar par. 5.7.

537 Kamerstukken II 2012/13, 33 622, nr. 3, p. 49.

538 Een anderszins overeengekomen geheimhoudingsverplichting is overigens niet voldoende. Hof Den Haag 23 april 2013, LJN:CA3041.

539 HR 8 januari 1986, BNB 1986/128; HR 4 juli 1989, BNB 1989/258; HR 11 december 1991, LJN: AW5744, BNB 1992/243 en FED 92/178.

540 HR 24 oktober 1923, B 3306; RvB Amsterdam I, 31 maart 1930, B 4889; HR 27 maart 1940, B 7138; HR 11 april 1928, B 4526.

541 HR 19 november 1985, LJN:AC9105, NJ 1986/533.

542 HR 2 mei 1995, BNB 1956/193; HR 1 mei 1957, BNB 1957/195.

543 Notitie van De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, De belastingadviseur en het verschoningsrecht, 2012, p. 7; zie ook HR 29 maart 1994, NJ 1994/552.

voor personeel[544] en eventueel betrokken derden.[545] De beslissing over de toepassing van dat recht, komt in beginsel toe aan de persoon van wie het verschoningsrecht is afgeleid.[546] De afgeleid verschoningsgerechtigde hoeft immers zelf geen geheimhoudingsverplichting te hebben.[547] De locatie waar de stukken zich bevinden is ook dan niet relevant.[548] Van een afgeleid verschoningsrecht kan overigens ook binnen het fiscale toezicht sprake zijn.

De aard van het verschoningsrecht brengt volgens de Hoge Raad mee dat de medewerkingsplicht voor het verstrekken van gegevens en inlichtingen dan wel inzage in stukken, in beginsel toekomt aan de tot verschoning bevoegde persoon.[549] Het komt dus niet de toezichthouder noch aan de inspecteur. De inzage in vertrouwelijke gegevens blijft dan in beginsel achterwege indien en voorzover dat wettelijk is bepaald en de verschoningsgerechtigde dat als zodanig te kennen geeft. Dit wordt alleen anders indien het toezichtsbelang zwaarder weegt en er geen sprake is van een *absolute* geheimhoudingsverplichting. En dat kan voor de inspecteur en per toezichthouder verschillen.

Twee voorbeelden ter verduidelijking. Als eerste voorbeeld noem ik de wettelijke geheimhoudingsverplichting van notarissen (art. 22 Wna). Daar is *geen* sprake van een absolute geheimhoudingsverplichting. Een verzoek van het Bft in het kader van het naleven van de Wet Mot en de Wid vindt het Hof Amsterdam evenwel niet zwaarwegend genoeg.[550] Ook onder de (latere) Wwft biedt de Wet op het notarisambt (art. 96 Wna) de Bft geen grondslag voor controle op de naleving van de Wwft door de notarissen.[551] Op voorhand is het derhalve niet duidelijk hoever de

544 Het afgeleide verschoningrecht ziet immers op de situatie waarin 'algemeen aanvaard [wordt] dat de plicht tot geheimhouding van de advocaat niet alleen geldt voor hemzelf, doch ook voor het te zijnen kantore werkzame personeel, en dat aan de desbetreffende personeelsleden op grond daarvan een afgeleid verschoningsrecht toekomt. Deze uitbreiding is op praktische gronden geboden, omdat anders het recht en de plicht van de advocaat tot geheimhouding voor een beduidend gedeelte illusoir zouden worden, gelet op de voor de advocaat bestaande noodzaak bedoelde personeelsleden bij zijn werkzaamheden te betrekken.', PHR 12 oktober 2010, LJN:BN0526.

545 Voor een behoorlijke vervulling van zijn taak (als raadsman) kan het noodzakelijk zijn 'een niet aan zijn kantoor verbonden derde als deskundige in te schakelen om zo over de vereiste speciale deskundigheid te kunnen beschikken welke hij zelf niet heeft.' HR 29 maart 1994, NJ 1994/552

546 HR 29 maart 1994, LJN:ZC9693, NJ 1994/552, m.nt. 't Hart r.o. 4.7 en HR 12 februari 2002, LJN: AD4402, NJ 2002/440, m.nt. Buruma, r.o. 3.4. In het discussiestuk Professioneel verschoningsrecht ex art. 218 Sv, juni 2014, in het kader van het programma Versterking prestaties in de strafrechtketen, wordt op p. 17 het verschil aangegeven tussen '*gedeeld*' en een '*afgeleid*' verschoningsrecht. Bij een gedeeld verschoningsrecht zouden beiden verschoningsgerechtigde zijn. Het onderscheid is niet wettelijk bepaald en in het kader van dit onderscheid hanteer ik het uitgangspunt dat de (primair) verschoningsrechtigde in beginsel het recht heeft op de beslissing tot geheimhouding.

547 HR 6 december 1955, NJ 1965/52.

548 HR 12 februari 2002, LJN:AD4402, NJ 2002/440; zie ook E. Thomas, Hoe ver strekt het verschoningsrecht van de advocaat, notaris, belastinginspecteur, -adviseur en accountant?, WFR 2003/6546, p. 1512-1521.

549 HR 29 maart 1994, LJN:ZC9694, NJ 1994/537; HR 24 januari 2006, LJN:AU4666, NJ 2006/109; HR 13 januari 2006, LJN:AU4533, NJ 2006/480.

550 Hof Amsterdam, 25 oktober 2007, LJN:BB6708.

551 Hof Amsterdam 22 november 2011, LJN:BV8632. Zie, in dezelfde lijn, ook Hof Amsterdam 12 juni 2012, LJN:BX9014.

bevoegdheid van de toezichthouder strekt. Aanvullende kaders dienen de rechten van betrokkenen te waarborgen.

Als tweede voorbeeld noem ik de wettelijke doorbreking van het beroepsgeheim van zorgaanbieders voor het toezicht door de NZa. De Wmg bepaalt dat zorgaanbieders zich in bepaalde situaties (nalevingstoezicht ex art. 35 Wmg) niet met vrucht kunnen beroepen op hun geheimhoudingsplicht als het gaat om het nalevingstoezicht (art. 66 Wmg). In de parlementaire geschiedenis geeft de staatssecretaris van Justitie voorbeelden voor de toepassing met daarbij tevens een duidelijke taakafbakening.[552] In jurisprudentie wordt dit verder ingevuld waarbij ik de mogelijkheid tot het verkrijgen van inzage in patiëntendossiers met medische gegevens als voorbeeld noem.[553]

Het verkrijgen van gegevens bij een verschoningsgerechtigde (voor de eigen verplichtingen) kan leiden tot het delen van die gegevens in het kader van de naleving van wet- en regelgeving door zijn cliënten.[554] En dat terwijl in het kader van het toezicht op die cliënten een (afgeleid) verschoningsrecht zou kunnen gelden. Het delen van dergelijke gegevens kan leiden tot diffuse situaties. Om die te voorkomen kan bijvoorbeeld een extra geheimhouding voor een specifieke toezichthouder worden geïntroduceerd.[555] In de literatuur wordt wel gesteld dat zij tevens een afgeleid verschoningsrecht hebben.[556] Zo zijn de toezichthouders van het Bft gehouden aan de op hen rustende (afgeleide) geheimhoudingsverplichting en moeten zij zich (respectievelijk dienen zich) in voorkomende gevallen tegenover derden beroepen op hun verschoningsrecht.[557] Dat geeft de memorie van toelichting ook duidelijk aan.[558] Volgens vaste jurisprudentie dient dergelijke informatie geheim te blijven.[559] In soortgelijke bewoordingen heeft de NZa een 'afgeleide geheimhoudingsverplichting' gekregen ten aanzien van gegevens die de zorgaanbieders verstrekken. Op grond van de Wmg 'gelden de geheimhoudingsverplichtingen die op de zorgaanbieder rusten onverkort voor degene die de opgevraagde persoonsgegevens heeft ontvangen.'[560] Met andere woorden, de verplichting tot

552 Kamerstukken II 2004/05, 30 186, nr. 3, p. 76.

553 CBb 11 februari 2010, LJN:BL3730, GJ 2010, 50 m.nt. T.M. Schalken en AB 2010/243 m.nt. I. Sewandono.

554 In dit verband wil ik nog aangeven dat het niet altijd om inhoudelijke gegevens hoeft te gaan. Het verschoningsrecht kan zich zelfs uitstrekken tot naam, adres en woonplaats gegevens van cliënten met wie de geheimhouder gegevens heeft uitgewisseld, zie HR 27 april 2012, LJN: BV3426, BNB 2012/231.

555 Zo geldt voor toezichthouders van het Bft zowel de geheimhoudingsverplichting vanuit de Awb (art. 2:5 Awb) als wel uit de Wna (art. 110 lid 8 Wna). Met het afleggen van de eed op grond van de Wna (art. 110 lid 8 Wna) rust op de Bft-toezichthouders een geheimhoudingsplicht die strekt tot alles waarvan zij uit hoofde van hun taakvervulling kennisnemen.

556 J.C.H. Melis De Notariswet, hoofdstuk 30.3.3 Geheimhouding door de toezichthouder; afgeleid verschoningsrecht, 2012.

557 T. Havinga, P. Verbruggen en H.C.F.J.A. de Waele (red), Toezicht tegen het licht, 2015, hoofdstuk 9.3 Toezicht op het notariaat sinds 2013.

558 Kamerstukken II 2009/10, 32 250, nr. 3, p. 6 e.v.

559 Zie HR 29 maart 1994, NJ 1994/552; HR 12 februari 2002, NJ 2002/440.

560 Kamerstukken II 2004/05, 30 186, nr. 3, p. 76.

geheimhouding gaat over op degene die informatie heeft gekregen van een zorgaanbieder die uit enigerlei hoofde tot geheimhouding verplicht is.

In dit kader wil ik twee kanttekeningen plaatsen. Ten eerste over de gehanteerde terminologie. Of de term *afgeleid verschoningsr*echt de meest zuivere is, valt mijns inziens te betwijfelen. Enerzijds voert de toezichthouder geen werkzaamheden uit in het kader van een opdracht door de verschoningsgerechtigde (er is dan ook geen sprake van het 'inschakelen van anderen') en anderzijds zou een publiekrechtelijke toezichthouder afhankelijk worden van (de instemming van) een privaatrechtelijke beroepsbeoefenaar.[561]

Een tweede kanttekening ziet op het doorbreken van de geheimhouding. Zonder hier een uitspraak te doen over de ongewenstheid van een dergelijke situatie, volsta ik met de opmerking dat de verschoningsgerechtigde mag vertrouwen op de geheimhoudingsplicht van de toezichthouder waaronder de gegevens zijn verstrekt respectievelijk verkregen. In de Wmg is bijvoorbeeld expliciet bepaald dat de geheimhoudingsplicht van de verschoningsgerechtigde, overgaat op de toezichthouder. Die heeft de plicht te handelen binnen de wettelijke bepaling die voor die bijzondere groep van onder toezicht gestelden bepaald is. Tevens is sprake van een specifieke doelbinding. 'De doorbreking van de geheimhoudingsplicht van de notaris geldt jegens de toezichthouder met een specifiek doel, namelijk om deze in staat te stellen goed toezicht te houden op het notariaat.'[562] Vanuit dat perspectief is geheimhouding geboden. Het vervolgens delen van die gegevens zou daarmee in strijd zijn.

De AFM houdt ook toezicht op accountantsorganisaties. Dan kan blijken dat een cliënt bijvoorbeeld de fiscale wetgeving niet juist naleeft. De AFM meldt dat niet aan de Belastingdienst. De Belastingdienst die tijdens een derdenonderzoek inzage verkrijgt in het vertrouwelijke dossier van de accountant en daar misslagen ontdekt, kan dat wel melden aan de AFM.[563] Dit geldt ook wanneer de Belastingdienst informatie verkrijgt dat notarissen ongebruikelijke transacties niet hebben gemeld.[564] Die informatie kan de Belastingdienst verstrekken aan het Bft; maar ook met de Bft is geen sprake van wederkerigheid. Hier lijkt sprake te zijn inconsistenties: of houdt dit verband met de aard van de onderscheiden taken? Het lijkt erop dat de Belastingdienst zijn gegevens zelfstandig moet vergaren terwijl andere toezichthouders daarentegen wel actief gegevens van de Belastingdienst verkrijgen. Alleen wanneer de Belastingdienst een mogelijk fiscaal belang aanwezig acht, kan hij de gegevens van die andere toezichthouders verkrijgen: maar dan bestaat ook tevens een wettelijke plicht daartoe (par. 5.7.3).

561 HR 29 maart 1994, LJN:ZC9694, NJ 1994/537; HR 24 januari 2006, LJN:AU4666, NJ 2006/109; HR 13 januari 2006, LJN:AU4533, NJ 2006/480.

562 J.C.H. Melis De Notariswet, hoofdstuk 30.3.3 Geheimhouding door de toezichthouder; afgeleid verschoningsrecht, 2012.

563 Stichting Autoriteit Financiële Markten, Stcrt. 2012, 12057.

564 Bureau Financieel Toezicht, Stcrt. 2012, 12056.

Communicatie met vertrouwenspersonen

Naast de hiervoor genoemde groep van verschoningsgerechtigden kan, vanuit maatschappelijk perspectief, ook andere communicatie als vertrouwelijk wordt betiteld. Als voorbeeld noem ik de communicatie met de accountant of de belastingadviseur. In zijn arrest van 22 december 1989 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat voor een beroep op het verschoningsrecht sprake moet zijn van een geheimhoudingsplicht.[565] Zonder geheimhoudingsplicht geen verschoningsrecht, maar met een geheimhoudingsplicht niet per definitie een verschoningsrecht.[566] Een accountant heeft ondanks zijn wettelijke geheimhoudingsplicht (art. 26 lid 1 Wta) in fiscalibus geen formeel verschoningsrecht.[567] Dit geldt tevens voor belastingadviseur.[568] Ook aan de mediator heeft de Hoge Raad (nog) geen verschoningsrecht toegekend.[569] Ook wanneer een verschoningsgerechtigde in een andere hoedanigheid optreedt, geldt het verschoningsrecht niet.[570] Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer een notaris optreedt als belastingadviseur. Die communicatie valt dan in beginsel niet onder het verschoningsrecht.

Wel kan in beide situaties sprake zijn van een afgeleid verschoningsrecht wanneer bijvoorbeeld een accountant in opdracht van een verschoningsgerechtigde als deskundige wordt ingehuurd.[571] Dan heeft hij een afgeleid verschoningsrecht[572] in het kader van een derdenonderzoek.[573] Immers, zou alleen de correspondentie bij de verschoningsgerechtigde onder het verschoningsrecht vallen, dan zou dat het verschoningsrecht illusoir maken. Ook werkzaamheden van andere externe deskundigen voor een geheimhouder behoren vanuit dat perspectief tot het (afgeleide) verschoningsrecht.[574] Voor andere (vertrouwelijke) communicatie kan in beginsel geen sprake zijn van een (afgeleid) verschoningsrecht.

Uit de fiscale wetsgeschiedenis blijkt dat de inspecteur zich moet richten op de vaststelling van de fiscaal relevante feiten. Dat sluit zuivere advisering uit van een inzageverplichting. De Hoge Raad wijst er op dat het beginsel van fair play zich

565 HR 22 december 1989, LJN:AD0997, NJ 1990/779.

566 Aldus J.B.M. Vranken in zijn noot onder het arrest HR 22 december 1989, LJN:AD0997, NJ 1990/779.

567 HR 25 oktober 1983, LJN:AG4685 NJ 1984/132; zie ook HR 14 juni 1986, LJN:AC9068, NJ 1986/175 (accountant als getuige in civiele procedure). Ook: HR (strafkamer) HR 6 mei 1986, LJN:AB9404, NJ 1986/813. In de fiscale sfeer heeft een accountant geen zelfstandig verschoningsrecht maar er kan wel sprake zijn van een afgeleid verschoningsrecht, zie HR 29 maart 1994, LJN ZC9693, NJ 1994/552; zie ook HR 12 februari 2002, LJN AD4402 (NJ 2002/440).

568 HR 6 mei 1986, LJN:AB9405, NJ 1986/814; HR 6 mei 1986, LJN:AB9406, NJ 1986/815.

569 HR 10 april 2009, LJN:BG9470, NJ 2010/471.

570 Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 25, en Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 5, p. 25-26; zie ook P. van der Wal, Het wettelijk verschoningsrecht in belastingzaken, WFR 2001/6428.

571 Ook voor het civiele recht heeft de accountant (HR 14 juni 1985, NJ 1986/175) noch belastingadviseur (HR 21 november 1986, NJ 1987/318) een verschoningsrecht. Dit geldt evenzo voor het strafprocesrecht van de accountant in zijn controlefunctie (HR 25 oktober 1983, NJ 1984/132) en adviesfunctie (HR 6 mei 1986, NJ 1986/813) en belastingadviseur (HR 6 mei 1986, NJ 1986/814 en 815; zie ook HR 25 oktober 1985, NJ 1986/176).

572 HR 29 maart 1994, LJN:ZC9693, NJ 1994/552 en HR 12 februari 2002, LJN:AD4402, NJ 2002/440.

573 HR 29 maart 1994, LJN:ZC9693, NJ 1994/552 en V-N 1994/1366 en HR 12 maart 1997, LJN:ZC6589, BNB 1997/146.

574 PHR Conclusie A-G Machielse bij HR 12 februari 2002, V-N 2002/18.9.

ertegen verzet dat de inspecteur van zijn bevoegdheid (ex art. 47 AWR) gebruik maakt om kennis te krijgen van rapporten en andere geschriften van derden, voor zover die ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daarover te adviseren.[575] In de literatuur is dit beginsel – vanuit het fiscale perspectief – veelvuldig aan de orde geweest[576] en in de jurisprudentie is daar invulling aan gegeven.[577] De wettelijke inzageplicht strekt zich derhalve niet uit over de complete fiscale adviezen.[578] Een administratieplichtige mag de feiten vanuit die overweging (zelfstandig) in geschoonde vorm voor raadpleging ter beschikking stellen.[579]

Ook de toezichthouders moeten zich richten op feiten en zich 'gedragen' naar de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. En het fair play beginsel maakt daar een onderdeel van uit. Voor de inspecteur gaat het om zogenaamd fiscaal-gekwalificeerde-adviezen.[580] Andere toezichthouders hebben hun eigen 'speelveld', waarop zij eerlijk moeten spelen.

Gemengd zakelijke en persoonlijke gegevens

Voor de toezichthouder is aangegeven dat hij bij het verkrijgen van inzage in een administratie – in het bijzonder in elektronische vorm zoals een image van gegevensbronnen – (procedurele) waarborgen moet treffen om ervoor te zorgen dat de geprivilegieerde gegevens buiten het onderzoek blijven.[581] Hij moet aangeven op welke wijze hij rekening heeft gehouden met de beperking en alleen inzage nemen in de zakelijke gegevens.[582] De verantwoordelijkheid voor een rechtmatige inzage ligt bij degene die inzage vraagt. Dit laatste ligt ook in de lijn met de latere Europese jurisprudentie voor de fiscale inzage.[583] Het Europese Hof bevestigt daarbij tevens

575 HR 23 september 2005, LJN:AU3140, BNB 2006/21 en V-N 2005/46.5.

576 F.R. Herreveld, Fair play en horizontaal toezicht. In: WFR 2009/23; F.R. Herreveld, Fair play verbiedt inzage door de fiscus in accountantsdossiers. In: WFR 2011/1088; G.J.M.E. in zijn annotatie onder HR 23 september 2005, BNB 2006/21; R.N.J. Kamerling en B. Jonker, Praktijkhandreiking inzage in de controledossiers van de openbaar accountant. In: WFR 2011/104; J.A.R. van Eijsden, Fair play als exponent van fiscaal fatsoen. In: WFR 2007/1133; D.G. Barmentlo en J.M. van der Vegt, Speelt de Belastingdienst fair play? In: Tijdschrift Formeel Belastingrecht 2005/8; D.G. Barmentlo en enJ.M. van der Vegt, Inlichtingenverplichtingen versus verschoningsrecht. In: FTV 2006/5; A.K.H. Klein Sprokkelhorst, Inzage in due-diligencerapporten. Een kwestie van fair play. In: Accountant-Adviseur 2005/12 en E.B. Pechler, Fair play. In: NTFR 2005/48.

577 Rb. Amsterdam van 6 oktober 2011, LJN:BT6955.

578 T.W.M. Poolen, Rechtsbescherming en ontwikkelingen binnen de Belastingdienst. In: S. Stevens (red.), Groeten aan Maarten, 2009, p. 82 en M.E. Oenema/D.G. Barmentlo, De administratieverplichting onder het handhavingsconvenant: een rekbaar begrip? In: Tijdschrift van fiscale beheersing & compliance, 2011/1, p. 13.

579 D.G. Barmentlo en J. Kastelein, Actualiteiten formeel belastingrecht. In: Tribuut van 25 februari 2009, p. 19.

580 F.R. Herreveld, Fair play verbiedt inzage door de fiscus in accountantsdossiers. In: WFR 2011/1088; zie ook G.J.M.E. in zijn annotatie onder HR 23 september 2005, BNB 2006/21, en J.H.S. van Herten, Medische dossiers, beroepsgeheim en fiscus. In: WFR 1985/5705, p. 1516.

581 HR 27 april 2012, LJN:BV3426, RF 2012/69.

582 Rb. Rotterdam 20 april 2010, LJN:BM4487, RF 2010/65.

583 EHRM 14 maart 2013, nr. 24117/08 (Bernh Larsen Holding AS e.a. vs. Noorwegen).

de verplichting tot vernietiging van de (in kopie beschikbaar gestelde) gegevens na raadpleging.[584] Een waarborg die overigens ook binnen het nalevingstoezicht geldt.

Wanneer een gegevensverzameling ook gegevens kan bevatten die niet onder de inzageverplichting vallen, moet zowel de inspecteur als de toezichthouder maatregelen treffen opdat die gegevens niet worden *geraadpleegd* voor andere doeleinden.

5.4.3.3 De bewaarplicht

Het verkrijgen van inzage veronderstelt dat de documenten moeten worden bewaard. Hiervoor geldt in beginsel de algemene verplichting voor ondernemingen – al dan niet rechtspersonen – in het Burgerlijk Wetboek (art. 2:10 lid 3 en 4 BW en art. 3:15i BW). De bewaartermijn is zeven jaar.[585] Dit geldt voor de administratie en de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers.[586] Dit omvat, aldus de minister, de balans met de staat van baten en lasten *inclusief* de onderliggende bescheiden.[587] Op het niet nakomen van de algemene bewaartermijn van art. 2:10 BW zijn sancties gesteld.[588]

De fiscale wetgeving kent naast een eigen administratie- ook een bewaarplicht. Die is in beginsel ook zeven jaar maar kan vanuit specifieke belastingwetgeving langer zijn (art. 52 lid 4 AWR).[589] Voor omzetbelastinggegevens geldt in bijzondere gevallen een termijn van tien jaar (Art. 34a Wet op de omzetbelasting). Loonbelastingegevens zoals loonbelastingverklaring en een kopie van het identiteitsbewijs dienen zelfs tot vijf jaar na uit dienststreding te worden bewaard (Art. 23a Uitvoeringsreg. Loonbelasting) Dividendnota's daarentegen weer korter, namelijk vijf jaar (Art. 3: Uitvoeringsbeschikking dividendbelasting). De fiscale administratieverplichting en de daaraan gekoppelde bewaarverplichting gaan verder dan de civiele variant.[590] In fiscalibus heeft de staatssecretaris de bewaarplicht – voor

584 EHRM 14 maart 2013, nr. 24117/08 (Bernh Larsen Holding AS e.a. vs. Noorwegen).

585 Wet van 26 maart 1998 tot wijziging van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek en van enige andere wetten in verband met de verkorting van de bewaartermijn van boeken, bescheiden en andere gegevensdragers, Stb. 1998, 184.

586 Het BW sluit hier aan op de terminologie van de AWR, zie art. 2:10 lid 1 BW, 2:10 lid 3 BW en art. 3:15i BW.

587 Kamerstukken II 1993/94, 23 024, nr. 3, p. 3.

588 Met name art. 342 Sr (bij faillissement) en art. 343 Sr (bij bedrieglijke bankbreuk).

589 Wet van 26 maart 1998 tot wijziging van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek en van enige andere wetten in verband met de verkorting van de bewaartermijn van boeken, bescheiden en andere gegevensdragers, Stb. 1998, 184.

590 Besluit van de staatssecretaris van Financiën 19 juli 1996, PFC 96/854, V-N 1996 p. 2955, gewijzigd bij besluit van de staatssecretaris van Financiën van 30 oktober 1998, PFC 98/742m, V-N 1998/58.6; zie ook het beleid daaromtrent zoals opgenomen in het Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 19 juli 1996, nr. PFC 6/854U, en gewijzigd bij besluit van 3 april 2000, nr. AFZ 2000/956M.

specifieke onderdelen van de administratie en het ter inzage vragen – uitgewerkt in een besluit.[591] Particulieren hebben overigens fiscaal geen bewaarplicht.

De toezichthouder heeft in beginsel te maken met de wettelijke bewaarplicht vanuit het BW. Daarnaast kan vanuit specifieke wetgeving een aanvullende bewaarplicht zijn voorgeschreven. Veelal geldt dan ook een termijn van zeven jaar.[592] Maar dit kan ook langer zijn.[593] Daarnaast kan vanuit beroepsreglementering aanvullend een bewaartermijn zijn bepaald.[594] Op basis van privacywetgeving kan de bewaartermijn juist weer verkort worden. Zo mag een onderwijsinstelling de gegevens van een leerling, na het verlaten van de school, nog maar twee jaar bewaren. Daarna moeten die worden vernietigd.[595] Camerabeelden van openbare plaatsen mogen slechts vier weken bewaard worden en moeten daarna worden vernietigd.[596] En daarmee is er een grote diversiteit aan termijnen variërend van vier weken tot soms meer dan veertig jaar.[597] Met een aanvullend kader voor het bewaren van persoonsgegevens. Die mogen niet langer dan strikt noodzakelijk worden bewaard (art. 10 Wbp en art. 5 sub e AVG).

De Awb kent geen bewaar*vordering*. Wel kan de toezichthouder *tijdens* een onderzoek vorderen om eventueel aanvullende gegevens – waarvan inzage wordt gevraagd – te bewaren. Dit kan echter niet tot gevolg hebben dat dit leidt tot 'een praktisch onbegrensde bewaarplicht'.[598] Het bewaren van de gegevens moet redelijk zijn. De minister van Justitie geeft aan dat aanvullende toezichtsbevoegdheden

591 Besluit van 19 juli 1996 (nr. PFC96/854) en nadien gewijzigd bij besluit van 30 oktober 1998 (nr. PFC98/742) en 3 april 2000 (nr. AFZ2000/956M, V-N 2000/19.4). Het besluit van 19 juli 1996 is ingetrokken bij het Besluit Fiscaal Bestuursrecht van 4 april 2011, nr. BLKB2011/1087M, Stcrt. 2011, 6414, V-N 2011/20.5 en nadien is ook het besluit van 3 april 2000 vervallen. De huidige beperkingen daaromtrent zijn opgenomen in het Besluit Fiscaal Bestuursrecht van 15 februari 2016, nr. BLKB2016/19, Stcrt. 2016, 9680, V-N 2016/18.8.

592 Zie bijvoorbeeld art. 169 Pensioenwet en art. 86 Zvw.

593 Voor medische dossiers geldt een langere bewaartermijn, namelijk vijftien jaar (art. 7: 454 lid 3 Wgbo). Voor accountantsdossiers is thans een wetsvoorstel in behandeling met o.a. verlenging van de bewaartermijn naar tien jaar (Kamerstukken II 2017/18, 34 677, nr. 3); op dit moment is de bewaartermijn zeven jaar na afsluiten dossier (art. 11 lid 6 Besluit toezicht accountantsorganisaties).

594 Beroepswetgeving van de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA), art. 8 NVAK-aav, art. 15 NVAK-ass en art. 25 NVKS.

595 In dit verband merk ik op dat de bewaarplicht proportioneel moet zijn. HvJ EU 7 mei 2009, C-553/07 (Rijkeboer); zie ook HvJ EU 21 december 2016, C-203/15 en C-698/15 (Tele2) en HvJ EU 8 april 2014, C-594/12 (Digital Rights Ireland Ltd. vs. Kärntner Landesregierung, Michael Seitlinger, Christof Tschohl e.a.). Mogelijkheden (beperkt) worden geboden in par. 20 onderdeel 5 Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BFB).

596 Beleidsregels cameratoezicht, College bescherming persoonsgegevens, Stcrt. 2016, 4971.

597 Ter illustratie nog de volgende voorbeelden van (maximale en minimale) bewaartermijnen: sollicitatiebrieven en cv's van niet-aangenomen sollicitanten vier weken (Wbp en AVG), tijdsregistratiegegevens 52 weken na de registratie (art. 4.3. Arbeidstijdenbesluit), het kopie ID bewijs bij de werkgever vijf jaar na de beëindiging van de dienstbetrekking (art 66. lid 4. Uitv. reg. LB), persoonsgegevens volgens de Wmo 15 jaar (art. 5.3.4 Wmo 2015), Arbo-gegevens betreffende kankerverwekkende stoffen en processen minimaal 40 jaar na blootstelling (art. 4.10c lid 4 Arbeidsomstandighedenbesluit) en voor de overheid is er een diversiteit aan bewaartermijnen volgens de Archiefwet 1995, het Archiefbesluit 1995 en de Archiefregeling.

598 Hof Den Haag 23 april 2013, LJN:CA3041.

slechts bij formele wet kunnen worden toegekend.[599] Tot het vorderen van gegevens waarvoor geen wettelijke bewaarplicht geldt, is de toezichthouder volgens Nuyten niet bevoegd.[600] Dat standpunt deel ik aangezien er geen specifieke termijnen voor het toezicht zijn bepaald.

Gegevens die bijvoorbeeld op een whiteboard worden vastgelegd, worden vanwege periodieke schoning niet bewaard. Hierover moeten inlichtingen worden verstrekt (art. 5.16 Awb, maar er is geen inzageplicht (art. 5:17 Awb). Dat daarvoor wel een administratieplicht kan gelden vanuit andere wetgeving – in casu van arbeids- en rusttijden volgens de Arbeidstijdenwet – doet niet ter zake.[601]

De bewaarplicht kan met de *vernietigingsplicht* conflicteren. Zo is de fiscale bewaarplicht van gegevens van leerlingen voor een onderwijsinstelling zeven jaar. De vernietigingsplicht voor diezelfde gegevens is twee jaar nadat de leerling de school heeft verlaten.

De fiscale bewaarplicht heeft de staatssecretaris uitgewerkt in een besluit.[602] Zolang een stuk actuele waarde heeft, maakt het deel uit van de (jaar)administratie. Is dat niet meer het geval, dan vangt de bewaartermijn van zeven jaar pas aan.[603] Ook na het verstrijken van de bewaartermijn kan de inspecteur overigens informatie vragen (ex art. 47 AWR).[604] In de jurisprudentie komt het beeld naar voren dat dit zich beperkt tot het (gericht) opvragen van bescheiden (art. 47 lid 1 letter a AWR) en niet tot het (ongericht) verkrijgen van inzage (art. 47 lid 1 letter b AWR). De Hoge Raad is namelijk van oordeel dat 'art. 47 AWR en art. 52 AWR van elkaar verschillen. Art. 47 AWR verplicht tot het – desgevraagd – verstrekken van gegevens en inlichtingen [MS: en noemt hier niet het voor raadpleging beschikbaar stellen (…)]. Deze verplichting geldt voor alle (vermoedelijk) belastingplichtigen en is niet aan een termijn gebonden.'[605]

Naar de opvatting van A-G Keus 'is er, na ommekomst van de bewaartermijn, in het geheel geen verschil tussen de wél- en niet-administratieplichtige, voor wie nimmer een bewaarplicht heeft gegolden. Beiden zijn en blijven verplicht inlichtingen en bescheiden te verstrekken waarover zij redelijkerwijze (kunnen) beschikken. En ten aanzien van beiden zal zich kunnen voordoen dat bescheiden niet meer beschikbaar zijn (zonder dat zij zich van die bescheiden hebben ontdaan om bepaalde feiten en omstandigheden voor de Belastingdienst te verhullen)'.[606] De

599 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 72.

600 Annotatie van S.M.C. Nuyten in JOR 2013/209 bij Hof Den Haag, 23 april 2013, LJN:CA3041.

601 CBb 10 januari 2018, ECLI:NL:CBB:2018:3 zie ook Rb. Rotterdam, 5 januari 2016, ECLI:NL:RBROT:2016:112.

602 Besluit Fiscaal Bestuursrecht van 9 mei 2017 nr. 2017-1209, par. 20.

603 Zie ook Algemeen Belastingplan 2002-II, onderdeel art. 8b lid 3 Wet VpB; Kamerstukken II 2001/02, 28 034, nr. 123b; M. Pelinck, Verplichtingen ten dienste van de belastingheffing. In: Hoofdzaken formeel belastingrecht, E.C.G. Ockhuizen (red.), 2014, p. 122.

604 Hof Arnhem-Leeuwarden 3 november 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:8313; Hof Arnhem-Leeuwarden 5 augustus 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:6248 en 27 januari 2015 ECLI:NL:GHARL:2015:519; zie ook HR 9 juni 2017, ECLI:NL:HR:2017:1046.

605 HR 9 juni 2017, ECLI:NL:HR:2017:1046.

606 PHR conclusie A-G Keus 3 februari 2017, ECLI:NL:PHR:2017:44, par. 2.27.

termijn voor het opvragen van inlichtingen wordt slechts beperkt door de beginselen van behoorlijk bestuur.[607]

5.4.3.4 Het (elektronische) briefverkeer

Tot de administratie kunnen ook (zakelijke) brieven behoren waarvoor in beginsel een eigen fundamenteel recht geldt (art. 13 Gw).[608] Voor die brieven kan voor het fiscale toezicht geen beroep worden gedaan op het zogenaamde briefgeheim.[609] Voor de toezichthouder is dit niet anders.

In het huidige tijdgewricht is de pen of typemachine vervangen door de e-mail en de postbode door de e-maildienst.[610] Wanneer de brief geopend is opgeslagen, valt die niet meer onder het briefgeheim,[611] maar geniet de bescherming van de persoonlijke levenssfeer (art. 10 Gw).[612] De minister van Justitie plaatst het briefgeheim in het huidige tijdsperspectief van de elektronische gegevensuitwisseling. Hij geeft het volgende aan: 'Enerzijds kan artikel 13 Grondwet dus niet worden tegengeworpen aan de plicht tot medewerking van de verzender en ontvanger bij het verschaffen van zakelijke gegevens en bescheiden in het kader van het toezicht op de naleving. (…) Kort gezegd valt het vorderen van inzage van communicatie die aanwezig is bij de verzender of de geadresseerde niet onder de bescherming van artikel 13. Het vorderen van inzage in communicatie bij een derde die de communicatie beheert, die niet voor die derde is bestemd of van hem afkomstig is, valt wel onder de bescherming van artikel 13.'[613] Voor de inspecteur geldt, volgens de minister in dezelfde memorie van toelichting, onder verwijzing naar titel 5.2 Awb, eenzelfde mogelijkheid tot het opvragen van gegevens.

De relevantie voor het toezicht van dergelijke grote gegevensbestanden is niet meer altijd op voorhand te bepalen. Ook nu wordt weer het andere terrein van de

---

607 PHR conclusie A-G Wattel 19 december 2014, ECLI::NL:PHR:2014:2349). Anders: M. Pelinck, Verplichtingen ten dienste van de belastingheffing. In: Hoofdzaken formeel belastingrecht, red. E.C.G. Ockhuizen, 2014, p. 107.

608 Het briefgeheim is later uitgebreid met 'brief en telecommunicatiegeheim', Kamerstukken II 2013/14, 33 989 nr, 2. Met het oog op verdergaande ontwikkelingen is dat, op advies van de staatscommissie Grondwet, techniekonafhankelijk gemaakt, waardoor uitbreiding plaatsvindt naar alle huidige en toekomstige communicatiemiddelen, zoals e-mail, besloten communicatie via sociale media en de opslag van persoonlijke bestanden in de 'cloud', Kamerstukken II 2016/17, 33 989; zie ook Kamerstukken I 2016/17 33 989, nr. 34.

609 Het grondwettelijk beschermde briefgeheim (art. 13 Gw) 'moet de inhoud beschermen van de communicatie die door middel van een communicatiemiddel wordt getransporteerd, waarbij een derde, iemand anders, is belast met het desbetreffende transport.' Zie ook Handelingen II 2016/17, 33 989, nr. 67.

610 J.E.A.M. van Dijck, Een rechtspersoonlijke levenssfeer. In: WFR 1999/613.

611 Het briefgeheim ziet op bescherming van het transport naar de geadresseerde. Dan mag een bericht geopend noch gelezen worden, zonder toestemming van degene aan wie het bericht gericht is. Zie: http://www.denederlandsegrondwet.nl/9353000/1/j9vvihlf299q0sr/vgrnbn1m96qm, geraadpleegd: 14 juli 2017 (voor laatste wetswijziging nr. 33 989). Tussentijds openen van brieven mag alleen in die gevallen die in de Postwet staan genoemd en als de rechter daarmee akkoord gaat.

612 Handelingen II 2016/17, 33 989, nr. 67.

613 Kamerstukken II 2013/14, 33 989, nr. 3, p. 39.

fundamentele rechten betreden: het recht op privacy (art. 10 Gw).[614] Dit heeft tot nieuwe jurisprudentie geleid in zowel het fiscale domein als de andere toezicht domeinen.

Het opvragen van e-mailbestanden behoort volgens de voorzieningenrechter 's-Hertogenbosch tot de bevoegdheden van de inspecteur.[615] Ook de toezichthouder mag inzage vragen in de gegevensbestanden met zakelijke e-mailberichten.[616] De bevoegdheden tot inzage – of beter geformuleerd, de verplichte medewerking daartoe – strekken zich uit tot de bestuurders én medewerkers.[617] Diverse malen heeft de rechter geoordeeld dat e-mailboxen geraadpleegd kunnen worden.[618]

Ook heeft de ontwikkeling van papieren communicatie naar elektronische geleid tot allerlei perikelen rond het kopiëren van de harde schrijf van een computer door de toezichthouder naar een andere digitale gegevensdrager.[619] Hoever reikt die kopieerbevoegdheid? Zeker wanneer er een integrale kopie van de harde schijf – of een forensic image – wordt gemaakt. De kernvraag is dan of deze praktijk zich verdraagt met het evenredigheidsbeginsel. Het beoordelen van de relevantie en noodzaak per bestand is immers niet meer mogelijk.

De voorzieningenrechter van de Rechtbank 's-Gravenhage vindt van niet maar is vervolgens mild met de consequenties. De toezichthouder hoeft de kopie niet te vernietigen maar (de gemachtigden van) de betrokken ondernemingen moeten wel aanwezig kunnen zijn indien wordt gezocht in de forensic images.[620] Bewijsgaring door middel van het nemen van forensic images is daarmee onder voorwaarden door de voorzieningenrechter toegestaan, niet in de laatste plaats vanwege het feit dat de toezichthouder uitdrukkelijk de procedurele rechten van de onderneming beschermde en het legal privilege en de privacygegevens respecteerde.[621]

Het vinden van een juiste balans in de medewerkingsplicht en respecteren van dergelijke rechten is de kern van de problematiek. En dat is niet anders binnen het fiscale domein.[622] Ulrich en Kerckhoffs menen evenwel dat het 'doorzoeken' van een emailaccount, WhatsApp account of andere social media accounts niet geoorloofd is omdat dit op gespannen voet staat met het verbod op een fishing expedition en de

614 Art. 8 EVRM, Recht op eerbiediging van privé, inclusief correspondentie EHRM 21 februari 1975, Series A, nr. 18, NJ 1975/462, par. 45 (Golder); zie ook nog EHRM 25 maart 1983, A 61 (Silver e.a. vs. Verenigd Koninkrijk), EHRM 25 februari 1992, nr. 02093/03, NJ 1994/117 (Pfeiffer en Plankl vs. Oostenrijk).

615 Hof 's-Hertogenbosch 21 maart 2006, LJN:AW4328.

616 Rb. Rotterdam 20 april 2010, LJN:BM4487, RF 2010/65.

617 Rb. Rotterdam 15 juli 2016, ECLI:NL:RBROT:2016:5395.

618 Hof Amsterdam 23 april 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:1499 waarin het hof oordeelt dat er volledig en onvoorwaardelijk toegang is tot e-mailboxen in het kader van het onderzoek volgens het enquêterecht.

619 Rb. 's-Gravenhage 9 april 2003 (HBG Civiel BV vs. NMa en Van Hattum en Blankevoort BV vs. NMa), LJN:AF7087, AB 2003/199, m.nt. O.J.D.M.L. Jansen en Rb. 's-Gravenhage 9 april 2003, LJN: AF7069 is uitgemaakt dat op grond van art. 5:17 Awb ook forensische kopieën (forensic images) kunnen worden gemaakt van de harde schijven van computers.

620 Rb. 's-Gravenhage 13 oktober 2008, LJN:BH2647.

621 Art. 12a instellingswet ACM, met toepassing van art. 5:17 Awb biedt de ACM tot de mogelijkheid ook forensische kopieën (forensic images) te maken van de harde schijven van computers.

622 EHRM, 14 maart 2013, nr. 24117/08 (Bernh Larsen Holding AS e.a. vs. Noorwegen).

algemene beginselen van behoorlijk bestuur.[623] Ik volsta met de conclusie dat het een kwestie is van belangenafweging die per situatie kan verschillen.

Het belang van het opvragen van de gegevens, de aard, de omvang en het gebruik ervan hebben een ander karakter gekregen. Het uitgangspunt is echter niet veranderd.

5.4.3.5 Het beschikbaar stellen van 'de administratie'

Voor het verkrijgen van inzage in de (relevante) delen van de administratie moet verplichte medewerking worden verleend. Vanuit het al dan niet aanwezig zijn van de zelfstandige bevoegdheid daartoe, zijn er functionele verschillen. De kans op het 'snuffelen' naar informatie komt daarbij naar voren. Dit geldt met name voor het beschikbaar stellen van omvangrijke (elektronische) gegevensbestanden en toenemende technische mogelijkheden die te analyseren.

Het zelfstandig verkrijgen van inzage

De Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State oordeelt dat met het verlenen van toestemming tot het betreden van een woning tevens, impliciet, de toezichthouder toestemming wordt verleend voor het openen van kasten.[624] De Afdeling oordeelt dat een betredingsbevoegdheid niet gelijk te stellen is met een doorzoekingsbevoegdheid, *maar* wel de mogelijkheid geeft om zelfstandig inzage te verkrijgen in boeken en bescheiden. Blijkbaar wordt de bevoegdheid van de toezichthouder ruim genomen als de bewoner toestemming geeft, vanuit de gedachte dat hij voor het onderzoeken dan impliciet ook toestemming heeft gegeven.[625]

De vraag of een toezichthouder de bevoegdheid heeft om zich overal in een gebouw te begeven en op zoek te gaan naar zakelijke gegevens en bescheiden, moet ontkennend worden beantwoord. Waar zijn grens ligt, is echter op voorhand niet vast te stellen. Zo bepaalt de rechtbank de grens voor het optreden van de Nma bij zijn toezicht op HBG Civiel.[626] Naar het oordeel van de onder toezicht gestelde overschreed de Nma zijn toezichtsbevoegdheden. De toezichthouder zou zich namelijk hebben begeven op het opsporingsterrein met het *doorzoeken* van ruimten.

De rechtbank geeft daarbij aan dat de grens tussen enerzijds onderzoeken in het kader van toezicht en anderzijds het doorzoeken (zoals dat gebeurt in het strafrecht) niet altijd scherp is te trekken. Het eerste behoort tot de toezichtsbevoegdheden en het laatste niet. Bij het kwalificeren van de handeling gaat het – volgens de rechtbank – om de aanwezigheid van een alomvattendheid (volledigheid) en een bepaalde, mogelijk hoge, mate van willekeurigheid. Dan is er sprake van doorzoeking. In andere gevallen is sprake van 'onderzoeken'. Verder is van belang dat de wetgever met de opneming van voornoemde artikelen in de Awb voor ogen moet

623 G.H. Ulrich en R.W.J. Kerckhoffs, De informatiebeschikking, Fed fiscale brochures, 2016, p. 43.
624 ABRvS 23 april 2002, LJN:AE3602, AB 2002/232.
625 F.C.M.A. Michiels (peer reviewed), NALL special, nr. 112, 15 jaar derde tranche Awb, 2014, p. 113.
626 Rb. 's-Gravenhage 9 april 2003 (HBG Civiel BV vs. NMa en Van Hattum en Blankevoort BV vs. NMa), LJN:AF7087, r.o. 4.13.

hebben gestaan om in normale gevallen een effectief middel voor een toezichthouder te creëren.[627]

De toezichthouder moet zich binnen zijn bevoegdheid om zelfstandig gebouwen te betreden, beperken tot 'bekende' archiefruimten. Ook het ronde archief – de papierbak – kan niet willekeurig worden onderzocht.[628] De bevoegdheid tot het op zoektocht gaan naar zakelijke gegevens en bescheiden is ook de toezichthouder niet gegeven. Dat blijft voorbehouden aan opsporingsinstanties (mits zij een bevel daartoe hebben ontvangen). Dit is een kenmerkend verschil tussen het strafrechtelijke doorzoeken en bestuursrechtelijke onderzoeken.

Met dit onderscheid heeft de toezichthouder uitgebreidere zelfstandige bevoegdheden tot het verkrijgen van inzage dan de inspecteur. Die is afhankelijk van de medewerkingsplicht en kan niet zelfstandige inzage nemen in boeken, bescheiden en andere gegevensdragers. De toezichthouder kan, mits hij op de hoogte is van de locatie, zelfstandig toegang verkrijgen en gaan onderzoeken (voor verschil met doorzoeken, zie par. 5.6.2.5).

Het zelfstandig toegang krijgen tot gegevens en het snuffelen of vissen naar informatie

In het verlengde van het zelfstandig toegang verkrijgen ligt het 'snuffelen'. Wanneer deze vorm van nieuwsgierig rondkijken gepaard gaat met alleen de ogen of het raadplegen van algemeen toegankelijke bronnen, behoort dat tot de algemene mogelijkheden van de inspecteur om de aanslag te kunnen vaststellen (art. 11 AWR). Dat kan gepaard gaan met het verkrijgen van toegang tot gebouwen en terreinen (par. 5.6). Dit krijgt echter een ander karakter wanneer hij bij een onderneming al snuffelend op zoek gaat naar gegevens. Een grens tussen beide handelingen is overigens niet eenduidig te trekken. Maar mag hij geen gegevens vragen zonder redelijk vermoeden van een fiscaal belang. Dat kwalificeert als een fishing expedition.[629] De inspecteur mag alleen om gegevens vragen, waarvan hij kan aangeven dat zij fiscaal van belang kunnen zijn.[630] De inspecteur is dan ook niet

627 Rb. 's-Gravenhage 9 april 2003 (HBG Civiel BV vs. NMa en Van Hattum en Blankevoort BV vs. NMa), LJN:AF7087, r.o. 4.13.

628 Rb. Rotterdam 15 juli 2016, ECLI:NL:RBROT:2016:5395. 'dat de toezichthouders [in casu AFM] evenmin bevoegd waren tot het uit eigen beweging oppakken en (al dan niet globaal) bestuderen van papieren die zich in een papierbak of papierbakken bevonden. Dat dit open papierbakken waren bestemd voor oud papier, is hierbij niet relevant. Deze handeling komt neer op het doorzoeken van papierbakken, een strafvorderlijke bevoegdheid waarover de toezichthouders niet beschikken.'

629 Hof Arnhem-Leeuwarden, 22 maart 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:2285. Van fishing expedition (oftewel: het hengelen naar informatie) is sprake indien de toezichthouder of inspecteur een niet-specifieke vordering respectievelijk verzoek doet tot het verstrekken van bescheiden of inzage, zonder precies te weten over welke bescheiden de ander beschikt of het belang daarvan redelijkerwijs kent.

630 De Hoge Raad heeft dat bevestigd in het Stad Rotterdam-arrest (HR 10 december 1974, LJN:AB4412, BNB 1975/52). Zie evenwel: Rb. Oost-Brabant 26 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6553.

bevoegd op goed geluk gegevens op te vragen *in de hoop* dat zij relevant zouden kunnen zijn.[631] [632]

De Awb toezichthouder heeft wel bevoegdheid tot het zelfstandig inzage nemen, maar mag niet ongelimiteerd daarin grasduinen.[633] Voor het verkrijgen van toegang tot elektronische gegevens moet, hij desgevraagd voldoende aannemelijk kunnen maken dat de inzage van zakelijke gegevens en bescheiden op een wijze plaatsvindt, die redelijkerwijs noodzakelijk is voor de vervulling van zijn taak.[634] Om snuffelen te voorkomen bepaalde ook het EU-Gerecht dat de aanleiding van het onderzoek – de toezichtshandeling – van tevoren bekend moet zijn.[635] Eenzelfde lijn is ook te zien in de nationale jurisprudentie.[636]

Bij (zelfstandige) elektronische inzage blijkt het echter niet altijd mogelijk te zijn op voorhand de data te filteren. De toezichthouder moet dan in overleg met de onder toezicht gestelde waarborgen treffen tegen ongeoorloofde inzage van gegevens.[637]

Forensic images

Een vraag die in het verlengde ligt van het opvragen van alleen de relevante delen van een administratie en het verbod op 'snuffelen', is het gebruik van de 'forensic image'. Daarbij gaat het om het maken van forensische kopieën (de zogenaamde 'forensic images') van de harde schijf van een (netwerk van) computer(s). Het begrip kopiëren impliceert dat de toezichthouder daarna over exact dezelfde inhoud van een gegevensdrager beschikt als degene wiens harde schijf is gekopieerd.[638] Forensic images, waarbij de gebruiker met technische hulpmiddelen ook verwijderde gegevens weer ter inzage kan verkrijgen, liggen vanuit dat perspectief bezien in het grensgebied met de opsporingssfeer. Ook de vrije toegang tot alle gegevens – met de mogelijkheid tot doorzoeken – behoort immers tot de mogelijkheden. De zogenaamde fishing expeditions zijn eveneens niet uitgesloten evenals het ter inzage krijgen – bewust of onbewust – van geprivilegieerde gegevens.

Het maken van een forensic image kan dan ook op gespannen voet komen te staan met het evenredigheidsbeginsel en met grenzen van wettelijke bevoegdheden. Is dit redelijkerwijs nog noodzakelijk voor het vervullen van de taak van een toezichthouder.[639] Een voorzieningenrechter heeft evenwel bepaald dat het maken van een forensic image – op grond van art. 5:17 Awb – tot het instrumentarium van

631 Kamerstukken II 2008/09, 30 645, nr. 14; Handelingen II 2009/10, nr. 100, p. 8075; Handelingen I 2010/11, nr. 24, item 6, p. 22.

632 C.P.M. van Houte, De Belastingdienst op fishing expedition. In: WFR 2005/6634, p. 1078.

633 De verplichting zoals genoemd in parlementaire geschiedenis. Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 147.

634 Rb. 's-Gravenhage, 13 oktober 2008, LJN:BH2647.

635 GvEA EU 14 november 2012, nr. T-140/09 (Nexans and Prysmian vs. Europese Commissie).

636 Rb. 's-Gravenhage 5 oktober 2012, LJN:BX9781.

637 Rb. 's-Gravenhage, 13 oktober 2008, LJN:BH2647.

638 Rb. 's-Gravenhage, 13 oktober 2008, LJN:BH2647.

639 Voor een uitvoerige behandeling: A.B. Blomberg, Handhaven binnen EVRM-grenzen. In: T. Barkhuysen, A.B. Blomberg, M.K. Bulterman en J.M. Verschuuren, De betekenis van het EVRM voor het materiële bestuursrecht (preadviezen VAR-reeks 132), 2004, p. 149. In vergelijkbare zin: H.M.J. Quaedvlieg, De NMa: Een autoriteit en haar bevoegdheden, Tijdschrift voor Onderneming en Strafrecht 2003, nr. 5, p. 154.

de toezichthouder behoort.[640] Wel gelden er bijzondere waarborgen ter voorkoming van het raadplegen van niet-zakelijke documenten dan wel documenten waarop een 'legal privilege' rust.[641] Zo beslist de voorzieningenrechter in de zaak HBGCiviel[642] en overeenkomstig in de zaak Van Hattum & Blakevoort.[643] Verhey c.s. stellen zich op het standpunt dat de rechter met deze uitspraak 'een mooi evenwicht heeft gevonden tussen de onderzoeksbelangen van de NMa en de belangen van de onderzochte onderneming'.[644] Met deze uitspraak wordt, zonder het expliciet te benoemen, invulling gegeven aan het spanningsveld rondom het redelijkheidsbeginsel.[645] De ACM heeft deze waarborgen vastgelegd in zijn procedures.[646] De AFM heeft soortgelijke beschrijvingen.[647]

De rechter oordeelt later dat uit de beschreven werkwijze niet volgt dat de toezichthouder (in casu de AFM) gehouden is *eerst* een (nadere) selectie te maken uit de reeds geselecteerde digitale gegevens.[648] Dat zou volgens de rechtbank in de praktijk nauwelijks uitvoerbaar zijn en ook niet uit de wet volgen (art. 5:13 Awb). Het maken van een integrale kopie – of forensic image – kan daarom ook plaatsvinden door bijvoorbeeld de gehele inhoud van de e-mailboxen te kopiëren waarbij op een later moment de inzage plaatsvindt, rekening houdend met de eerdergenoemde waarborgen. Hetgeen niet relevant is dan wel op basis van het legal privilege niet opgevraagd had kunnen worden, moet in beginsel worden vernietigd of teruggegeven.

Binnen het fiscale domein is beperkte jurisprudentie voorhanden die het kader aangeeft voor het gebruik van de forensic image. De inzageverplichting van de inspecteur strekt zich – desgevraagd – uit tot de elektronische gegevensverzamelingen, maar dat doet niets af aan de algemene uitgangspunten. Zo geldt de mogelijke fiscale relevantie onverkort. Op het moment waarop de inspecteur gegevensdragers voor raadpleging opvraagt, moet er (mogelijke) fiscale relevantie zijn.[649] En voor het verkrijgen van een kopie van de bedrijfsserver moet die wijze van inzage proportioneel zijn.[650] Ook hier geldt als uitgangspunt dat de inspecteur zich niet *zelfstandig*

---

640 Rb. 's-Gravenhage 9 april 2003, LJN:AF7087, AB 2003/199, m.nt. O.J.D.M.L. Jansen; Rb. 's-Gravenhage 9 april 2003, LJN:AF7069.

641 Rb. 's-Gravenhage 9 april 2003 (HBG Civiel BV vs. NMa en Van Hattum en Blankevoort BV vs. NMa, KG 03/342), LJN:AF7087, r.o. 4.13.

642 Rb. 's-Gravenhage 9 april 2003 (HBG Civiel BV vs. NMa en Van Hattum en Blankevoort BV vs. NMa), LJN:AF7087.

643 Voorzieningenrechter Den Haag 9 april 2003, Van Hattum en Blankevoort vs de Staat, LJN:AF7069.

644 L.F.M. Verhey en N. Verheij, De macht van de marktmeesters. In: A.A. van Rossum, L.F.M. Verhey en N. Verheij, Toezicht (NJV-preadviezen), 2005, p. 267.

645 F.C.M.A. Michiels, A.B. Blomberg en G.T.J.M. Jurgens, Bestuursrecht algemeen/Handhaving algemeen, Handhavingsrecht (HSB) 2016, par. 2.4.5, onderdeel Kopieën.

646 ACM Werkwijze voor onderzoek in digitale gegevens 2014, Stcrt. 2014, 3993. Voorgangers hiervan waren Werkwijze analoog en digitaal rechercheren, Stcrt. 2010, 12871, NMa digitale werkwijze, Stcrt. 2007, 243, p. 23; Werkwijze met betrekking tot het inzien en kopiëren van digitale gegevens en bescheiden, Stcrt. 2003, 109.

647 AFM Werkwijze inzien en kopiëren van digitale gegevens, Stcrt. 2011, 3119.

648 Rb. Rotterdam 15 juli 2016, ECLI:NL:RBROT:2016:5395.

649 Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 45, p. 5.

650 EHRM 14 maart 2013, nr. 24117/08 (Bernh Larsen vs. Noorwegen).

toegang mag verschaffen tot archieven. En elektronische gegevensverzamelingen zijn qua aard niet anders dan de papieren gegevensverzamelingen (archieven). De inhoudsopgave vormt de sleutel tot het archief, zowel voor gegevensvastleggingen op traditionele media als bijvoorbeeld die op tapes en schijven.[651] In het fiscale toezicht komt in het algemeen de vraag van (elektronisch) kopiëren dan pas aan de orde nadat de gegevens voor raadpleging beschikbaar zijn gesteld (art. 49 lid 2 AWR).[652]

Een uitzondering daarop is te vinden in de civiele procedure van de Belastingdienst versus het trustkantoor Tradman.[653] In het kader van een derdenonderzoek verkrijgt de inspecteur geen volledige inzage in de administratie. Hij vordert vervolgens civielrechtelijk een (forensic) image van de gegevensdragers die de administratie van de trustmaatschappij bevatten en die van administraties die de trustmaatschappij houdt. Ter controle op de volledigheid vordert hij tevens 'een kopie van een back-up van het computer(netwerk)'.

De voorzieningenrechter onthoudt zich van een algemeen oordeel over de algemene reikwijdte van de bevoegdheden van de inspecteur en beperkt zich tot de concrete vordering tot het maken van een image ingeval de inspecteur – aantoonbaar – geen inzage krijgt in alle (mogelijk) van belang zijnde gegevens. Naast het verschaffen van inzicht in de opzet en werking van de gehele (elektronische) administratie (inclusief het opslagbeheer van de gegevens), strekt de medewerkingsplicht zich uit tot het (laten) maken van een image van de gegevensbronnen. De voorzieningenrechter oordeelt dat ook het verstrekken van een back-up van de recente administraties tot de medewerkingsplicht behoort. Met zijn vordering heeft de inspecteur naar alle waarschijnlijkheid met 'een kopie van een back-up van het computer(netwerk)' bedoeld 'van de administratie(s)'.

Mag de inspecteur bij elk onderzoek een (forensic) image maken? Die vraag is onbeantwoord. De civiele procedure had betrekking op een (derden)onderzoek met onvoldoende medewerking. De inspecteur kon geen vertrouwen ontlenen aan de verleende inzage. Hij kreeg zodoende niet te zien wat hij wilde weten. Vandaar dat hij de gehele administratie ter beschikking wilde krijgen middels een image om die vervolgens zelfstandig in te zien.

In dit verband is van belang dat uit eerdere jurisprudentie blijkt dat de inspecteur 'niet alles wat van zijn gading is' – in casu e-mailberichten – maar niet primair betrekking heeft op het onderzoek, kan 'kopiëren' voor verder onderzoek.[654] Met het treffen van waarborgen die de inzage kunnen beperken, is het gebruik van de

651 Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 7, p. 7; Kamerstukken II 1991/92, 21 287, nr. 8, p. 13.

652 Hieronder wordt niet verstaan het opvragen van een auditfile als standaard dataset (zoals financiële transacties, salaris, voorraad, boardcomputer taxi, ritregistratiesysteem en afrekensystemen). De Belastingdienst kan het auditfile financieel ('een uittreksel van het grootboek') opvragen voorafgaand aan een boekenonderzoek, zie www.belastingdienst.nl, brochures 'Uw geautomatiseerde administratie en de fiscale bewaarplicht' en 'Belastingcontrole met de Auditfile', geraadpleegd 17 november 2017.

653 Rb. Amsterdam 8 mei 2009, LJN:BJ4523, V-N 2009/45.16.

654 Hof 's Gravenhage 21 maart 2006, LJN:AW4328, V-N 2006/21.4.

forensic image te vergelijken met het verkrijgen van inzage van beschikbaar gestelde gegevens.[655] Wel kan de inspecteur de consistentie van het bestand beoordelen en zonodig conclusies trekken wanneer delen in de beschikbaar gestelde data ontbreken.[656] Het technisch terughalen van eventueel verwijderde bestanden, dan wel het op zoek gaan naar verborgen bestanden lijkt niet tot zijn mogelijkheden te behoren.[657]

De bevoegdheden op basis van de Awb zijn dan ook uitgebreider dan de fiscale verplichtingen gegevens (ter inzage) te verstrekken en kopieën daarvan te maken. De inspecteur is afhankelijk van hetgeen hij ziet en in concreto vraagt. De Awb-toezichthouder kan zelfstandig meer (niet op voorhand zichtbare en toegankelijke) toezichtgegevens verkrijgen door het maken van een forensic image en/of kopie van totale harde schijf dan wel bedrijfsserver alsmede bepaalde ruimtes onderzoeken.

Bij het maken van kopieën moeten zowel de inspecteur als de toezichthouder rekening houden met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Het subsidiariteitsbeginsel vereist terughoudendheid.[658] Het nemen van afschriften of kopieën van vertrouwelijke stukken in het dossier brengt een risico met zich mee. Het verliezen van USB-sticks en cd-roms is namelijk niet uitgesloten.[659] Dit geldt ook voor het hacken van de overheid.[660] Uiteraard mag de kopie alleen worden aangewend voor het specifieke doel: andere toezichthouders mogen niet meekijken. Het vernietigen van de gegevensverzameling na (eigen) gebruik lijkt dan ook het meest voor de hand te liggen: of mijns inziens beter, de zorgvuldigheid verplicht het bestuursorgaan daartoe.

Inroepen sterke arm

De inspecteur kan – bij weigering door de gebruiker van een bedrijfsruimte of grond om hem toe te laten – de assistentie inroepen van de 'sterke arme' (zie voor verkrijgen toegang tot gebouwen of grond, par. 5.6). Daarover is geen specifieke bepaling opgenomen in de AWR, maar het vloeit voort uit de algemene 'dienstver-

655 Voor (het naleven van) de waarborgen, in casu: bij gebruik van de gegevens die eerst voorleggen aan Tradman en het teruggeven van de images en back-up na afloop van het onderzoek; zie ook Rb. Den Haag, 28 januari 2015, ECLI:NL:RBDHA:2015:2269.

656 Zo is te lezen als vaststaand feit tijdens een onderzoek van de Belastingdienst 'in (…) heeft [de inspecteur] de kopieën welke (…) door de belastingdienst waren gemaakt van de harde schijven (hierna ook: de images) onderworpen aan een digitaal onderzoek. Bij deze controle zijn verschillen aangetroffen (…) alsmede een fragment of 'flard' (een stukje informatie dat niet goed meer in verband te brengen is met de rest van de informatie op de images) (…).'Hof Arnhem-Leeuwarden, 18 juli 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:6121. Zo ook Hof Arnhem-Leeuwarden 18 juli 2017, NL:GHARL:2017:6121.

657 De inspecteur die de beschikking kreeg over 'data' door het 'uitlezen van kassasystemen, mocht die gebruiken als bewijs. Zie Rb. Zeeland-West-Brabant 7 juni 2017, ECLI:NL:RBZWB:2017:3445.

658 R.N.J. Kamerling en B. Jonker, Praktijkhandreiking inzage in de controledossiers van de openbaar accountant. In: WFR 2011/1040.

659 http://www.volkskrant.nl/recensies/zwartboek-registreert-lekken-persoonsgegevens~a974013/; http://www.actueelnieuwsnederland.nl/artikel/100007592/priv-gegevens-door-belastingdienst-op-straat.html; geraadpleegd: 7 maart 2017.

660 https://www.bof.nl/2016/11/08/kabinet-maakt-ons-digitaal-kwetsbaar-in-plaats-van-veiliger/, geraadpleegd: 7 maart 2017.

lening' van de politie bij het uitoefenen van de taakuitoefening door de inspecteur. Eenmaal binnen de poort kan hij daarentegen alleen waarnemen; inzage bijvoorbeeld kan hij immers niet zelfstandig nemen.

Dit ligt anders voor de toezichthouders. Ten aanzien van het verkrijgen van toegang is in de Awb wel expliciet bepaald dat de toezichthouder die, zo nodig, verkrijgt met behulp van de 'sterke arm' (art. 5.15 lid 2 Awb). Een dergelijke bepaling acht de minister van Justitie 'volstrekt gebruikelijk'.[661] De 'sterke arm' beschikt namelijk over bevoegdheden tot geweldgebruik dan wel andere dwangmiddelen waarover de toezichthouder – over het algemeen – niet beschikt. In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel dat heeft geleid tot de Invoeringswet Politiewet 1993 is op deze 'sterke-armfunctie' van de politie ingegaan.[662] Bij de behandeling van de Awb verwijst de minister van Justitie daarnaar en geeft aan dat dit tot de taken van de politie behoort.[663] Het gebruik van geweld door de politie is, zo vervolgt de minister, een serieuze mogelijkheid.[664] Dit geldt tevens voor het – verplicht – toelaten van de inspecteur tot gebouwen en gronden (zie par. 5.6.). De aanwezigheid of de mogelijkheid tot het inschakelen van de sterke arm kan 'preventief werken'.

De ACM heeft als een van de weinige toezichthouders de wettelijke bevoegdheid om ook bij het verkrijgen van inzage 'de sterke arm in te schakelen' (art. 12b lid 2 Iw ACM).[665] Naast de noodzaak om direct inzage kunnen verkrijgen, ziet de minister van Economische Zaken nog additionele voordelen.[666] Uiteraard moet het inzetten van deze bevoegdheid proportioneel zijn.

5.4.4 Conclusies

De belangrijkste conclusies voor het verkrijgen van inzage laten zich als volgt samenvatten:

- Het inzagerecht van de inspecteur strekt zich primair uit tot administratieplichtigen. De fiscale administratieplicht vormt het kader en daarbinnen bestaat de verplichting tot het – desgevraagd – verlenen van inzage voorzover die van belang kan zijn voor de belastingheffing.
  De inzagebevoegdheid van de toezichthouder is niet 'beperkt' tot het kader van 'de administratie'. De beperking ligt alleen in de noodzakelijkheid en zakelijkheid van gegevens en bescheiden.

661 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 39.
662 Kamerstukken II 1992/93, 23 088, nr. 3, p. 5-6.
663 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5 B.
664 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5 B.
665 Andere voorbeelden zijn art. 30 Metrologiewet, art. 5 lid 2 Prijzenwet, art. 60e lid 1 Advocatenwet, art. 16 lid 2 Wet op de vaste boekenprijs, art. 18 Distributiewet, art. 6a Hamsterwet, art. 29 Vorderingswet, art. 12b lid 4 In- en uitvoerwet, art. 45i lid 3 Loodsenwet, art. 11b lid 4 lid Wedervergeldingswet zeescheepvaart, art. 7 Wet schadefonds olietankschepen, art. 9, onderdeel d, Wet tot teruggave cultuurgoederen afkomstig uit bezet gebied, art. 4 jo. art. 2 Wet uitvoering EG-mededingingsverordeningen en art 29 Wet vervoer over zee.
666 Kamerstukken II 2012/13, 33 622, nr. 3, p. 48. 'Het enkele feit dat de toezichthoudende ambtenaar beschikt over de bevoegdheid om de sterke arm in te roepen, is voor veel personen al reden om mee te werken aan het onderzoek, zo was de ervaring bij de NMa en OPTA. Het inroepen van de sterke arm strekt voorts tot bescherming van de toezichthoudende ambtenaar zelf.'

Ingeval van een bedrijf of beroep kunnen die gegevensdragers – al dan niet bij of krachtens wettelijk of ander voorschrift – vanwege het verantwoordingskarakter tot de civielrechtelijke administratie behoren, maar daarmee behoren die gegevens nog niet tot de fiscale administratie. Dat is alleen het geval als die gegevens ook fiscaal gekwalificeerd kunnen worden.
De reikwijdte van fiscale administratie kan ook meer omvattend zijn dan de civielrechtelijke administratie waardoor de inspecteur een breder inzagerecht kan hebben. Potentiële fiscale relevantie is voor hem voor elke inzage het leidmotief.

- Tot de (fiscale) administratie behoren veelal geen gegevens van 'zuiver persoonlijke aard'. Indien dat toch het geval is; dan kan de inspecteur die gegevens niet inzien, tenzij zij ook fiscaal relevant kunnen zijn. Ook kan hij, indien het van fiscaal van belang kan zijn persoonlijke gegevens en inlichtingen vragen.
- De inzagebevoegdheid van de toezichthouder is in het algemeen beperkt tot *zakelijke* gegevens waarvan inzage redelijkerwijs noodzakelijk is. In uitzonderlijke situaties kan op grond van bijzondere wet- en regelgeving de inzageverplichting worden verruimd tot persoonlijke boeken en bescheiden. Afhankelijk van de toezichthouder en zijn wettelijke taak kan hierdoor een verschil ontstaan met de inspecteur voor wat betreft de reikwijdte voor het verkrijgen van (inzage) in persoonlijke gegevens.
- De inspecteur heeft de bevoegdheid tot het ter inzage vragen van boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan voorzover het van belang kan zijn voor de belastingheffing. Het zelfstandig verkrijgen van toegang tot archieven noch het verzegelen van ruimten en/of zaken behoort tot zijn bevoegdheden.
  Een toezichthouder heeft daarentegen wél de bevoegdheid tot het zelfstandig verkrijgen van inzage. Hij mag wél onderzoeken (maar niet doorzoeken). Het doorzoeken en verzegelen van ruimten kan alleen wanneer dat in bijzondere wetgeving is bepaald.
- De inspecteur mag kopieën maken van voor raadpleging beschikbaar gestelde boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan. Hij mag de originelen daartoe niet meenemen (zonder toestemming van belastingplichtige). De toezichthouder mag de originelen wel voor een korte tijd meenemen om ze elders te kopiëren.
- De inspecteur kan zich beroepen op een wettelijke bewaarplicht voor de (fiscale) administratie. Hij kan ook verplichtingen opleggen tot het bewaren van bescheiden voor de toekomst ten behoeve van de belastingheffing.
  De toezichthouder kan – indien geen sprake is van een bewaarplicht vanuit de wet- en regelgeving waarop wordt toegezien – alleen – en voorzover de boeken en bescheiden tot de civielrechtelijke administratie behoren – een beroep doen op de aldaar bepaalde bewaarplicht. Hij heeft geen vorderingsbevoegdheid tot het bewaren vanuit de Awb.
- Fiscaal kan niemand zich beroepen op een wettelijke geheimhoudingsplicht als het gaat om de inzage voor de eigen belastingheffing. De wet en jurisprudentie zijn duidelijk: elk conflict is hiermee van oudsher bij voorbaat geëlimineerd. Het

kwalificeren als verschoningsgerechtigde houdt dus ook niet in dat een belastingplichtige een (afgeleid) verschoningsrecht heeft voor zijn eigen belastingplicht.
Voor het toezicht bij de onder toezichtgestelde verschoningsgerechtigde kan de wettelijke geheimhoudingsverplichting wel een beperking met zich mee brengen voor het verkrijgen van inzage, waaronder het legal privilege.
De inspecteur kan derhalve inzage krijgen in delen van een administratie die voor andere toezichthouders gesloten blijven.

- Het gebruik van een forensic image staat op gespannen voet met het inzagerecht vanwege de ongelimiteerde toegang tot de – zichtbare en onzichtbare – gegevens: fishing expeditions zijn mogelijk evenals het doorzoeken van de gegevens waaronder de – bewust of onbewuste – toegang tot geprivilegieerde en persoonlijke gegevens. Het gebruik van de forensic images door de inspecteur dan wel de toezichthouder moet dan ook met specifieke waarborgen zijn omkleed.
- De inspecteur en de toezichthouder kunnen de 'sterke arm' inroepen. Het biedt de mogelijkheid tot het verkrijgen van verplichte toegang van gebouwen en terreinen. De toezichthouder kan daarmee ook inzage krijgen in boeken en bescheiden (onderzoeken).
  De inspecteur kan evenwel alleen inzage nemen als de boeken en bescheiden daadwerkelijk voor raadpleging beschikbaar worden gesteld.

5.5 Gegevensdragers van verantwoordingsplichtige bij derden (art. 48 AWR versus de artikelen 5:13, 5:17, 5:18 en 5:20 Awb)

5.5.1 Inleiding

De inspecteur heeft de bevoegdheid om gegevens en inlichtingen te vragen om een belastingaanslag te kunnen vaststellen. Ook kan hij boeken, bescheiden en andere gegevensdragers ter inzage vragen. De belastingplichtige moet de mogelijkheid creëren om zijn verplichtingen na te kunnen komen.

Deze verplichting geldt ook wanneer zijn gegevensdragers (boeken, bescheiden en andere gegevensdragers) zich bevinden bij derden. Wanneer die derde niet het eigendom heeft of anderszins niet zelfstandig erover kan beschikken, is deze derde verplicht die gegevensdragers voor *raadpleging beschikbaar te stellen* (art. 48 AWR). Een dergelijke verplichting is niet terug te vinden in de Awb. De medewerkingsverplichting geldt in de Awb daarentegen *onverkort* voor *een ieder* mits de toezichthouder die in redelijkheid kan vorderen (art. 5:13 Awb, art. 5:17 Awb en art. 5:20 Awb).

De verschillen analyseer ik in par. 5.5.2 vanuit conceptueel perspectief. In paragraaf 5.5.3 analyseer ik deze bevoegdheden – op hoofdlijnen – in hun onderlinge verhouding op functionaliteit in relatie tot de wettelijke taak. In par. 5.5.4 formuleer ik mijn conclusies.

5.5.2 Conceptuele analyse

Het verkrijgen van inzage is – in beginsel – onafhankelijk van de locatie waar de gegevens en bescheiden worden bewaard en ongeacht of het bijhouden van de

verantwoordingsadministratie door de normadressaat zelfstandig dan wel door derden plaatsvindt. Conceptueel zijn er drie verschillen te onderkennen:
1. de kring van personen met een medewerkingsverplichting, par. 5.5.2.1;
2. de procedure van het in kennisstellen bij raadpleging, par. 5.5.2.2 en
3. de reikwijdte van de medewerkingsverplichting, par. 5.5.2.3.

5.5.2.1 De kring van personen met een medewerkingsverplichting

Particulieren, maar vooral ook bedrijven, besteden (delen) van het administratieve proces uit aan derden.[667] Veelal hebben deze derden de administratie in hun bezit, terwijl de opdrachtgever de uiteindelijke verantwoordelijkheid draagt. In het kader van het toezicht kunnen kan zowel de inspecteur als de toezichthouder (mede) aangewezen zijn op die onderdelen van de administratie.

In het fiscale toezicht richt de inspecteur zich in beginsel tot de belastingplichtige. Die is immers verantwoordelijke en verplicht tot het verstrekken van de fiscaal relevante gegevens en inlichtingen, inclusief het desgevraagd verstrekken van inzage in de boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan. Ingeval deze inzage niet bij belastingplichtige mogelijk is – omdat de gegevensdragers zich daar niet bevinden of dat hij die anderszins niet ter beschikking heeft – kan de inspecteur zich – rechtstreeks – wenden tot degene die de betreffende gegevensdragers onder zich heeft. Of om te spreken in de terminologie van art. 48 AWR de 'derde bij wie zich de gegevensdragers bevinden'.[668] In onderscheid met het hierna te behandelen derdenonderzoek, typeren Oenema en Poelman dit onderzoek als een 'semi derdenonderzoek'.[669]

Bij het toezicht op naleving wendt de toezichthouder zich eveneens – in beginsel – tot de 'onder toezicht gestelde'. Die is per slot van rekening als normadressaat, de 'verantwoordelijke'.[670] In het verdere verloop van het wetgevingsproces vult de minister van Justitie, naar aanleiding van vragen over de reikwijdte, de kring van personen nader in: 'Steeds zal (…) het in artikel 5:13 neergelegde evenredigheidsbeginsel in acht moeten worden genomen. In de praktijk zal dit meestal betekenen dat het toezicht zich slechts zal richten tot degenen die voor de activiteiten waarop ingevolge de toepasselijke wettelijke regeling moet worden toegezien, *direct* verantwoordelijk zijn.'[671]

---

667 Dit kan betrekking hebben op het proces van administreren (administratiekantoor, boekhoudbureau of avondboekhouder) maar kan ook op het uitvoerende proces zoals de loonadministratie (door servicebureaus). Ook particulieren kunnen hun fiscale aangifte, aanvragen voor toeslagen en andere financiële aangelegenheden, met de bijbehorende 'administratie' laten verzorgen door adviseurs. De dienstverlening door derden is dan ook zeer breed. Het is niet beperkt tot fiscale onderdelen, maar kan ook betrekking hebben op het naleven van andere wet- en regelgeving, zoals het aanvragen van subsidies.

668 Kamerstukken II 1985/86, 19 393, nr. 5, p. 9.

669 M.E. Oenema en E. Poelman, Derdenonderzoeken: van proportionaliteit in desruptieve digitale tijden, Tijdschrift Formeel Belastingrecht, 2017/7.

670 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 141.

671 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 60.

De bewindsvrouw noemt echter als paradigma 'degene die een aan onderzoek te onderwerpen voorwerp onder zich heeft, maar daarvan niet de eigenaar is.'[672] Daar lag ook – aanvankelijk – de grens voor de medewerkingsverplichting van derden.

In dezelfde nota wordt tevens de grens getrokken door aan te geven dat 'Voor een vergaande bevoegdheidsuitoefening jegens derden zal op grond van het evenredigheidsbeginsel in de regel echter geen plaats zijn.'[673] Door het opnemen van 'in de regel' bestaat de mogelijkheid tot verdere uitbreiding, mits dat bezien vanuit het evenredigheidsbeginsel, noodzakelijk is (zie voor verstrekken van gegevens en inlichtingen ten behoeve van derden par. 5.7). Ook bij de behandeling in de Eerste Kamer kwam met name de voornoemde kring van betrokkenen naar voren: 'Het is dus niet zo dat alle toezichtsbevoegdheden in alle gevallen jegens derden kunnen worden uitgeoefend. Steeds moet in concerto worden beoordeeld of de toezichthoudende taak dit *redelijkerwijs noodzakelijk* maakt. Het door deze leden gesuggereerde systeem waarin de bijzondere wetgever een specifieke grondslag zou moeten bieden voor de uitoefening van een toezichtbevoegdheid jegens derden, is niet uitvoerbaar. Allerlei derden kunnen op allerlei manieren betrokken zijn bij activiteiten waarop toezicht moet worden uitgeoefend. *Het administratiekantoor dat de boekhouding van een vergunninghouder* verzorgt – en waarbij die boekhouding dus in sommige gevallen moet kunnen worden ingezien – is maar een van de vele voorbeelden. Een bedrijf kan bij het verrichten van activiteiten waarop toezicht wordt uitgeoefend ook op allerlei andere manieren gebruikmaken van diensten van derden, van zaken die aan derden toebehoren, enzovoort.'[674]

Het bleek derhalve niet mogelijk te zijn 'om vooraf nauwkeurig te voorzien in welke gevallen welke toezichtsbevoegdheden ook jegens die derden moeten kunnen worden uitgeoefend.'[675] De toezichthouder moet op grond van de redelijkheid bepalen of hij zich tot derden gaat richten. De wetgever oordeelt dat het redelijkheidsbeginsel voldoende rechtsbescherming biedt in het kader van de medewerkingsverplichting: 'Derhalve zou het eisen van een bijzondere wettelijke grondslag voor de uitoefening van toezicht jegens derden slechts leiden tot algemeen geformuleerde machtigingen, die de burger eerder minder dan meer bescherming bieden dan het voorgestelde systeem, waarbij de nadruk ligt op de toetsing in concreto van de noodzakelijkheid van de bevoegdheidsuitoefening.'[676] In de Awb ontbreekt dan ook een dergelijke – expliciete – bepaling als die van art. 48 AWR.[677]

5.5.2.2 De procedure van het in kennisstellen bij raadpleging

Wanneer de inspecteur gebruikmaakt van zijn bevoegdheid gegevensdragers bij derden in te zien, stelt hij belastingplichtige daarvan in kennis. Ofschoon de

672 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 60.
673 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 60.
674 Kamerstukken I 1995/96, 23 700, nr. 188b, p. 4-5.
675 Kamerstukken I 1995/96, 23 700, nr. 188b, p. 4-5.
676 Kamerstukken I 1995/96, 23 700, nr. 188b, p. 4-5.
677 In uitzonderlijke situaties is een soortgelijke regeling als die in art. 48 AWR opgenomen voor toezichthouders. Een voorbeeld daarvan is de Wmg (art. 61 Wmg). De inhoud van deze artikelen sluit nauw aan bij de AWR, Kamerstukken II 2004/05, 30 186, nr. 3, p. 74.

inspecteur de bevoegdheid heeft om derden rechtstreeks te benaderen, heeft hij, ingeval sprake is van een *vordering*, de wettelijke plicht om de betreffende belastingplichtige gelijktijdig daar in kennis van te stellen.

In de parlementaire geschiedenis is uitdrukkelijk opgemerkt dat 'het niet gewenst is dat een ondernemer als het ware 'achter zijn rug om' een controle krijgt, namelijk in de situatie waarin de controlerend ambtenaar zich rechtstreeks tot de derde wendt'.[678] Dit wordt voorkomen met het in kennis stellen van de administratieplichtige.

Veelal vindt het in kennis stellen *van tevoren* plaats, zeker wanneer bij de Belastingdienst op grond van eerdere correspondentie of vroegere controles bekend is waar de (onderdelen) van de administratie zich bevinden. Het kan ook op een later moment: 'Ingeval van een vermoeden van misbruik en oneigenlijk (…) biedt [MS: art. 48 AWR] de mogelijkheid te controleren op de plaats waar de administratie zich bevindt, overigens met *gelijktijdige* kennisgeving aan de belastingplichtige dat een controle wordt ingesteld. (…).'[679] De Hoge Raad gaf aan dat dit een kwestie is van belangenafweging.[680]

Op de keper beschouwd, bestaat op het moment van *vordering* – hier spreekt de wet niet van 'desgevraagd' maar sluit aan bij de strafrechtelijke terminologie (zie par. 5.3.2.1) – pas de wettelijke verplichting. Dat is het uiterste moment. Veelal zal de inspecteur de betrokkene eerder van zijn handelwijze in kennis stellen. De algemene beginselen van behoorlijk bestuur zijn ook hier leidend.[681]

De Awb heeft geen bepalingen opgenomen voor het in kennis stellen van de onder toezicht gestelde. Het is een zelfstandige bevoegdheid met medewerkingsverplichting waarvoor de algemene beginselen van behoorlijk bestuur gelden. Ook hier geeft de zorgvuldigheid inhoud aan het moment van in kennis stellen van de onder toezichtgestelde.

Voor de inspecteur is een strikte procedure voorgeschreven voor het in kennis stellen van de (direct) verantwoordingsplichtige. In het proces van vordering tot inzage hoeft de toezichthouder de normadressaat in beginsel niet te betrekken. In die procedure komen, in onderscheid met de andere medewerkingsverplichtingen, de fiscale bevoegdheden en die van de toezichthouder overeen. De inspecteur kan namelijk vorderen gegevens voor raadpleging beschikbaar te stellen (art. 48 lid 2 AWR). Het niet nakomen van de verplichte medewerking volgens de Awb kan een bestuursrechtelijke of strafrechtelijke sanctie impliceren. Bij opzet kan sprake van een delict ex art. 184 Sr (zie par. 5.3.3). Het opzettelijk weigeren gegevens voor raadpleging beschikbaar te stellen aan de inspecteur is ook een delict ex artikel 184 Sr.

5.5.2.3 De reikwijdte van de medewerkingsverplichting

De medewerkingsverplichting van art. 48 AWR moet in relatie worden bezien met de inzageverplichting ex art. 47 lid 1 letter b AWR (zie par. 5.4). Tot die inzagever-

678 Kamerstukken II 1985/86, 19 393, nr. 3.
679 Kamerstukken II 1985/86, 19 393, nr. 5, p. 29.
680 HR 18 april 2003, LJN:AF7498, V-N 2003/22.8.
681 Hof 's Hertogenbosch 15 januari 2008, LJN:BC6793, FutD 2008-0659.

plichting behoren de gegevensdragers die – civielrechtelijk – eigendom zijn van de belastingplichtige. De verplichting strekt zich ook uit tot de gegevensdragers die vanuit een functionele relatie in beheer zijn van een derde.[682] In andere situaties – waar de administratieplichtige het eigendom heeft – is sprake van een derdenonderzoek (par. 5.7).

De inzageverplichting beperkt zich tot enkel het *beschikbaar stellen* van de gegevensdragers [683] – Het is een passieve medewerkingsverplichting. In de memorie van toelichting is hierover opgemerkt dat die medewerkingsverplichting (ook) 'rust op de derde die de gegevensdragers van een administratieplichtige onder zich heeft.'[684] Het kwalificeren van de gegevens is bepalend voor de medewerkingsverplichting. Bescheiden die het servicebureau bijvoorbeeld heeft bewerkt en vervolgens aan de opdrachtgever heeft verstrekt, behoren niet tot de administratie van het servicebureau, maar tot de administratie van opdrachtgever.[685] Het verstrekken van *inlichtingen* behoort niet tot de medewerkingsverplichting (art. 47 lid 1 letter a AWR).

Voor het verkrijgen van *aanvullende* gegevens en inlichtingen dan wel de inzage in *andere* boeken, bescheiden en gegevensdragers moet de inspecteur zich beroepen op de medewerkingsverplichting van art. 53 AWR. Dat artikel regelt die medewerkingsverplichting 'met betrekking tot administratieplichtigen' (zie par. 5.7).

In het kader van het Awb-toezicht zijn geen bijzondere bepalingen voor de medewerking van deze dienstverleners. De toezichthouder heeft onverkort de bevoegdheid tot het vorderen van toegang (art. 5.15 Awb), inlichtingen (art. 5:16 Awb) en inzage (art. 5:17 Awb). De medewerkingsverplichting strekt zich immers uit tot al degenen die behoren tot de kring van betrokkenen (art. 5:20 Awb) – voorzover sprake is van een noodzaak (art. 5:13 Awb) – en geldt in beginsel onverkort.

De medewerkingsverplichting jegens de inspecteur en een toezichthouder verschillen hierdoor. Tegenover de inspecteur geldt alleen een inzageverplichting met slechts en een beperkte inlichtingenplicht, wanneer de stukken zich bij een administratieplichtige bevinden (zie ook 5.7). Tegenover de toezichthouder geldt de medewerkingsverplichting onverkort: het verstrekken van inlichtingen en inzage in de zakelijke gegevens en bescheiden.

5.5.3 Functionele analyse

De kring van personen

In het fiscale toezicht behoort een ieder die gegevensdragers onder zich heeft, tot de kring van personen van artikel 48 AWR. Het Hof 's-Hertogenbosch oordeelt dat ook de Ontvanger daartoe behoort.[686] De inspecteur kan zich wenden tot al degenen die gegevens onder zich hebben, ook verschoningsgerechtigden of andere bestuursorganen.

682 Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 21–22.
683 Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 21.
684 Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 24.
685 Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 5, p. 9.
686 Hof 's-Hertogenbosch 3 oktober 2007, LJN:BC0098; Hof 's-Hertogenbosch 15 januari 2008, LJN: BC6793.

De medewerkingsverplichting in het kader van het Awb-toezicht beperkt de plicht tot de kring van personen die *direct betrokken* zijn. Wanneer zich gegevens bij de Ontvanger of FIOD zouden bevinden, is het op voorhand niet duidelijk of die tot die kring kunnen worden gerekend.

In het fiscale domein is de aard van de gegevens bepalend voor de rechtstitel tot medewerking. In het domein van de toezichthouder is dat de betrokkenheid. En dat kan tot verschillen leiden.

Omvang van de gegevensdragers

De fiscale medewerkingsverplichting in het kader van art. 48 AWR strekt zich niet alleen uit tot gegevensdragers die de cliënt toebehoren, maar ook tot gegevensdragers die functioneel behoren tot de administratie van de betrokken cliënt, ofschoon zij civielrechtelijk toebehoren aan het administratiekantoor of servicebureau dat in opdracht van een cliënt een administratie voert.

Het woordje 'van' in de wettekst ziet niet uitsluitend op een bezits- of eigendomsrelatie maar ook op een functionele relatie.[687] In de parlementaire geschiedenis wordt dat bevestigd.[688] Ook data in computerbestanden[689] en op servers[690] kunnen er toe worden gerekend, evenals onderliggende bescheiden.[691] En niet alleen de bescheiden die eigendom zijn van de betreffende cliënt: ook de 'eigen' administratie kan er toe behoren.[692]

In navolging op de uitlating van de staatssecretaris dat op voorhand niets kan worden uitgesloten, is het aan de inspecteur om de reikwijdte van de inzage van art. 48 AWR te bepalen.[693] [694] Wel kan sprake zijn een afgeleid (in)formeel verschoningsrecht.[695] De inlichtingenplicht blijft veelal beperkt tot het geven van een toelichting op de stukken.

In het Awb-toezicht is dit onderscheid niet relevant. Voor de toezichthouder geldt slechts het criterium van de directe betrokkenheid en de noodzakelijkheid voor de taakuitoefening. Wel kan sprake zijn van een verschil in administratieverplichting. De fiscale administratieverplichting (en de daaraan gekoppelde bewaarverplichting) gaat veelal verder dan de civiele administratieverplichting.[696] In beide situaties beperkt de inzageplicht zich tot de relevante delen daarvan in het kader van de

687 R.N.J. Kamerling, Handboek belastingcontrole, 2001, hoofdstuk 7, p. 55.
688 Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 21.
689 HR 21 maart 2008, LJN:BA8179, BNB 2008/207.
690 Vgl. EHRM 14 maart 2013, nr. 24117/08 (Bernh Larsen Holding AS e.a. vs. Noorwegen).
691 R.N.J. Kamerling, Belastingcontrole, 2018, p. 55; zie ook Nationale ombudsman 23 januari 2004, FUTD 2004/251.
692 Kamerstukken II 1993/94, 21 287, nr. 3, p. 21.
693 Hof Amsterdam 1 april 1985, Infobulletin 85/559; Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 5 en p. 23.
694 Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 22; Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 5, p. 25-26; Handelingen II, 1992/93, nr. 83, p. 6049.
695 Rb. Amsterdam, 6 oktober 2011, LJN:BT6955.
696 Besluit van de staatssecretaris van Financiën 19 juli 1996, PFC 96/854, V-N 1996 p. 2955 gewijzigd bij besluit van de staatssecretaris van Financiën van 30 oktober 1998, PFC 98/742m, V-N 1998/58.6; zie ook het beleid in het Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 19 juli 1996, nr. PFC/96/854U. Dit besluit is gewijzigd bij besluit van 3 april 2000, nr. AFZ 2000/956M.

taakuitoefening. Voor de toezichthouder kan echter – naast de situatie van klassieke verschoningsgerechtigden – sprake zijn een wettelijke verplichting tot geheimhouding (art. 5:20 lid 2 Awb, zie par. 5.7). De toezichthouder kan vanuit dat perspectief minder inzagebevoegdheid hebben dan de inspecteur.

Meenemen van gegevensdragers

De administratieplichtige moet de gegevensdragers ter beschikking stellen. De AWR regelt niets over de wijze waarop dit plaats moet vinden. Wel bepaalt de Nationale ombudsman dat de inspecteur de bescheiden, indien dat de controlemogelijkheid zou bevorderen, mag meenemen naar het adres van belastingplichtige.[697] Het gaat hier uitdrukkelijk om het tijdelijk meenemen. De controlemedewerker is gehouden de bescheiden te retourneren.

In de Awb is deze onduidelijkheid voorkomen door expliciet op te nemen dat de toezichthouder de gegevensdragers (tijdelijk) mag meenemen. Het doel daarvan is beperkt tot het maken van kopieën. Het gaat hier dus niet om inbeslagneming. Uit het evenredigheidsbeginsel van art. 5:13 volgt dat de 'korte tijd' ook zo kort mogelijk moet zijn.[698] Als dit de voorkeur heeft van de belanghebbende en de faciliteiten daarvoor aanwezig zijn, moeten de kopieën ter plaatse worden vervaardigd.[699] Dit kan zowel elektronisch als in hardcopy.

5.5.4 Conclusies

De belangrijkste conclusies met betrekking tot het verkrijgen van inzage bij derden (in casu: anderen dan de normadressaat zelf) laten zich als volgt samenvatten:

- De inspecteur en de toezichthouder kunnen – in beginsel – inzage verkrijgen onafhankelijk van de locatie van archivering. Ook als derden de administratie voeren, blijft de administratieplichtige respectievelijk de onder toezicht gestelde, verantwoordelijk voor het nakomen van de inzageverplichting.
- De inspecteur heeft in beginsel alleen de bevoegdheid tot '*inzage*' bij een derde. Hij kan alleen gegevens en inlichtingen verkrijgen indien sprake is van een administratieplichtige die op grond van artikel 53 AWR een beperkte toelichting moet verstrekken. Tegenover de toezichthouder gelden de verplichtingen van de derde onverkort en hij kan ook inlichtingen vorderen.
- De inspecteur kan zowel persoonlijke als zakelijke gegevens inzien, zolang die maar fiscaal relevant kunnen zijn. Voor de toezichthouder is de medewerking van inzage beperkt tot zakelijke gegevens.
- Bij het vorderen van inzage op basis van art. 48 AWR heeft de inspecteur de verplichting tot kennisgeving: dat geldt niet voor de toezichthouder. In de vorderingsmogelijkheid zelf ligt overigens wel een overeenkomst tussen beide.

697 Nationale ombudsman 20 februari 1997, 1997/69.
698 T.C. Borman, commentaar op art. 5:17 Awb. In: T&C Awb, T.C. Borman en P.J.J. van Buuren (red.).
699 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 145.

5.6 Toegang tot gebouwen of grond (art. 50 AWR versus art. 5:15 Awb)

5.6.1 Inleiding

De inspecteur en de toezichthouder kunnen beiden ten behoeve van het uitoefenen van hun toezichthoudende taak een bezoek ter plaatse brengen. Dat stelt hen in de gelegenheid om ter plaatse de werkelijkheid vast te stellen.[700]

Aan de inspecteur moet – *desgevraagd* – toegang worden verleend door degene die een gebouw of grond in gebruik heeft voorzover dat voor een onderzoek nodig is (art. 50 AWR).[701] Aan het betreden van *gebouwen en gronden* gaat toestemming vooraf. De toegang moet worden verleend op de tijdstippen dat zij in gebruik zijn. In de regel is de toegang tussen acht uur 's ochtends en zes uur 's avonds (met uitzondering van zaterdagen, zondagen en algemeen erkende feestdagen) en, indien het redelijkerwijs niet mogelijk is om gedurende die tijdstippen het onderzoek te laten plaatsvinden, op andere momenten (art. 50 lid 2 en 3 AWR). De medewerkingsverplichting strekt verder dan alleen het verlenen van toegang. De gebruiker is ook verplicht, desgevraagd, aanwijzingen te geven die voor het onderzoek nodig zijn (art. 50 lid 4 AWR).

De bevoegdheid van de toezichthouder om toegang te verkrijgen, gaat verder dan die van de inspecteur. Hij heeft namelijk de bevoegdheid *zelfstandig* en ook nog eens *alle plaatsen* te betreden (art. 5:15 Awb). Hij kan zich toegang verschaffen al dan niet met behulp van de politie ('de sterke arm'). Ook is hij bevoegd, net als de inspecteur overigens, zich te laten vergezellen van andere door hem daartoe aangewezen personen (art. 5:15 Awb resp. art. 50 lid 1 AWR).

Het verkrijgen van een dergelijke toegang is een ingrijpende bevoegdheid omdat het heel concreet inbreuk kan maken op de grondwettelijke beschermde huisvrede (art. 12 Gw).[702] De privacy is daarmee in het geding (art. 8 EVRM).[703] Deze, soms zelfs letterlijk, indringende bevoegdheid grenst heel dicht aan bevoegdheden die in het algemeen tot de opsporingssfeer behoren: het binnentreden en doorzoeken van plaatsen.

Deze bevoegdheid behoort echter tot het bestuursrecht en moet onderscheiden worden van de strafrechtelijke dwangmiddelen van doorzoeking en heeft ook niets

---

700 P.J. Wattel, De koevoet van de controleur, Column over de betredingsbevoegdheid van fiscale controleambtenaren, WFR 1989/5896, p. 1575.

701 Voor de historische ontwikkeling zie hoofdstuk 3. Voor een uitgebreidere behandeling: R.N.J. Kamerling, Handboek belastingcontrole, (losbladige editie), hoofdstuk 5, 2001; R.N.J. Kamerling en M. Snippe, Belastingcontrole, 2013, hoofdstuk 7.

702 Voor uitvoerige beschouwingen over art. 12 Gw en deels de Awbi verwijs ik naar het commentaar van S.S. Buisman en S.B.G. Kierkels op de Nederlandse Grondwet, Nederland Rechtsstaat. In: Artikelsgewijs commentaar op de Grondwet, E.M.H. Hirsch Ballin en G. Leenknegt (red.), www.nederlandrechtsstaat.nl (webeditie 2014). Art. 8 EVRM biedt bredere bescherming voor het huisrecht in zijn omvattendheid dan het enkele binnentreden; Zie bijvoorbeeld EHRM 20 mei 2010, nr. 61260/08, AB 2011/1 (Olujic vs. Kroatië), par. 44. Verdergaande schending kan zijn gelegen in de bevoegdheid tot inbeslagneming en doorzoeking.

703 Voor de niet behandelde actualiteiten wil ik verwijzen naar P.A.M. Mevis, De bescherming van de woning 25 jaar later. In: E. Hofstee, O. Jansen en A. Smit, Kringgedachten, Opstellen van de Kring Corstens, 2014, p. 157-170.

te maken met het begrip 'binnentreden van een woning tegen de wil van de bewoner'.[704] Het staat ook los van de bevoegdheden van opsporingsambtenaren (zie o.a. art. 83 AWR) en de doorzoekingsbevoegdheid uit het wetboek van Strafvordering.[705] Het gaat om bevoegdheden in de bestuursrechtelijke sfeer, maar kan vanwege het verplichte karakter, kenmerken vertonen van de opsporingssfeer.

In par. 5.6.2. analyseer ik de verschillen vanuit conceptueel perspectief en in par. 5.6.3 analyseer ik deze bevoegdheden in hun onderlinge verhouding op functionaliteit in relatie tot de wettelijke taak. Par. 5.6.4 bevat mijn conclusies.

5.6.2 Conceptuele analyse

De AWR kent ten opzichte van de Awb de volgende conceptuele verschillen in bevoegdheden tot het verkrijgen van toegang door de inspecteur dan wel toezichthouder tot gebouwen en gronden:
1. de personen die toegang kunnen verkrijgen (par. 5.6.2.1);
2. de lokaties (par. 5.6.2.2);
3. de dagen en tijdstippen (par. 5.6.2.3);
4. het verkrijgen van de toegang (par. 5.6.2.4) en
5. de reikwijdte van de medewerking na verleende toegang (par. 5.6.2.5).

5.6.2.1 De personen die toegang kunnen verkrijgen

De inspecteur heeft van oudsher de bevoegdheid tot het verkrijgen van toegang tot gebouwen en gronden. Die bevoegdheid vloeit voort uit de omstandigheid dat dit noodzakelijk is voor het vaststellen van de belastinggrondslag.[706] De inspecteur kan ook andere deskundigen meenemen naar de locatie voor het uitvoeren van – al dan niet zelfstandig – onderzoek.[707] De staatssecretaris licht de bevoegdheid tot het verlenen van toegang aan dergelijke personen als volgt toe. 'Onder omstandigheden kan de toegang ook worden gevraagd voor deskundigen die geen ambtenaar zijn. Te denken valt aan het inschakelen van bouwkundigen en makelaars voor de taxatie van onroerend goed.[708]

704 P.J. Wattel, Fiscaal straf- en strafprocesrecht, 1989, p. 142.
705 De fiscale opsporingsambtenaar moet overigens ook voor het verkrijgen van toegang tot woningen handelen volgens de Awbi. De staatssecretaris oordeelt een verruiming van de toezichtsbevoegdheden (waarbij voor controlemedewerkers zou worden afgeweken van de Awbi) niet opportuun (Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, p. 37).
706 Zie voor een uitgebreidere beschrijving hoofdstuk drie.
707 Het Hof Amsterdam oordeelt, dat X 'zonder omhalen gehouden was de heffingsambtenaar en de deskundigen die hij aanwijst, zoals de taxateur en de fiscaal jurist, desgevraagd toegang te verlenen tot alle gedeelten van het gebouw. Niet is gebleken dat de heffingsambtenaar van de hem toekomende bevoegdheden geen redelijk gebruik heeft gemaakt. Zeker nu (ook) de objectafbakening in geschil is – hetgeen mede een juridische waardering van de feitelijke situatie vereist – heeft de heffingsambtenaar niet onredelijk gehandeld door toegang te vragen voor een taxateur én een fiscaal jurist.' Hof Amsterdam 7 mei 2009, LJN:BI3639, Belastingblad 2009/890.
708 Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 5, p. 21 en 22.

De staatssecretaris merkt wel op dat de Belastingdienst terughoudend moet zijn met het gebruik van deze deskundigen.[709] In de – schaarse jurisprudentie – wordt bevestigd dat de inspecteur soms deskundigen meeneemt.[710] De inspecteur kan zelf bepalen of hij zich laat vergezellen door een deskundige. Hij hoeft 'niet ten genoegen van belanghebbende te motiveren waarom het noodzakelijk was om meer dan één deskundige toegang te geven tot het gebouw.'[711] De deskundige kan ook zonder aanwezigheid van een inspecteur het gebouw of de grond, na verleende toegang, betreden (art. 50 lid 1 AWR, eerste volzin).[712]

Ook de toezichthouder heeft het recht op toegang tot gebouwen en gronden. Hij hoeft geen ambtenaar te zijn, maar moet wel een machtiging hebben. Ook heeft hij de bevoegdheid zich te laten vergezellen (zie par. 4.3). Voor beiden geldt dat het redelijkerwijs noodzakelijk moet zijn voor de taakuitoefening.

5.6.2.2 De locaties

Het verplicht verlenen van toegang aan de inspecteur strekt zich uit tot een gebouw of terrein (dat in gebruik is) *voor zover dat* (redelijkerwijs) *noodzakelijk* is voor zijn onderzoek. De toezichthouder is bevoegd *elke* plaats te betreden (mits noodzakelijk). Het gaat om ruimten die van de publieke omgeving zijn afgescheiden. Voor het betreden van de openbare ruimte is immers geen speciale bevoegdheid nodig.[713]

De reikwijdte voor het betreden is afhankelijk van de kwalificatie van de plaats: voor het binnentreden van een woning – zonder toestemming van de bewoner – gelden de algemene waarborgen zoals die zijn opgenomen in de Awbi.[714] Die staan los de AWR of Awb verplichtingen.

De fiscale term 'gebouwen en gronden' maakt volgens de parlementaire geschiedenis onderdeel uit van het bredere begrip in de Awb 'plaatsen': 'niet alleen erven en andere terreinen worden hieronder begrepen, maar ook gebouwen en woningen.'[715] Hoewel hier een onderscheid wordt gemaakt, wordt onder 'gebouw' ook de woning verstaan.[716] Anders geformuleerd, ook gebouwen met een 'woonbestemming' behoren hiertoe.[717] Alleen voor die gebouwen, en naar ik mag aannemen ook de

709 Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 5, p. 21 en 22.

710 Hof 's-Hertogenbosch 31 december 1993, LJN:AS3025, Belastingblad 1994/586.

711 Hof Amsterdam 7 mei 2009, LJN:BI3639, Belastingblad 2009/890.

712 Kamerstukken II 1988/89, 21 287, B, p. 6; zie ook Kamerstukken II 1988/89, 21 287, 4, p. 13; Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 5, p. 22.

713 Hieronder vallen gebouwen (fabriekshal, winkel, woning e.d.) en terreinen (waaronder de erfstrook ter afscheiding van een gebouw van de openbare weg).

714 Een ruimte dient 'objectief' gezien als woning te worden gekwalificeerd, zie o.a. HR 19 juni 2001, NJ 2001/574. Zie voor over het begrip 'woning' Vellinga-Schootstra in Handboek strafzaken 13 en het commentaar van S.S. Buisman en S.B.G. Kierkels Wetenschappelijk commentaar op de Nederlandse Grondwet, Nederland Rechtsstaat. In: Artikelsgewijs commentaar op de Grondwet, E.M.H. Hirsch Ballin en G. Leenknegt (red.), www.nederlandrechtsstaat.nl (webeditie 2014).

715 Kamerstukken II 1993/94, 23 780, nr. 3, p. 143.

716 R. Brekveld, Binnentreden in onroerende zaken.de controlesfeer, niet voor de strafvorderingssfeer, Belastingblad 2001/107.

717 M.W.C. Feteris, Formeel belastingrecht (Fiscale Handboeken nr. 9), 2007; L.A. de Blieck cs., Algemene wet inzake rijksbelastingen, Fed fiscale studieserie 5, 2015, p. 208.

direct daartoe behorende percelen, is toestemming vereist van de 'bewoner'.[718] Dit is grondwettelijke bepaald (art. 12 Gw). De staatssecretaris geeft de volgende toelichting bij het begrip 'woning': 'Het grondrecht van de onschendbaarheid van de woning beschermt de huisvrede, dat wil zeggen het ongestoord verblijf in een ruimte die ingericht en bestemd is tot exclusief verblijf voor een persoon of voor een beperkt aantal in een gemeenschappelijke huishouding levende personen.'[719] Deze omschrijving sluit aan op het begrip woning volgens de Algemene wet op het binnentreden.[720]

In de Awbi is bepaald dat degene die *toegang wenst* tot een woning, de bewoner daarom moet vragen. Toestemming is vereist.[721] Wanneer de bewoner die niet geeft, is binnentreden alleen mogelijk met een machtiging van een functionaris die daartoe bevoegd is, zoals een (hulp)officier van justitie of de burgemeester.[722] Een dergelijke machtiging kan alleen worden verkregen ingeval de wet de bevoegdheid tot het binnentreden *zonder toestemming* ook expliciet bepaalt (art. 4 Awbi).

Dat is niet het geval voor de toezichthouder op grond van de Awb. Voor hem geldt dat hij alleen woningen kan betreden *mits* daarvoor toestemming is verkregen van de bewoner.[723] De toezichthouder heeft dan ook een algemene bevoegdheid tot het betreden van een woning, maar alleen met toestemming. De wetgever acht het voor het bestuursrecht niet noodzakelijk toegang tot woningen te *verbieden tenzij* dat wettelijk is bepaald.[724]

De Awbi regeling beperkt zich, overeenkomstig artikel 12 lid 1, van de Grondwet, tot het binnentreden zonder toestemming van de *bewoner*.[725] Verscheidene toezichthouders beschikken echter over dergelijke uitzonderlijke bevoegdheden.[726]

---

718 De groep 'bewoners' is kleiner dan de groep van personen die als 'gebruikers' kwalificeert. Een verhuurder van een woning is immers wel gebruiker maar geen bewoner.

719 Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 19 mei 1999, nr. AFZ99/1542M, par. 2.2 en 2.3, V-N 1999/25.21.

720 Kamerstukken II 1984/85, 19 073, nr. 3, p. 20; zie ook HR 4 januari 1972 NJ 1972/121 en HR (strafkamer) 19 juni 2001 LJN:AB2202.

721 Vgl. CRvB 11 april 2007, LJN:BA2410. Op grond van het EVRM dient sprake te zijn van het zogenaamde 'informed consent' (art. 8 EVRM). Dit houdt in dat de betrokkene zijn toestemming moet hebben gebaseerd op volledig en juiste informatie over reden en doel van het (huis)bezoek. De bewijslast hiervan ligt bij het overheidsorgaan

722 Een uitzondering geldt voor de belastingdeurwaarders en gerechtsdeurwaarders. Zij hebben geen machtiging nodig om een woning zonder toestemming binnen te kunnen treden. De staatssecretaris van Financiën heeft criteria voor het binnentreden van een belastingdeurwaarder vastgesteld (Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 19 mei 1999, nr. AFZ99/1542M, V-N 1999/25.21). Voor hen gelden wel de algemene bepalingen uit de Awbi met betrekking tot legitimatie (Kamerstukken II 1992/93, 19 073, nr. 9, p. 3; Kamerstukken II 1992/93, 19 073, nr. 13, p. 3.).

723 Kamerstukken II 1993/94, 23 780, nr. 3, p. 143.

724 Kamerstukken II 1994/95, 23 780, nr. 8.

725 Kamerstukken II 1993/94, 23 780, nr. 3, p. 143.

726 ACM, art. 77 Huisvestingswet, art. 7.19 Mediawet 2008, art. 54 Waarborgwet 1986. IlenT, art. 15 Wet voorkoming verontreiniging schepen, art. 18 Wet havenstaatcontrole, art. 50 Wet zeevarenden, art. 84 Wet gewasbeschermingsmiddelen en biociden, art. 24 Arbeidsomstandighedenwet en art. 5.13 Wet algemene bepalingen omgevingsrecht.

Uit de Awb (art 5:15 Awb) volgt niet dat (ook) voor het betreden van *bedrijfsruimten* toestemming benodigd is.[727] Deze bevoegdheid maakt betreding zonder toestemming mogelijk anders is het dwangmiddel immers niet nodig. Volgens art. 8 EVRM is hier echter ook sprake van een beschermde ruimte (aangeduid als 'home'): die kwalificatie is namelijk ruimer dan het Nederlandse begrip 'woning'.[728] De daaruit vloeiende algemene waarborgen – voor het daadwerkelijk inmengen in de persoonlijke levenssfeer – gelden echter niet voor alle ruimten die onder het EVRM-begrip 'home' vallen, maar alleen voor hetgeen onder het Nederlandse begrip 'woning' valt.[729] Het verschil in de beide begrippen is van invloed op de waarborgen bij het betreden van de ruimten.

Voor een dergelijke inbreuk op de fundamentele rechten moet een beoordeling plaatsvinden volgens het algemene stappenplan van het EHRM (zie ook par. 2.4.2.2).[730] Dit ziet niet alleen op het verkrijgen van toegang tot 'woningen' zonder toestemming.[731] Ook andere inbreuken van de persoonlijke leefomgeving zoals het betreden van bedrijfsruimten vallen daaronder.

Deze beperking is niet alleen van toepassing op natuurlijke personen. Ook rechtspersonen hebben immers recht op 'privacy'.[732] Geen inmenging van enig openbaar gezag is toegestaan in de uitoefening van dit recht, dan alleen voor zover bij de wet is voorzien en in een democratische samenleving noodzakelijk is.[733] Die noodzaak is cruciaal voor het bepalen van de grens voor het verkrijgen van toegang tot plaatsen (en gegevens).[734] De proportionaliteit is een van de toetsste-

727 CBb 8 juli 2015, ECLI:NL:CBB:2015:191.

728 Vertrekken voor zakelijke activiteit zijn door het Europese Hof onder het begrip 'home' gebracht: EHRM 30 maart 1989, NJ 1991/522 (Chapell); EHRM 16 december 1992, nr. 13710/88, NJ 1993/400 (Niemietz vs. Duitsland); EHRM 16 april 2002, nr. 37971/97 (Sociétés Colas vs. Frankrijk), NJ 2003/452, V-N 2002/47.5. AB 2002/277, waarover Tak in NJCM-Bulletin 2003, p. 37-44 en EHRM 18 april 2013, 26419/10, par. 37, EHRM 18 april 2013, EHRC 2013/130 (Saint Paul vs. Luxembourg).

729 HR 3 oktober 1993, LJN:ZD0189, NJ 1996/219. Anders: Th. W. van Veen onder EHRM 16 december 1992, NJ 1993/400 en E. Myjer, NJCM-bulletin 1993, p. 320-329.

730 EHRM 16 december 1992, nr. 13710/88 par. 31, NJ 1993/400 (Niemietz vs. Duitsland).

731 In art. 8 EVRM gaat het in essentie om de begrippen 'home' en 'domicile'. Die zijn ruimer ruimer dan het begrip 'woning' en kunnen ook 'bedrijfsruimten' omvatten (EHRM 16 december 1992, NJ 1993/400 (Niemetz); EHRM 16 april 2002, nr. 37971/97 (Sociétés Colas vs. Frankrijk), NJ 2003/452, V-N 2002/47.5. AB 2002/277); HR 3 oktober 1995, NJ 1996/219; HR 23 april 1996, NJ 1996/548). Ook kantoorruimte kan volgens het EHRM onder de term 'home' vallen (zie ook EHRM 7 november 2002, NJB 2003/4, p. 185 (Veeber vs. Estland)).

732 Volgens vaste jurisprudentie (onder meer EHRM 16 april 2002, nr. 37971/97 (Sociétés Colas vs. Frankrijk), NJ 2003/452, V-N 2002/47.5, AB 2002/277) kunnen ook ondernemingen zich op dit recht op privacy beroepen. Het HvJ EU volgt deze lijn van het EHRM (HvJ EU 22 oktober 2002, C-94/00 (Roquette Frères vs. Europese Commissie)).

733 Niet alleen burgers, maar ook vennootschappen kunnen zich beroepen op art. 8 EVRM, zie EHRM 16 april 2002, nr. 37971/97, V□N 2002/47.5 (Sociétés Colas vs. Frankrijk).

734 'Bij de toetsing van de noodzaak dient te worden onderzocht of het noodzakelijk is om tegen de wil van de belanghebbende een huisbezoek af te leggen en of dat huisbezoek proportioneel is, mede in aanmerking genomen de vraag of voorzien is in voldoende waarborgen tegen willekeur en misbruik. Daarbij dient tevens te zijn voldaan aan het vereiste van subsidiariteit in die zin dat aan het bestuursorgaan geen andere passende, minder ingrijpende middelen ter beschikking staan om de rechtmatigheid van de bijstand te onderzoeken.' CRvB, 11 april 2007, LJN:BA2410.

nen.[735] Bij een inspectie ter plaatse van die ruimten gelden tevens de waarborgen van gerechtelijke toetsing van zowel rechtmatigheid als noodzakelijkheid.[736] Bedrijfsbezoeken kunnen onaangekondigd plaatsvinden en er is geen toestemming vereist zoals bij woningen dan wel – bij het ontbreken van die toestemming – een machtiging daartoe. Het EHRM oordeelt dat een machtiging bij een (on)aangekondigd bezoek niet noodzakelijk is. Een beoordeling vooraf is – hoewel het de voorkeur geniet van het Hof – niet vereist, maar een gerechtelijke toetsing op rechtmatigheid én noodzakelijkheid achteraf dient wel tot de waarborgen te behoren (zie 5.3.2).[737]

De inspecteur heeft toegang tot een gebouw of terrein (dat in gebruik is) *voor zover dat nodig* is voor een onderzoek. De toezichthouder is bevoegd *elke* plaats te betreden. Beiden kunnen een woning alleen betreden met toestemming van de bewoner tenzij voor een toezichthouder in een bijzondere wet anders is bepaald. Wanneer de bewoner die toestemming niet geeft, is binnentreden alleen mogelijk met een machtiging van een functionaris die daartoe bevoegd is, zoals een (hulp) officier van justitie of de burgemeester. De inbreuk is 'te' fundamenteel om in algemene bevoegdheden onderscheid te maken.

5.6.2.3 De dagen en tijdstippen

Het betreden van locaties is, naast het kunnen inzien van boeken en bescheiden, veelal gericht op het vaststellen van de werkelijkheid, de 'real world': het gaat bijvoorbeeld om het vaststellen van activiteiten in relatie tot de belastingen.[738] In de loop der tijd zijn de verplichtingen voor een controle op locatie uitgebreid. In 1994 doet de waarneming ter plaatse (wettelijk) haar intrede bij de Belastingdienst.[739] Het gaat hier om fysieke waarnemingen, waarvoor in het verleden ook wel de term 'opnemingen' werd gebruikt. Bijvoorbeeld om het vaststellen van het aantal en de hoedanigheid van de in een bedrijf werkzame personen, het vaststellen van de aanwezigheid en hoedanigheid van bepaalde voorraden, het vaststellen of bepaalde ruimten al dan niet voor bedrijfsdoelen in gebruik zijn, et cetera. Wat het betreden

735 EHRM 16 december 1992, nr. 13710/88 par. 37, NJ 1993/400 (Niemietz vs. Duitsland); EHRM 25 februari 2003, EHRC 2003/36 (Roemen en Schmit vs. Luxemburg); EHRM 15 juli 2003, EHRC 2003/76 (Ernst e.a. vs. België); EHRM 16 oktober 2007, EHRC 2008/3 (Wieser en Bicos Beteiligungen GmbH vs. Oostenrijk); EHRM 4 december 2015, nr. 47143/06, NJB 2016/402, EHRC 2016/87 (Roman Zakharov vs. Rusland); EHRM 12 januari 2016, 37138/14, NJB 2016/641; EHRC 2016/92 (Szabó en Vissy vs. Hongarije).

736 EHRM, 2 oktober 2014, nr. 97/11 (Delta Pekárny vs. Tsjechische Republiek).

737 EHRM, 2 oktober 2014, nr. 97/11 (Delta Pekárny vs. Tsjechische Republiek); zie ook conclusie A-G Wahl, 12 februari 2015, zaaknr. C-583/13P (Deutsche Bahn) en J.I. Kohlen en G.J. van Midden, Europees/ Economisch recht, JutD, 30 april 2015, nr. 9, p. 10-12.

738 Controle Aanpak Belastingdienst, de CAB en zijn modellen toegepast in het toezicht, zie www.belastingdienst.nl.

739 Zie o.a. Wijziging AWR, Aanpassing administratieve verplichtingen Stb. 1994, 499f; zie ook P.J. Wattel, Verhogen, vervolgen of transigeren? Weekblad 1983/5610, p. 1317-1332 met de beschouwing over de acties Goudtand en Schuimkraag in de jaren 1979 en 1980 waarbij de Belastingdienst waarnemingen ter plaatse uitvoerde in de horeca en onder tandartsen; zie ook HR 27 oktober 1982, LJN:AW9447, FED 1983/1105 en Hof 's-Hertogenbosch 25 november 1983, LJN:AX1697, V-N 1984/1580 en FED 1984/3704.

van gebouwen en terreinen buiten de kantooruren betreft, denke men aan horecabedrijven waarvan vele alleen of overwegend 's avonds in bedrijf zijn. Men kan ook denken aan bedrijven met ploegen- of continudiensten, waarbij bepaalde voor de fiscale controle van belang zijnde aspecten zich geheel of voor een deel buiten de hiervoor genoemde uren afspelen.'[740]

Tijdens de parlementaire behandeling van de Awb is het tijdstip marginaal aan de orde gekomen. Voor de toezichthouder zijn er geen beperkingen opgenomen voor het verkrijgen van toegang tot de plaatsen en de momenten waarop dat kan plaatsvinden. Dat kan 24/7, zelfs als er niemand aanwezig is. En dat reikt dus verder dan de medewerkingsverplichting tegenover de inspecteur.

Het toezicht dient wel redelijkerwijs nodig te zijn voor het uitoefenen van de wettelijke taak van de toezichthouder. Daarbij kan het noodzakelijk zijn om onaangekondigd een bezoek te brengen aan bedrijfsterreinen, terwijl het bedrijf gesloten is (zelfs 's nachts). Het criterium is de redelijkerwijze noodzakelijkheid.[741] Het moment wordt bepaald door het evenredigheidsbeginsel (art. 5:13 Awb).

5.6.2.4 Het verkrijgen van de toegang

De gebruiker is verplicht om de inspecteur – desgevraagd – toegang te verlenen tot de gebouwen en gronden. Bij weigering hoeft de inspecteur niet, zoals Wattel bepleit in zijn column, over een koevoet te beschikken.[742] In dat geval kan de inspecteur toegang vorderen. Verwacht hij problemen dan kan hij zich laten begeleiden door de sterke arm.[743] Voldoet de gebruiker ook niet aan deze vordering, dan kan sprake zijn van een strafbaar feit (art. 184 Sr).[744] Dat houdt niet in dat de sterke arm de koevoet kan hanteren en toegang verkrijgen. Het opzettelijk niet voldoen aan het verlenen van toegang, waartoe hij verplicht is, kan overigens niet worden gekwalificeerd als een fiscale overtreding op grond van de AWR (art. 69 AWR). Wel kan dat bestuursrechtelijk worden beboet (art. 67ca AWR). De gebruiker kan de inspecteur – al dan niet met de begeleidende sterke arm – toestemming geven om zelfstandig een gebouw of grond te betreden. Die zelfstandigheid is niet opgenomen in de wettelijke verplichting. Voor de inspecteur is dat dan ook geen recht noch vanzelfsprekendheid, zo oordeelt de Nationale ombudsman.[745]

Voor de toezichthouder is expliciet bepaald dat hij zich toegang kan verschaffen tot alle plaatsen; ook hij kan zich laten begeleiden en zo nodig assisteren door de sterke arm. Het gebruik daarvan is geen vorm van machtsmisbruik.[746] Voorzover het niet om een woning gaat mag een toezichthouder iedere plaats betreden. Een ieder moet dan alle medewerking verlenen die de toezichthouder redelijkerwijs kan

740 Kamerstukken II 1991/92, 21 287, nr. 12.
741 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 54 en 55.
742 P.J. Wattel, De koevoet van de controleur, Column over de betredingsbevoegdheid van fiscale controleambtenaren, WFR 1989/5896, p. 1575.
743 De inzet van de sterke arm dient proportioneel te zijn. ABRvS 12 november 2014, ECLI:NL:RVS:2014:4097, AB 2015/113.
744 Hof 's-Hertogenbosch 31 december 1995, FutD 1994/919.
745 Nationale ombudsman 3 november 2008, 2008/255.
746 ABRvS 12 november 2014, ECLI:NL:RVS:2014:4097, AB 2015/113.

vorderen.[747] Deze nalevingsbevoegdheden zijn – uiteraard – alleen van toepassing als sprake is van toezicht op de naleving; 'de medewerkingsplicht kan dus niet worden ingeroepen en gesanctioneerd bij bijvoorbeeld de uitvoering van wettelijke voorschriften'.[748] De inspecteur noch de toezichthouder hebben de mogelijkheid om zelfstandig toegang te forceren.[749]

5.6.2.5 De reikwijdte van de medewerking na verleende toegang

Het betreden van gebouwen en terreinen is een zelfstandige bevoegdheid. Die behoeft niet te worden gekoppeld aan andere bevoegdheden. Ook hoeft er geen sprake te zijn van een vermoeden van overtreding.[750] Voor de toezichthouder moet het mogelijk zijn relevante objecten of subjecten ter plaatse aan het toezicht te kunnen onderwerpen zonder vermoeden van niet-naleving.[751] Het toezicht hoeft niet gepaard te gaan met de uitoefening van andere bevoegdheden. Soms is het de enkele mogelijkheid om ergens binnen te treden voldoende om toezicht te kunnen uitoefenen.[752]

Dit geldt evenzo voor de inspecteur. In de praktijk gaat het echter veelal gepaard met het gebruik van andere verplichtingen. De inspecteur kan namelijk niet zelfstandig toegang verkrijgen tot ruimten (en kasten).[753] En, uiteraard zou ik bijna zeggen, acht de staatssecretaris 'archiefkasten openbreken' niet acceptabel.[754] De wetgever heeft met de term 'onderzoek' uiting willen geven aan de aard van de toegang: het waarnemen 'van feiten en omstandigheden die van belang zijn voor de waardering of kwalificatie van een zaak'.[755] Het spreekwoordelijke 'handen thuis houden' is het uitgangspunt. Het is daarentegen de verplichting van de gebruiker om desgevraagd aanwijzingen te geven voorzover die voor het onderzoek (ter plaatse) nodig zijn (art. 52 lid 6 AWR; zie ook art. 68 lid 1 letter f AWR).

Voor de toezichthouder gelden dezelfde uitgangspunten. Na toegang kan verdergaande medewerking gevorderd worden met corresponderende bevoegdheden. De toezichthouder heeft dan wel de bevoegdheid tot het zelfstandig verkrijgen van toegang tot ruimten, maar hij heeft niet de bevoegdheid 'op zoek te gaan' naar allerlei zaken. Dergelijke bevoegdheden hebben immers al snel het karakter van doorzoeken hetgeen – in beginsel – een exclusieve bevoegdheid is voor de opsporingssfeer.[756] Op basis van de jurisprudentie moet alles wat verder gaat dan het

747 CBb 21 november 2013, ECLI:NL:CBB:2013:248, AWB 12/1103.
748 ABRvS 31 januari 2007, LJN:AZ7426, AB 2007/53.
749 In bijzondere wetten zijn uitzonderingen opgenomen om toegang te verkrijgen zonder toestemming, zie par. 4.4.
750 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 40.
751 Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 5, p. 16. Zie bijvoorbeeld Hof Arnhem-Leeuwarden, 22 september 2015, ECLI:GHARL:2015:7134, V-N 2016/3.9.
752 Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 5, p. 16. Zie bijvoorbeeld Hof Arnhem-Leeuwarden, 22 september 2015, ECLI:GHARL:2015:7134, V-N 2016/3.9.
753 Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 5, p. 16.
754 Handelingen II 1989/90, nr. 33, p. 1726 en p. 1829.
755 Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 5, p. 16 en 21; zie ook S.C.W. Douma, R.J. Koopman, E.A.G. van der Ouderaa en J. Wortel, Algemene wet inzake rijksbelastingen, 2017, p. 195.
756 Kamerstukken II 1993/94, 23 780, nr. 3, p. 137.

zoekend rondkijken gebaseerd zijn op de bevoegdheid tot doorzoeken.[757] En die bevoegdheid kan in bijzondere wetgeving zijn geregeld.[758]

De minister van Justitie maakt nog een onderscheid voor het 'doorzoeken' van ruimten ingeval die zelf als zaak worden onderzocht. Een kast en de inventaris kunnen immers ook zelf voorwerp zijn van onderzoek (art. 5:18 Awb).[759]

Een nuancering is echter op haar plaats. De zelfstandige bevoegdheid tot het betreden van ruimten houdt niet in dat de toezichthouder plaatsen kan betreden zonder dat de betrokkene daarvan op de hoogte is. Hij is bijvoorbeeld niet bevoegd tot het instellen van zogenaamde 'inkijkoperaties'.[760] Hiervan zou, volgens de minister van Justitie 'geen sprake zijn wanneer de toezichthouder met behulp van de sterke arm binnentreedt.'[761] Dan zijn immers anderen, als waarborg, van zijn toezicht op de hoogte.

Ook wil ik hierbij noemen dat het opmerkelijk is dat, ondanks de beperking van inkijkoperaties, de bestuursrechter het heimelijk gebruik van betredingsbevoegdheden (in het toezicht) toelaat. Het CBb bevestigde in zijn vaste rechtspraak dat een toezichthouder zich niet bekend hoeft te maken en anoniem een horeca-inrichting mag bezoeken om toezicht te houden op naleving van het rookverbod.[762] En dat nam het CBb ook aan bij het anoniem deelnemen van de toezichthouder (als mystery guest) aan dagtochten.[763] Hij mag in dergelijke situaties zelfs negeren om zich te legitimeren als betrokkene daarom vraagt.[764]

In beide situaties betreedt de toezichthouder echter de grens van de opsporingssfeer. Hij moet wel een rechtvaardiging hebben (evenredigheidsbeginsel). Maar zover strekt de bevoegdheid van de inspecteur in geen geval.

5.6.3 Functionele analyse

In het algemeen geldt dat de bevoegdheid tot het betreden van locaties zich beperkt tot het doen van zichtwaarnemingen. Dit geldt voor zowel openbare als niet-openbare ruimten. Zowel de inspecteur als de toezichthouder mag – net als ieder ander – zichtwaarnemingen doen in openbare ruimten. Die kunnen zelfs anoniem

757 Zie uitdrukkelijk HR 21 oktober 2003, NJ 2007/9; zie ook Nationale ombudsman 2006/181.

758 Kamerstukken II 1994/95, 23 780, nr. 8.

759 Als voorbeeld daarvoor is genoemd een onderzoek van keukenkasten en daarin aanwezig keukengerei in het kader van toezicht op de naleving van de Warenwetgeving (Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 143).

760 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5 B.

761 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5 B.

762 CBb 12 september 2013, ECLI:NL:CBB:2013:166; AB 2014/205 m.nt. O.J.D.M.L. Jansen; CBb 8 juli 2015, ECLI:NL:CBB:2015:191 en CBb 21 maart 2017, ECLI:NL:CBB:2017:101.

763 CBb 8 juli 2015, ECLI:NL:CBB:2015:191; AB 2016/347.

764 CBb 12 september 2013, ECLI:NL:CBB:2013:166; AB 2014/205 m.nt. O.J.D.M.L. Jansen. Het college overwoog: "Naar het oordeel van het College volgt uit de tekst van deze wetsbepaling dat de toezichthouder zich op verzoek dient te legitimeren, maar niet dat een toezichthouder zich steeds bekend dient te maken. Het door appellante – op posters, flatscreens en stickers – gedane algemene verzoek aan toezichthouders om zich direct na binnentreden te legitimeren vormt geen verzoek in de zin van deze wetsbepaling."

plaatsvinden.[765] De inspecteur mocht bijvoorbeeld anoniem coffeeshops,[766] pizzeria's[767] en Chinese restaurants betreden (en zichtwaarnemingen uitvoeren) in het kader van zijn fiscale toezicht.[768] En vergelijkbaar, de ACM bussen en horecagelegenheden anoniem betreden in het kader van hun toezicht.[769] En ook de toezichthouder van het UWV mocht van de rechter restaurants bezoeken.[770] Maar ook op de openbare weg verricht de Belastingdienst allerlei zichtwaarnemingen. Ter illustratie noem ik het waarnemen van autorijscholen en taxi's.[771] Doen zij dit op een gestructureerde wijze, dan kan dit bij gebreke van een wettelijke grondslag een ongeoorloofde inbreuk opleveren op de privacy.[772] Uiteraard zou ik bijna zeggen: dan komt het schrikbeeld van de 'Grote Broer' uit George Orwell wel heel dichtbij. De privacy zou zich dan alleen beperken tot de woning. En ook die plaats kan de overheid somtijds 'begluren'.[773]

Voor het (kunnen) betreden van niet-openbare ruimten moet er een wettelijke bevoegdheid bestaan. Maar ook die bevoegdheid beperkt zich, zowel voor de inspecteur als de toezichthouder, in beginsel tot het kunnen uitvoeren van een zichtwaarneming. Bovendien mag de toezichthouder ook 'zoekend rondkijken en inzage nemen.

Het betreden van locaties is dan ook een bevoegdheid die gepaard kan gaan met – en soms de omstandigheden creëert voor – andere medewerkingsverplichtingen (5.6.3.1). Daarnaast kunnen specifieke bevoegdheden gelden voor het betreden van bijzondere locaties, zoals woningen en het onderzoeken van zaken en vervoermiddelen (par. 5.6.3.2).

5.6.3.1 Het betreden van plaatsen en zoekend rondkijken

Het verschaffen van toegang tot een plaats geeft de toezichthouder niet de bevoegdheid die te doorzoeken. Het blijft beperkt tot activiteiten die zijn aan te merken als 'zoekend rondkijken.[774] Bij de totstandkoming van de Instellingswet geeft de

765 CBb 12 september 2013, ECLI:NL:CBB:2013:166, AB 2014/205.
766 Hof Amsterdam 10 juli 2014, ECLI:NL:GHAMS:2014:4321; Rb. Noord-Nederland 26 juni 2014, ECLI:NL:RBNNE:2014:3196; hof Arnhem-Leeuwarden 20 september 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:7592; zie ook www.belastingdienst.nl, brochure Waarneming ter plaatse, geraadpleegd 17 november 2017.
767 Hof Arnhem- Leeuwarden 6 september 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:7126; hof 's-Gravenhage 26 juni 2013, ECLI:NL:GHDHA:2013:2113.
768 Rb. Leeuwarden 21 juni 2006, LJN:BA8298; Rb. Leeuwarden 7 maart 2007, LJN:BA0726; hof Leeuwarden 18 april 2008, LJN:BD0174, LJN:BD0175, LJN:BD0176.
769 CBb 8 juli 2015, ECLI:NL:CBB:2015:191.
770 CRvB 14 oktober 2004, LJN:AR4839.
771 Hof Amsterdam 14 november 2013, ECLI:NL:GHAMS:2013:4482, NJ 2014/912.
772 HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:288, ECLI:NL:HR:2017:287 en ECLI:NL:HR:2017:286.
773 Ik doel op de 'gluurverhoging' in het kader van de 'scheefwoonboete, Nederlandse Woonbond, https://www.huurwoningen.nl/info/gluurverhoging/, geraadpleegd: 14 januari 2018 en Rb. Den Haag 10 januari 2018, ECLI ECLI:NL:RBDHA:2018:171.
774 HR (Strafkamer) 21 december 2010, LJN:BO8202, Conclusie, HR (Advocaat-Generaal) 21 september 2010; vgl. HR 21 oktober 2003, LJN:AL6238, NJ 2007/8 en HR 21 oktober 2003, LJN:AH 9998, NJ 2007/9.

minister van Economische Zaken aan dat de toezichthoudend ambtenaar – eenmaal binnen – 'alles mag onderzoeken wat hij rondlopend ziet liggen of staan.'[775] Een dergelijke handelwijze betitelt de bewindsman als 'zoekend rondkijken'. 'Alles wat meer is valt onder doorzoeken en is niet toegestaan. Hij mag dus geen kast of andere bergruimte openen en actief op zoek gaan naar zaken of gegevens, ook al weet hij dat ze zich *ergens* in de woning moeten bevinden.'[776] Daarbij maakt de minister van Economische zaken, in navolging op het arrest van de Hoge Raad onderscheid in bevoegdheden: 'Alles wat de vertrekken doorlopend wordt «gezien» aan zaken mag met andere woorden onderzocht worden, maar alles wat gericht is op het «vinden» van zaken mag niet (zie ook HR 21 december 2010, NJ 2011/24).'[777]

De bevoegdheid tot 'zoekend rondkijken' beperkt zich tot de ruimten die hij mag betreden. Ook mag hij zich toegang verschaffen tot de afgesloten delen daarvan.[778] Voor het openen van kasten, laden en klokken of verbreken van zaken (plafond, vloer en dergelijke), zijn strafvorderlijke bevoegdheden vereist. Dan is er immers sprake van doorzoeken. [779]

In het bestuursrecht brengt de voorzieningenrechter 's-Gravenhage echter een nuancering aan die afwijkt van het strafrecht.[780] De voorzieningenrechter oordeelt: '"Doorzoeken" impliceert een alomvattendheid (volledigheid) en een bepaalde, mogelijk hoge, mate van willekeurigheid.' Hiervan is volgens de rechter geen sprake indien toezichthouders in het kader van hun taakuitoefening kasten, laden en andere bergplaatsen openen bij een gerechtvaardigd vermoeden dat zich daar documenten bevinden die voor hun onderzoek van belang kunnen zijn. De rechter kwalificeert het openen van kasten niet als doorzoeken wanneer er geen sprake is van 'alomvattendheid' en 'willekeurigheid'.[781]

Het is niet mogelijk om willekeurig kasten te openen, tenzij die een specifiek onderwerp van het toezicht zijn.[782] De kast wordt dan schijnbaar niet gezien als ruimte maar als zaak die onderzocht mag worden en waarvan monsters mogen

775 Kamerstukken II 2012/13, 33 622, nr. 3, p. 48-49.

776 Kamerstukken II 2012/13, 33 622, nr. 3, p. 48-49.

777 Kamerstukken II 2012/13, 33 622, nr. 3, p. 48-49. Met verwijzing naar HR 21 december 2010, LJN: BO8202, NJ 2011/24.

778 Kamerstukken II 2012/13, 33 622, nr. 3, p. 48-49.

779 Zie HR 4 januari 2011, LJN:BM6673; HR 21 december 2010, LJN:BO8202; HR 21 oktober 2003, NJ 2007/8 en HR 21 oktober 2003, NJ 2007/9.

780 HR 21 december 2010, LJN:BO8202.

781 Rb. 's-Gravenhage 9 april 2003 (HBG Civiel BV vs. NMa en Van Hattum en Blankevoort BV vs. NMa), LJN:AF7087.

782 Kamerstukken II 1993/94, 23 780, nr. 3, p. 143. 'In gevallen waarin die bevoegdheid desalniettemin noodzakelijk is, dient deze te worden verschaft door de bijzondere wetgever. (…) Indien het betrokken toezicht daarop specifiek betrekking heeft, is het overigens wel mogelijk dat bijv. een kast en de inventaris zelf voorwerp zijn van onderzoek in de zin van artikel 5.1.8 [huidige art. 5:18 Awb]. Zo zal in het kader van het toezicht op de naleving van de Warenwetgeving in de keuken van een restaurant de hygiënische staat van keukenkasten en daarin aanwezig keukengerei kunnen worden onderzocht.'

worden genomen. Een niet-onlogisch standpunt. Hoewel Jansen terecht opmerkt dat deze handelwijze een 'verkapte doorzoekingsbevoegdheid' kan geven.[783] Waar de grens ligt, is en blijft afhankelijk van specifieke situaties en functionaliteit van de ruimte.

De minister van Justitie geeft aan dat een vergelijkbare – bijzondere – situatie zich voor kan doen bij een vervoermiddel.[784] De bewindsvrouw uit zich in algemene bewoordingen.[785] De functie is bepalend om dat als ruimte te kwaliferen. Ingeval een kast als plaats is te kwalificeren dan dient eerst toegang daartoe te worden verkregen (art. 5:15 Awb) en vervolgens kan het onderzoek plaatsvinden. Indien de kast daarentegen niet als zodanig is te kwalificeren, is het een zaak en kan deze zelfstandig worden onderzocht (art. 5:18 Awb).

Wanneer de inspecteur toegang heeft verkregen, mag hij eveneens zoekend rondkijken. Dat is geen doorzoeken.[786] Doorzoeken mag ook hij niet.[787] De ombudsman oordeelt in het kader van een Waarneming ter plaatse dat 'de verplichting van artikel 50 AWR om toegang te verlenen betrekking heeft op alle gedeeltes van het in gebruik zijnde gebouw voor zo ver dat voor een ingevolge de belastingwet te verrichten onderzoek nodig is.'[788] In het kader van het vaststellen van de personele bezetting mag hij, naar het oordeel van de nationale ombudsman, de keukenruimte en de aangrenzende ruimtes betreden. Daartoe behoren echter veelal niet de keukenkastjes.[789]

Hoewel de ACM over uitgebreidere bevoegdheden beschikt, moet de autoriteit zich hier ook toe beperken (art. 5:15 Awb en art. 12c Iw ACM). Overeenkomstig deze bevoegdheden is de ACM alleen bevoegd om plaatsen en woningen te betreden – al dan niet met toestemming – maar niet om deze ook te doorzoeken. Een doorzoekingsbevoegdheid is wel opgenomen in de mededingingswet (art. 50 Mw). Daarvoor is een machtiging van de rechter-commissaris vereist (art. 51 Mw).[790] Het toezicht

783 O.J.D.M.L. Jansen, Het handhavingsonderzoek. Behoren het handhavingstoezicht, het boeteonderzoek en de opsporing verschillend te worden genomrmeerd. Een interne rechtsvergelijking (diss.), 1999, p. 24.

784 Kamerstukken I 1994/95, 23 700, nr. 188b, p. 5-6.

785 Kamerstukken I 1994/95, 23 700, nr. 188b, p. 5-6. 'De onderzoeksbevoegdheden van de artikelen 5.1.8 [huidige art. 5:18 Awb] en 5.1.9 [huidige art. 5:19 Awb] zijn zelfstandige bevoegdheden. Eerst moet er een bevoegdheid bestaan om de plaats te betreden waar de te onderzoeken zaak zich bevindt of als – zoals bij vervoermiddelen – de te onderzoeken zaak en de plaats samenvallen, die plaats. Dat regelt artikel 5.1.5. [huidige art. 5:15 Awb]'.

786 Rapport Nationale ombudsman, 2004/305 met verwijzing naar Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr 3.

787 Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 5 p. 21.

788 Nationale ombudsman 4 augustus 2004, V-N 2004/42.34.

789 R.N.J. Kamerling en L.C.J.M. van der Hel-van Dijk, Waarnemingen ter plaatse in het algemeen en die in restaurants in het bijzonder. In: TFB 2005/4.

790 De rechter-commissaris houdt (marginaal) toezicht op het betreden van de woning en/of het doorzoeken ervan. In tegenstelling tot deze handelingen in de strafrechtelijke sfeer (art. 110 lid 2 Wetboek van Strafvordering) vindt het niet plaats onder leiding van de rechter-commissaris en in aanwezigheid van de officier van Justitie (Kamerstukken II 2006/07, 30 071, nr. 37, p. 4). Dit is inherent aan de bestuursrechtelijke vormgeving van de bevoegdheid om als ACM tegen de wil van de bewoner binnen te treden en te doorzoeken (Kamerstukken II 2006/07, 30 071, nr. 37, p. 4 en 5).

door de rechter-commissaris en de machtiging hebben 'tot doel te verzekeren dat van de bevoegdheid alleen gebruik wordt gemaakt als dat strikt noodzakelijk is en aan vooraf gestelde eisen voldoet'.[791] Zonder deze machtiging kan sprake zijn van onvoldoende rechterlijk toezicht, hetgeen in strijd is met art. 8 EVRM.[792]

5.6.3.3 Enkele bijzondere locaties

Voor het betreden van woningen gelden specifieke waarborgen. Voor de inspecteur en toezichthouder heeft dit tot gevolg dat zij woningen – zonder toestemming van de bewoner – slechts in uitzonderlijke situaties mogen betreden. Het onderzoeken van zaken en vervoermiddelen geldt voor de inspecteur als uitzonderlijk. Toezichthouders hebben die bevoegdheid wel op grond van de Awb, tenzij die is uitgezonderd.

Betreden van woningen

De overheid moet terughoudend zijn bij het onderzoeken van woningen.[793] Het binnentreden van woningen zonder toestemming is alleen geoorloofd in de gevallen waar dat bij of krachtens wet is bepaald (art. 12 Gw).[794] Het betreden van woningen zonder toestemming kan alleen met een machtiging (art. 2 lid 1 Awbi en art. 4 Awbi). Weigert de bewoner zijn toestemming te verlenen, dan houdt het voor de toezichthouder in beginsel op.[795] Zijn bevoegdheden voorzien daar niet in.[796] In bijzondere wetgeving kunnen aanvullende bevoegdheden voor bepaalde toezichthouders zijn opgenomen.[797] Die vloeien voort uit een wezenlijk belang voor de effectieve handhaving van bepaalde wetgeving.[798]

De Afdeling geschillen van bestuur van de Raad van State concludeert dat het afleggen van een 'huisbezoek' tot de algemene bevoegdheden van de toezichthouder kan behoren.[799] De wetgever heeft bij implementatie van afdeling 5 van de Awb een dergelijke toepassing voor het nalevingstoezicht niet opgenomen en het betreden van woningen expliciet uitgesloten als algemene bevoegdheid.[800]

---

791 Kamerstukken II 2012/13, 33 622, nr. 3, p. 9.

792 EHRM 2 oktober 2014, 97/11 (Delta Pekárny vs. Tsjechische Republiek). Het Europese Hof oordeelt over een inval door een Tsjechische mededingingsautoriteit.

793 Onder bepaalde omstandigheden kunnen de waarborgen ter eerbiediging van de privacy ook gelden voor vennootschappen ter eerbieding van het hoofdhuis (siège social), haar kantoor (agence) of bedrijfsgebouwen (locaux professionels), zie EHRM 16 april 2002, nr. 37971/97 (Sociétés Colas vs. Frankrijk), NJ 2003/452, V-N 2002/47.5. AB 2002/277.

794 Vanaf 1 oktober 1994 geldt de Algemene wet op het binnentreden, wet van 22 juni 1994, Stb. 1994, 573. Dit geldt ook voor het binnentreden van woningen op grond van art. 50 AWR.

795 F.C.M.A. Michiels, A.B. Blomberg en G.T.J.M. Jurgens, Bestuursrecht algemeen/Handhaving algemeen, Handhavingsrecht (HSB) 2016, Hoofdstuk 2.4.2.2.

796 ABRvS 12 april 2006, LJN:AW1281, AB 2006/281 m.nt. F.C.M.A. Michiels.

797 Het gaat veelal om bevoegdheden die van oudsher bestaan. Zie bijvoorbeeld art. 18.5 Wet milieubeheer (met verwijzing naar Wet chemische afvalstoffen uit 1976), Kamerstukken II 1988/89, 21 246, nr. 3, p. 121.

798 Kamerstukken II 2012/13, 33 622, nr. 3, p. 48-49.

799 AGRvS 5 februari 1992, LJN:AJ8190, AB 1992/397.

800 Kamerstukken II 1994/95, 23 780, nr. 8.

In de literatuur komt evenwel naar voren dat dit wel tot de bevoegdheden van de inspecteur behoort.[801] Ook de staatssecretaris van Financiën schijnt die mening te zijn toegedaan. Hij geeft namelijk aan dat de inspecteur aan artikel 50 Awb ook de bevoegdheid kan ontlenen tot het binnentreden van een woning zonder toestemming (met een machtiging Awbi). [802] Een dergelijke bevoegdheid zou volgens Pelinck niet stroken met het verplichtingensysteem van de AWR waarbij de inspecteur geen parate executie toekomt.[803] En voorzover daar wel sprake van zou kunnen zijn, zal naar mijn mening de 'onmiddellijke noodzaak' (in de zin van art. 1 lid 2 Awbi) veelal ontbreken voor deze fiscale toezichtshandeling. Het gaat immers om niet te vergelijken argumenten – zoals in de parlementaire stukken opgenomen – waarop de bijzondere bevoegdheid tot verplichte toegang van woningen ziet. Ik citeer het volgende voorbeeld vanuit de memorie van toelichting: '(…) in de praktijk van het toezicht op de naleving is gebleken dat middelen soms aan het oog van de controle worden onttrokken door ze in een woning op te slaan.'[804] Daarvan zal binnen het fiscale domein niet gauw sprake zijn. En indien zich zo'n uitzonderlijke situaties voordoet, kan alleen bijzondere wetgeving daarvoor een oplossing bieden.[805] Het zonder toestemming betreden van woningen zal dan ook voor de inspecteur tot de uitzonderingen behoren en – overeenkomstig de bevoegdheden van de toezichthouder – alleen op grond van bijzondere wetgeving.

Onderzoek van zaken en vervoermiddelen

De inspecteur heeft – in beginsel – geen zelfstandige bevoegdheid tot het onderzoeken van zaken en vervoermiddelen. De gebruiker van een gebouw of de grond is 'slechts' verplicht desgevraagd de aanwijzingen te geven die voor het onderzoek nodig zijn (art. 50 lid 4 AWR). De inspecteur mag bijvoorbeeld niet verpakkingsmateriaal openen of vervoermiddelen onderzoeken. Dat mag alleen als het openen in bijzondere wetgeving is bepaald.[806]

---

801 R.N.J. Kamerling en J.A.M. van der Putten, De waarnemingen ter plaatse, WFR 1995/1345.

802 De staatssecretaris geeft aan 'Indien de omstandigheden dit [het betreden van een woning] rechtvaardigen, bijv. bij een vermoeden van een beboetbaar feit, kan de inspecteur op grond van art. 50 AWR en de Awbi een verzoek doen voor een machtiging tot binnentreden.' Het valt tevens te betwijfelen of art. 50 AWR überhaupt van toepassing is ingeval het onderzoek alleen plaatsvindt in het kader van een vermoeden van een beboetbaar feit; dit lijkt op een zuiver boeteonderzoek waarvoor niet vast staat dat de AWR daarop van toepassing is. Zie hoofdstuk vier (par. 4.3). Kamerstukken 2005/06, 30 322, nr. 3, onder 3.2.

803 M. Pelinck, Verplichtingen ten dienste van de belastingheffing. In: E.C.G. Okhuizen (red.), Hoofdzaken formeel belastingrecht, 2016, p. 115.

804 Kamerstukken II 2005/06, 30 474, nr. 3, p. 78 met betrekking tot art. 84 Wet gewasbeschermingsmiddelen en biociden.

805 Ik verwijs naar bijzondere (belasting)wetgeving in het kader van invordering (art. 444 lid 1 Rv en art. 557 Rv) dan wel in het kader van opsporingsonderzoek (ar. 83 AWR en art. 97 Sv).

806 In materiële belastingwetten kunnen aanvullende bevoegdheden zijn opgenomen voor het geval dat noodzakelijk is voor de betreffende belastingen. Zie bijvoorbeeld de motorrijtuigenbelasting (artt. 78 en 79 Wet MB 1994). Ook dan ligt de begrenzing in de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, zie bijvoorbeeld HR 4 november 1992, LJN:ZC5152, BNB 1993/90, m.nt. Simons; V-N 1993, p. 98.

Dat ligt anders bij de toezichthouder die daarnaast, zo nodig, zaken kan meenemen en aan onderzoek onderwerpen.[807] [808] Hij is bevoegd zaken te onderzoeken, aan opneming te onderwerpen en daarvan monsters te nemen, zelfs als hij daarvoor de verpakking moet openen (art. 5:18 Awb). Ook is hij bevoegd voertuigen te onderzoeken. Het gaat uitdrukkelijk om het '*onderzoeken*' van zaken, en niet het '*doorzoeken'* van zaken. Deze bevoegdheden moeten onderscheiden worden.[809] In de parlementaire geschiedenis is 'het doen van onderzoeken' toegelicht met voorbeelden. Het omvat bijvoorbeeld ontgravingen in het kader van bodemsaneringen.[810] Onder de term 'opneming' wordt onder andere verstaan het (op)meten van zaken, maar ook het wegen daarvan.[811] Aangenomen mag worden dat ook het maken van foto's tot deze bevoegdheid behoort.[812]

De term 'monsterneming' ziet op het nemen van een gedeelte uit een zaak.[813] In de bijzondere wetgeving is soms de wijze van monsterneming stringent geregeld.[814] Ten aanzien van de bevoegdheid tot monsterneming en ander onderzoek van zaken is van belang dat dit zo nodig op een wijze mag geschieden dat de zaken niet meer bruikbaar zijn.[815] Dit is, mits redelijkerwijs nodig voor het onderzoek, niet onrechtmatig.[816] Illustratief is de bevoegdheid een dier te slachten, waarvan een monster moet worden genomen.[817]

Uit het woord 'daartoe' volgt dat het openen van verpakkingen geen zelfstandige bevoegdheid is, maar een bevoegdheid die voortvloeit uit de bevoegdheid tot onderzoek, opneming en monsterneming. Met de belanghebbende is primair bedoeld degene op wie het toezicht wordt uitgeoefend.[818]

Daar waar de inspecteur tegen de grenzen van zijn bevoegdheden aan kan lopen bij het onderzoeken van zaken, kan de toezichthouder gebruikmaken van zijn vorderingsbevoegdheid tot het betreden van plaatsen en het onderzoeken van zaken. Hoewel in de wettekst van art. 50 AWR 'opneming' is vervangen door 'het verrichten

---

807 Het begrip 'zaken' moet worden opgevat in de betekenis van art. 3:2 BW: de voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten (Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 145 en Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 67).

808 Het zijn echter met name deze bevoegdheden die in bijzondere wetgeving worden uitgesloten. Zie bijvoorbeeld art. 8 Kaderwet EZ-subsidies, art. 1:73 Wet op het financieel toezicht en art. 45 Wet wapens en munitie.

809 Kamerstukken I 1995/96, 23 700, nr. 188b, p. 5.

810 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 67.

811 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 145.

812 O.J.D.M.L. Jansen, Het handhavingsonderzoek. Behoren het handhavingstoezicht, het boeteonderzoek en de opsporing verschillend te worden genomrmeerd? Een interne rechtsvergelijking (diss.), 1999, p. 29.

813 In CBb 28 januari 2010, LJN:BL5674, AB 2010/125 komt de problematiek omtrent monsterneming exemplarisch naar voren. Het betreft de vraag of de VWA de betreffende waren tussen monsterneming en het onderzoek gekoeld heeft vervoerd en bewaard.

814 In uitzonderlijke situaties is wettelijk bepaald dat dit kan plaatsvinden met behulp van de 'sterke arm', zie art. 6a Hamsterwet.

815 F.C.M.A. Michiels (peer reviewed), NALL special, nr. 112, 15 jaar derde tranche Awb, 2014, p. 114.

816 CBb 24 juni 2003, LJN:AI0088, AB 2003/363 m.nt. J.H. Veen.

817 CBb 24 juni 2003, LJN:AI0088, AB 2003/363 m.nt. J.H. Veen.

818 Handelingen II 1996/97, 49, p. 3672-3673.

van onderzoek' heeft de inspecteur nog niet de mogelijkheid tot het onderzoeken van zaken.[819] Hij is en blijft aangewezen op het vragen om de (verplichte) medewerking.

5.6.4 Conclusies

De belangrijkste conclusies met betrekking tot de toegang tot een gebouw of grond laten zich als volgt samenvatten:

- De inspecteur kan in het kader van het heffen van belastingen toegang krijgen tot gebouwen en grond. De gebruiker is verplicht – desgevraagd – die toegang te verlenen. Hiertoe behoren geen vervoermiddelen. De toezichthouder heeft de bevoegdheid toegang te vorderen tot alle plaatsen. Hij mag ook vervoersmiddelen onderzoeken.
- De inspecteur die een woning wil betreden, moet daarvoor wel toestemming krijgen van de bewoner. Dit geldt ook voor de toezichthouder. Voor het kunnen verkrijgen van toegang tot een woning zonder toestemming is een wettelijke bevoegdheid vereist en een machtiging volgens de Awbi. In de AWR en de Awb is die bevoegdheid niet opgenomen. De verplichting in de AWR om toegang te verlenen houdt niet in dat de inspecteur zelfstandig toegang kan verkrijgen zonder toestemming.
  Een toezichthouder kan alleen tegen de wil van een bewoner een woning binnentreden als specifieke wetgeving daarin voorziet en de noodzaak tot binnentreden daarvoor aanwezig is. De verkregen toestemming dan wel machtiging is specifiek van dat doel. Het gebruik van daarmee verkregen informatie is daartoe gelimiteerd.
- Bij het verkrijgen van de toegang kunnen zowel de inspecteur als toezichthouder assistentie verkrijgen van de 'sterke arm'. Die assistentie strekt niet verder dan tot het verkrijgen van toegang. Eenmaal binnen, gelden voor beiden de algemene bevoegdheden.
- De inspecteur heeft niet de bevoegdheid om in het kader van zijn taak zaken en vervoermiddelen te onderzoeken, tenzij dit wettelijk is bepaald in materiële wetgeving. Indien noodzakelijk voor het nalevingstoezicht is de toezichthouder bevoegd zaken en vervoermiddelen te onderzoeken.

5.7 Verstrekken van gegevens en inlichtingen ten behoeve van derden (art. 53 AWR versus art. 5:20 Awb)

5.7.1 Inleiding

De inspecteur kan in het kader van zijn taakuitoefening gegevens en inlichtingen van anderen dan de belastingplichtige nodig hebben. Hiervoor kan hij meerdere redenen hebben. Ik noem als voorbeeld de bevestiging van de betrouwbaarheid van bepaalde

819 Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 5, p. 16.

gegevens en inlichtingen.[820] Ook kunnen de gegevens en inlichtingen dienen voor selectie of voor het verzamelen van branche-informatie ten behoeve van het toezicht in het algemeen.[821] Kamerling noemt deze zogenaamde 'contra-informatie' zelfs 'onontbeerlijk'.[822] De toegevoegde waarde ligt vooral in het feit dat de gegevens en inlichtingen objectiever van aard zijn, dan wanneer de belastingplichtige die zelf aanreikt.[823] Een dergelijk derdenonderzoek is niet alleen van belang voor de inspecteur maar ook voor de toezichthouder.

Deze wettelijke (medewerkings)verplichting tegenover de inspecteur heeft zich historisch ontwikkeld.[824] Zo geldt vandaag de dag voor administratieplichtigen (art. 53 AWR) en overheidsinstellingen (art. 55 AWR) de wettelijke verplichting om – desgevraagd – gegevens en inlichtingen te verstrekken (de zogenaamde actieve medewerkingverplichting het kader van een derdenonderzoek (art. 47 lid 1 letter a AWR). Voor administratieplichtigen geldt tevens de verplichting boeken, bescheiden en andere gegevensdragers voor raadpleging beschikbaar te stellen (de zogenaamde passieve medewerkingsverplichting, art. 47 lid 1 letter b AWR). De AWR bepaalt wie administratieplichtige is (art. 52 AWR). Ook geldt de inzageverplichting (art. 47 lid 1 letter b AWR) onverkort voor degenen die de administratie van anderen onder zich hebben (ex art. 48 AWR, zie par. 5.5). De inspecteur bepaalt de wijze waarop de medewerking plaats moet vinden en kan zo nodig kopieën maken (art. 49 AWR).

Bij overheidsinstellingen is de medewerkingsverplichting beperkt tot het verstrekken van gegevens en inlichtingen. Zij hebben geen verplichting boeken, bescheiden en andere gegevensdragers ter inzage verstrekken (art. 55 AWR).

De Awb kent in tegenstelling tot de AWR géén specifieke bepalingen met een medewerkingsverplichting ten behoeve van het toezicht op anderen. De Awb kent alleen een algemene medewerkingsverplichting voor een ieder. Die verplichtingen zijn – in beginsel – onverkort van toepassing bij een derdenonderzoek indien en voorzover de toezichthouder die redelijkerwijs kan vorderen voor de uitoefening van zijn taak (art. 5:14 Awb). Hiertoe behoren het verstrekken van inlichtingen (5:16 Awb), het geven van inzage (art. 5:17 Awb) en het verlenen van toegang voor het betreden van plaatsen (5:15 Awb). Het uitoefenen van de bevoegdheden in het kader van een derdenonderzoek vindt dan plaats overeenkomstig de algemene beginselen van behoorlijk bestuur: wat is redelijkerwijs noodzakelijk voor de uitoefening van de taak.

---

820 Ook binnen het vakgebied van de accountancy kan de accountant gebruikmaken van deze werkzaamheden teneinde relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen (HRA, Richtlijn 505, externe bevestigingen).

821 Zie voor meerdere toepassingen 'Derdenonderzoek, wat betekent dat voor u?', https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/het_derdenonderzoek_toegelicht_on9901z2fd.pdf, geraadpleegd: 11 april 2017.

822 R.N.J. Kamerling, Handboek Belastingcontrole, Suppl. 17, 2001, hoofdstuk 11, p. 3.

823 M.W.C. Feteris, Formeel belastingrecht (Fiscale Handboeken nr. 9), 1999, p. 199.

824 Voor de historische ontwikkeling zie hoofdstuk drie. Zie voor een uitgebreidere behandeling R.N.J. Kamerling, Handboek belastingcontrole, (losbladige editie), hoofdstuk 11, 2001; zie ook R.N.J. Kamerling en M. Snippe, Belastingcontrole, hoofdstuk 14, 2013.

Voor bepaalde personen bestaat een recht om te weigeren te voldoen aan die verplichtingen: zij zijn uit hoofde van hun ambt, beroep of wettelijke voorschrift verplicht tot geheimhouding (art. 5:20 lid 2 Awb). De fiscale wetgeving kent een wettelijk verschoningsrecht toe aan een limitatieve groep van zogenaamde klassieke verschoningsgerechtigden. Dit verschoningsrecht is exclusief voor derdenonderzoeken (art. 53a AWR). De Awb beperkt zich niet tot de klassieke verschoningsgerechtigden. De Awb sluit namelijk aan op de algemeen erkende beginselen van geheimhoudingsverplichting vanuit ambt, beroep of wettelijke voorschriften (art. 2:5 Awb).

De verschillen in bevoegdheden analyseer ik allereerst vanuit conceptueel perspectief (par. 5.7.2) en daarna op hoofdlijnen in hun onderlinge verhouding op functionaliteit in relatie tot de wettelijke taak (par. 5.7.3). In de slotparagraaf formuleer ik wederom mijn conclusies (par. 5.7.4).

5.7.2 Conceptuele analyse

De wettelijke kaders leiden tot conceptuele verschillen voor het uitoefenen van de toezichthoudende werkzaamheden voor het verkrijgen van informatie van anderen dan belastingplichtige(n) respectievelijke de onder toezichtgestelde(n). Die verschillen zijn:

1. de kring van personen (par. 5.7.2.1);
2. de toegang tot overheidsinstellingen (par. 5.7.2.2);
3. de reikwijdte van de medewerking (par. 5.7.2.3) en
4. de toepassing van het verschoningsrecht (par. 5.7.2.4).

In deze paragraaf analyseer ik de conceptuele verschillen tussen bevoegdheden voor het vergaren van informatie van anderen dan belastingplichtige(n) respectievelijke de onder toezichtgestelde(n).

De wettelijk verankerde fiscaal verplichte medewerking is uitzonderlijk. De fiscale verantwoordelijkheid wordt klaarblijkelijk collectief 'gevoeld'. Die strekt zeer ver, maar is ook weer niet onbeperkt.

5.7.2.1 De kring van personen

De fiscale afbakening: administratieplichtigen

De inspecteur kan in het kader van het uitoefenen van zijn taak, gegevens en inlichtingen verkrijgen van administratieplichtigen voor de belastingheffing van derden. De AWR bepaalt wie dat zijn (art. 52 lid 2).[825] Die kring van personen is ruimer dan die van de civielrechtelijke administratieplichtigen (zie par. 5.4.2). Daaraan zijn (sinds 1987) namelijk de overheidsorganen expliciet toegevoegd (art. 56 AWR later gewijzigd in art. 55 AWR).[826]

825 Wet van 29 juni 1994, Stb. 1994, 499 (Aanpassing van administratieve verplichtingen).

826 Art. 56 AWR is opgenomen in de wet van 26 november 1987, Stb. 1987, 536, 19 393 (wijziging van art. 56 AWR in art. 55 bij wet van 29 juni 1994, Stb. 1994, 499).

Aanvankelijk bestond de wettelijke medewerkingsverplichting alleen voor bepaalde belastingplichtigen en rechtspersonen (art. 49 (oud) AWR). Die beperkte zich tot de *commerciële* sfeer. De toenmalige minister van Financiën wilde geen verdere uitbreiding vanwege de ongewenste inbreuk op de persoonlijke levenssfeer van de belastingplichtigen die dat met zich mee kan brengen.[827]

Met het opnemen van de fiscale administratieplicht in de AWR is de verplichting gekoppeld aan degenen die de fiscale administratieplicht – om doeltreffende controle mogelijk te maken – opgelegd kregen.[828] De huidige meewerkingsverplichting geldt voor natuurlijke personen (art. 52 lid 2 letter b, c en d) en lichamen (ex art. 2 lid 1 AWR).[829] Tot de kring van personen behoren derhalve ook natuurlijke personen die op basis van de fiscale wetgeving een administratieplicht hebben en, ongeacht het al dan niet bestaan van een belastingplicht, verenigingen en andere rechtspersonen, maat- en vennootschappen, ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen en doelvermogens.[830]

Met de koppeling aan de administratieplicht is de verplichting uit de commerciële sfeer getrokken, en rust die ook op de niet-commerciële sector van stichtingen en verenigingen.[831] De medewerkingsverplichting geldt daarmee ook voor organisaties zonder winstoogmerk.[832] Hiermee wordt, volgens de minister van Financiën, het misbruik voorkomen van de stichtings- dan wel verenigingsvorm (mede) met als doel de heffing van belasting tegen te gaan.[833]

De overheid zelf, en daartoe behorende agentschappen behoren hier niet toe. Voor overheidsinstanties en lichamen die hoofdzakelijk een overheidstaak hebben, geldt een specifieke medewerkingsplicht (art. 55 AWR).

Privé-personen hebben geen fiscale administratieplicht. Zij behoren niet tot de kring van personen waarvoor een medewerkingsplicht geldt voor de belastingheffing van derden.

Het algemene beginsel voor de toezichthouder: in de regel de direct verantwoordelijken

De Awb heeft geen specifieke wettelijke bepalingen voor de medewerkingsverplichting ten behoeve van derden. Een specifieke wettelijke grondslag voor de Awb-bevoegdheidsuitoefening jegens derden heeft de regering als niet uitvoerbaar van de hand gewezen.[834] Daartoe strekkende amendementen zijn ingetrokken.[835]

---

827 Kamerstukken II 1950/51, 1957, nr. 7, p. 2.

828 Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 10.

829 Onder het begrip 'lichamen' moet worden verstaan: verenigingen en andere rechtspersonen, maat- en vennootschappen, ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen en doelvermogens (art. 2 lid 1 letter b AWR).

830 De fiscale administratieplicht geldt ongeacht het al dan niet bestaan van een belastingplicht. Voor niet-belastingplichtige rechtspersonen vloeit de verplichting voort uit het civiele recht (boek 2 BW). Kamerstukken II 1989/90, 21 287, nr. 4, p. 10.

831 Wet van 26 november 1987, Stb. 1987, 536.

832 Kamerstukken II 1987/88, 19 393, nr. 5, p. 3

833 Kamerstukken II 1987/88, 19 393, nr. 3, p. 3 en 4.

834 Kamerstukken I 1995/96, 23 700, nr. 188b, p. 5.

835 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nrs. 9 en 10.

De mogelijkheid zou reeds bestaan op grond van de algemene medewerkingsverplichting voor iedere betrokkene. Dit wordt ook in de jurisprudentie bevestigd.[836] Het criterium van betrokkenheid bij 'het naleven van de betreffende wet- en regelgeving' is bepalend.[837]

De medewerkingsverplichting strekt zich uit tot 'een ieder'. Eerder gaf ik al aan dat tot de kring van personen waarvoor een medewerkingsverplichting geldt, ook anderen kunnen behoren dan de onder toezicht gestelden (zie par. 5.5.). In de praktijk richt de toezichthouder zich, vanwege het redelijkheidsbeginsel, *slechts* tot degenen die voor de activiteiten waarop ingevolge de toepasselijke wettelijke regeling moet worden toegezien: de *direct verantwoordelijken*.[838] 'Volgens dat beginsel mag', om met de woorden van de minister van Financiën te spreken, 'een bevoegdheid slechts worden uitgeoefend jegens personen die betrokken zijn bij activiteiten waarop krachtens de betrokken wettelijke regeling moet worden toegezien'.[839]

Wie tot die kring behoort, staat niet altijd vast. Bij toezicht op bijvoorbeeld de naleving van vergunningvoorschriften zal, volgens de minister van Justitie, de kring van personen veelal blijken uit de vergunning zelf. In die situatie, zo vervolgt de bewindsvrouw, is er doorgaans geen aanleiding ook andere personen aan toezicht te onderwerpen.[840] De verantwoordelijken zijn echter niet altijd bekend. Ook kunnen meerdere personen of meerdere partijen 'samenwerken' en als geheel onder toezicht staan.[841] 'In dergelijke gevallen' zo geeft de bewindsvrouw aan, 'geldt dat de toezichthouder niet meer personen aan toezicht kan onderwerpen dan voor de vervulling van zijn taak redelijkerwijs nodig is. Met inachtneming van deze norm zal de toezichthouder op grond van zijn ervaring en deskundigheid *naar bevind van zaken* moeten handelen. Achteraf kan de rechter beoordelen of de toezichthouder in de gegeven situatie rechtmatig heeft gehandeld.'[842]

Zij sluit evenwel niet uit dat 'van anderen medewerking moet worden gevraagd' en noemt ter toelichting '(…) degene die een aan onderzoek te onderwerpen voorwerp onder zich heeft, maar daarvan niet de eigenaar is.' De noodzaak lijkt hier niet ter discussie te staan. Hier lijkt het zich ook toe te beperken. 'Voor een vergaande bevoegdheidsuitoefening jegens derden zal op grond van het evenredigheidsbeginsel *in de regel* echter geen plaats zijn.' En daarmee lijkt de bewindsvrouw zich te willen beperken tot de direct betrokkenen en degenen die zaken onder zich

836 Rb. Rotterdam 7 augustus 2003, LJN:AI1062, AB 2004/92, m.nt. O.J.D.M.L. Jansen; Rb. Rotterdam 11 juli 2006, LJN:AY6361, AB 2007/35, m.nt. O.J.D.M.L. Jansen; Hof Den Haag 30 december 2004, LJN:AS1915, AB 2006/301 m.nt. O.J.D.M.L. Jansen; HR (strafkamer) 31 oktober 2006, LJN:AY7790, AB 2007/30, m.nt. O.J.D.M.L. Jansen en NJ 2006/603.

837 Rb. Rotterdam 7 augustus 2003, LJN:AI1062 (Texaco Nederland BV vs. NMa), r.o. 2.3.

838 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 60; zie ook Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 141.

839 Kamerstukken II 2003/04, 29 708, nr. 3, p. 41, met verwijzing naar Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 14.

840 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 60.

841 Voorbeelden zijn ondernemingen (Mededingingswet en Telecommunicatiewet), postvervoersbedrijven (Postwet 2009), handelaren (Wet oneerlijke handelspraktijken), loodsen (Loodsenwet en de Scheepvaartverkeerswet) maar ook ondernemersverenigingen (Mededingingswet).

842 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 60.

hebben van de zogenaamde normadressaat.[843] Spreekwoordelijk kunnen er uitzonderingen zijn op 'de regel'.

Een systeem waarbij in bijzondere wetgeving een specifieke grondslag wordt geboden voor de uitoefening van een toezichtbevoegdheid jegens derden, acht de minister van Justitie niet uitvoerbaar.[844] Het redelijkheidsbeginsel dient volgens de minister als richtsnoer. De minister acht het niet mogelijk 'om vooraf nauwkeurig te voorzien in welke gevallen welke toezichtsbevoegdheden ook jegens die derden moeten kunnen worden uitgeoefend.'[845]

De beperkte uitbreiding op de kring van direct verantwoordelijken

Hoe groot de groep van personen is die behoren tot de direct betrokkenen is niet exact te bepalen. Duidelijk is wel dat het uitoefenen van de toezichtsbevoegdheden niet beperkt hoeft te blijven tot de onder toezicht gestelden. Het is echter, om met de woorden van de minister van Justitie te spreken, 'niet zo dat *alle* toezichtsbevoegdheden in *alle* gevallen jegens derden kunnen worden uitgeoefend. Steeds moet in concreto worden beoordeeld of de toezichthoudende taak dit redelijkerwijs noodzakelijk maakt.'[846]

Blijkbaar nemen de bevoegdheden af bij een afnemende betrokkenheid. Die mening verwoordt althans de minister van Financiën. Hij merkt in het kader van het financiële toezicht op 'voor een *vergaande* bevoegdheidsuitoefening jegens derden zal – voor zover geen verband bestaat met de activiteiten waarop krachtens deze wet wordt toegezien – op grond van het evenredigheidsbeginsel *in de regel* geen plaats zijn'.[847] Het derdenonderzoek is volgens de bewindsman – overeenkomstig het eerdere standpunt in het kader van de algemene toezichtsbevoegdheden – aanvaardbaar als dit maar niet gepaard gaat met 'vergaande bevoegdheidsuitoefening'.[848] Dit roept twee onbeantwoorde vragen op.

Ten eerste of ook hier de spreekwoordelijke uitzondering op 'in de regel' bestaat. Daarnaast, de bewindsman biedt deze mogelijkheid in het kader van de bevoegdheden vanuit de Wft. De tweede vraag is dan of de minister van Justitie dezelfde kring vanuit de Awb voor ogen heeft. Twee vragen waarover de rechter blijkbaar duidelijkheid moet verschaffen.

Het benaderen van derden, niet zijnde een persoon die zaken van de normadressaat onder zich heeft (zie par. 5.5) door de toezichthouder zal in elk geval uitzonderlijk zijn. Hij richt zich in beginsel tot de 'direct verantwoordelijke' en slechts wanneer het toezicht dat noodzakelijk maakt en niet (te) vergaand is, ook tot derden. Daarin beperkt zich de kring van betrokkenen ten opzichte van de inspecteur.

---

843 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 60.
844 Kamerstukken I 1995/96, 23 700, nr. 188b, p. 4-5.
845 Kamerstukken I 1995/96, 23 700, nr. 188b, p. 4-5.
846 Kamerstukken I 1995/96, 23 700, nr. 188b, p. 4-5.
847 Kamerstukken II 2003/04, 29 708, nr. 3, p. 41.
848 Zie Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 141 en Kamerstukken II 2003/04, 29 708, nr. 3, p. 41, 45-46.

De inspecteur kan anderen in zijn toezicht betrekken indien zij administratieplichtig zijn en hun medewerking voor de belastingheffing van derden potentieel fiscaal relevant zijn.

5.7.2.2 De toegang tot overheidsinstellingen

In de AWR is expliciet opgenomen dat de inspecteur overheidsinstellingen kan vragen gegevens en inlichtingen te verstrekken.[849] Met deze wettelijke bevoegdheid wil de minister duidelijkheid scheppen over de bevoegdheid van de inspecteur om dergelijke gegevens en inlichtingen kosteloos te verkrijgen.[850] De regeling is tot stand gekomen na constatering dat deze gegevensuitwisseling niet optimaal functioneerde.[851]

De minister van Financiën erkent en aanvaardt dat deze verplichting de geheimhoudingsbepalingen van overheidsinstellingen doorbreekt.[852] Ingeval van conflicten tussen beide taken, kan de minister van Financiën ontheffing verlenen tot nakoming van de verplichting (art. 55 lid 2 AWR).[853] In de parlementaire behandeling wordt als voorbeeld benoemd de situatie waarin het verstrekken van gegevens aan de Belastingdienst nadelige gevolgen kan hebben voor de uitvoering van bepaalde onderdelen van overheidsbeleid.[854] Dan kan de minister – op schriftelijk verzoek – een ontheffing geven voor het nakomen van de verplichtingen. Er van uitgaand dat de inspecteur bij het vragen om inlichtingen de belangen afweegt, en het verzoek derhalve noodzakelijk acht, kan dit klaarblijkelijk tot gevolg hebben dat de inspecteur zijn taak in dezen niet kan uitvoeren.

De Belastingdienst is bevoegd op centraal niveau (in plaats van de individuele 'inspecteur'), overeenkomstig zijn bevoegdheid ex art. 55 AWR, tot het stellen van (niet-geïndividualiseerde) serievragen.[855] De Belastingdienst kan in de lijn met deze bevoegdheid gegevens en inlichtingen opvragen bij overheidsdiensten, waaronder zelfs de politie.[856] De grens voor het opvragen van gegevens en inlichtingen ligt in de noodzaak van die informatie voor het uitoefenen van de wettelijke taak van de Belastingdienst.[857] Het betreft een bijzondere bevoegdheid voor specifieke doeleinden, namelijk exclusief voor het uitvoeren van de *belastingwet*. En dat is breder dan alleen de *belastingheffing*.[858]

---

849 Oorspronkelijk bij wet van 26 november 1987, Stb. 1987, 536, 19 393 (art. 56 AWR) en wijziging bij wet van 29 juni 1994, Stb. 1994, 499 (het huidige art. 55 AWR).

850 Kamerstukken II 1985/86, 19 393, nr. 3, p. 4-6.

851 Kamerstukken II 1981/82, 17 522, nr. 2 (Nota fraudebestrijding in de directe belastingen en de omzetbelasting).

852 Kamerstukken II 1986/87, 19 393, nr. 5, p. 9.

853 Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 5, p. 4 en 5.

854 Kamerstukken II 1986/87, 19 393, nr. 3, p. 7 en 8.

855 Kamerstukken II 1987/88, 19 393 en Stb. 1987, 536, p. 7 en 8.

856 Hof 's-Hertogenbosch, 27 maart 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:1086.

857 Aanhangsel Handelingen II 2014/15, nr. 645, Brief van de staatssecretaris van Financiën, 21 november 2014, Antwoord op Kamervragen, 2014z19221.

858 In art. 55 AWR staat de uitvoering van de belastingwet centraal en niet 'ten behoeve van de belastingheffing'. Een inhoudelijk verschil lijkt niet beoogt te zijn. In de memorie van Toelichting wordt benadrukt dat het 'de belastingdienst vooral gaat om gegevens welke betrekking hebben op geldstromen en niet om achtergrondinformatie', Kamerstukken II 1986/87, 19 393, nr. 3, p. 7 en 8.

Ook op latere momenten heeft het kabinet het belang bevestigd van de mogelijkheid dat de inspecteur gegevens en inlichtingen kan opvragen bij andere overheidsdiensten. Het kabinet onderschrijft expliciet de gedachte dat overheidsdiensten elkaar moeten bijstaan bij de uitoefening van hun publieke taken.[859] Het aanvankelijke vertrouwen dat rijksdienst en instellingen met de Belastingdienst zouden samenwerken, en de nodige inlichtingen aan de fiscus zouden verstrekken, is in het verleden niet altijd uitgekomen.[860] Die medewerking was geen vanzelfsprekendheid en de staatssecretaris meldde daarover dat overheidsinstelling '(…) ter zake gevraagde medewerking op onderscheiden gronden geweigerd hebben.'[861] Een ongewenste situatie die de uitvoering van de Belastingdienst hinderde. De aanvankelijk niet-wettelijk verankerde gegevensverstrekking bleek onvoldoende effectief te functioneren. De minister deelt die mening van de noodzaak tot medewerking.[862] Dat heeft geleid tot aanpassing van de verplichting voor (semi) overheidsinstanties.[863] Die zal volgens de minister in het algemeen beperkt blijven tot het verstrekken van gegevens met betrekking tot geldstromen en niet zien op het verstrekken van achtergrondinformatie.[864]

Voor het nalevingstoezicht is geen bijzondere bepaling opgenomen voor de medewerking van derden. Een *wettelijke* bevoegdheid conform artikel 55 AWR – tot het verplicht verstrekken van gegevens – is er niet. Een bestuursorgaan zal overigens niet gauw tot de kring van directe betrokkenen behoren. Bovendien hebben bestuursorganen een wettelijke geheimhoudingsverplichting en kunnen zich daarop (moeten) beroepen. Rekening houdend met het verschoningsrecht (art. 5:20 Awb) hebben zij *geen* verplichting tot medewerking.

5.7.2.3 De reikwijdte van de medewerking

Een administratieplichtige heeft de verplichting – desgevraagd – zijn zowel actieve als passieve medewerking te verlenen in het kader van een derdenonderzoek. De inspecteur moet prudent om gaan met deze bevoegdheden. Zo stipuleerde de staatssecretaris tijdens de parlementaire behandeling dat de administratieplichtigen niet meer dan strikt noodzakelijk belast mogen worden en de inspecteur rekening moet houden met '*hun administratieve organisatie*'.[865] De fiscale administratieplicht is er voor het nakomen van onder andere deze verplichting en het scheppen een doeltreffende controlemogelijkheid voor de inspecteur.[866] De (fiscale) administratie is daarom het object bij uitstek waaruit de inspecteur zijn fiscaal relevante gegevens kan verkrijgen.

Dat was overigens ook al zo voor de wettelijke actieve medewerkingsverplichting van art. 53 AWR (zie par. 3.2.2. en par. 5.7). Die actieve medewerkingsverplichting

859 Kamerstukken II 2004/05, 28 244, nr. 82.
860 Kamerstukken II 1954/55, 4080, nr. 3, p. 22; Kamerstukken II 1981/82, 17 522, nr. 2.
861 Resolutie minister van Financiën van 3 juni 1982, nr. 582–10 335, V-N 1982, p. 1327.
862 Kamerstukken II 1987/88, 19 393, nr. 3, p. 4 en 5.
863 Wet van 26 november 1987, Stb. 1987, 536, 19 393, art. 56 AWR (thans art. 55 AWR)
864 Kamerstukken II 1986/87, 19 393, nr. 3, p. 7 en 8.
865 Kamerstukken II 1986/87, 19 393, nr. 150b.
866 Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 10.

zou daar dan ook toe beperkt moeten blijven 'de wet beoogt [MS: niet] tot andere administratieve handelingen te verplichten dan die welke in het algemeen reeds moeten worden verwacht en dientengevolge als 'algemeen' worden beschouwd.'[867] Hetgeen niet tot de 'eigen administratieplicht' behoort, behoeft ook niet te worden vastgelegd ten dienste van de belastingheffing van anderen, zo meent de Registratiekamer.[868] Dat sluit aan op de voorwaarde dat het om zakelijke (commerciële) gegevens moet gaan.[869]

De parlementaire geschiedenis is daar echter niet helder over. Gegevens die van belang zijn voor de belastingheffing van derden kunnen behoren tot de overige van belang zijnde gegevens voor de belastingheffing.[870] Roijakkers en Schraven stellen zich op het standpunt dat voor hetgeen niet tot de fiscale administratieplicht behoort, geen inzage- noch inlichtingenplicht geldt.[871] In de literatuur wordt echter ook verdedigd dat de verplichting wel verder kan strekken.[872]

De staatssecretaris van Financiën merkt ten aanzien van de administratieplicht het volgende op. 'In de AWR wordt er namelijk van uitgegaan dat degene van wie inzage kan worden gevraagd ook geacht wordt over boeken en bescheiden te beschikken'[873] De bewindsman vervolgt '(…) naar mijn oordeel [MS: moet] eerst worden bezien welke eisen aan een lichaam mogen worden gesteld ten behoeve van de belastingheffing. Naar het mij voorkomt moet hierbij als uitgangspunt gelden dat de eisen niet verder mogen reiken dan voor een goede uitvoering van de belastingheffing noodzakelijk is. In concreto betekent dit dat van ondernemers die belastingplichtig zijn voor de inkomsten- of de vennootschapsbelasting geëist kan worden dat hun administratie inzicht verschaft in de bepaling van de fiscale winst. (…). Deze lijn doortrekkend houdt dit voor niet-belastingplichtige ondernemers in dat *geen* speciale eisen in de belastingwetgeving behoeven te worden gesteld aan hun *administratieve verantwoording*.'[874] Aanvullende eisen, ten aanzien van bijvoorbeeld de belastingheffing van derden, worden niet gesteld.

De staatssecretaris heeft een nadere instructie gegeven voor de toepassing van de actieve medewerkingsverplichting bij een derdenonderzoek.[875] In een resolutie geeft hij aan dat hij de vrije keuze van de inspecteur (art. 49 AWR) – en daarmee de reikwijdte van de medewerkingsverplichting – wil inkaderen. Hij bepaalt impliciet dat alleen schriftelijk informatie behoeft te worden verstrekt over betalingen

867 Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p 3.
868 Registratiekamer 22 december 1995, 94 E 007 04 en 94 E 007 05; zie ook Registratiekamer 23 februari 1996, 94 K 047 02, daarover De Zeeuw 1998, p 19.
869 Politierechter Amsterdam 29 juli 1953, Weekblad 4153; zie ook HR 10 december 1974, LJN: AB4412, BNB 1975/52 (Stad Rotterdam) en NJ 1975/178.
870 Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 23.
871 T.J. Roijakkers en F. Schraven, Informatieverplichtingen en de boekhoudverplichtmg, MBB 1988, p. 176.
872 R.N.J. Kamerling en A.K.H. Klein Sprokkelhorst, Derdenonderzoeken en verschoningsrecht, 1996.
873 Kamerstukken II 1986/87, 19 393, nr. 3, p. 4.
874 Kamerstukken II 1986/87, 19 393, nr. 3, p. 4.
875 Zie Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 8 september 1988, nr. AFZ 88/1223, V-N 1988 p. 2252.

aan derden. Waar de grens exact ligt, blijft onduidelijk.[876] De inspecteur moet vanuit het standpunt van de staatssecretaris ervoor waken om een te grote reikwijdte toe te kennen aan de actieve variant. De administratie als verzameling van boeken, bescheiden en andere gegevensdragers is in beginsel de bron voor de inspecteur. Hij zal zich daartoe moeten beperken.[877] De inspanning die hij van de administratieplichtige vergt moet in verhouding staan tot het fiscale belang.[878]

Ook kunnen bij of krachtens de belastingwet administratieplichtigen worden aangewezen die gegevens en inlichtingen waarvan de kennisneming voor de heffing van de belasting (van derden) van belang kunnen zijn, uit eigen beweging volgens bepaalde regels aan de inspecteur moeten verstrekken. Daar moeten zij het burgerservicenummer bij vermelden van degene op wie de gegevens en inlichtingen betrekking hebben (art 53 lid 2 en lid 3 AWR).

De reikwijdte van de bevoegdheden van de toezichthouder in het kader van een derdenonderzoek worden bepaald door de algemene bevoegdheden. De Awb bepaalt dat een toezichthouder bevoegd is inlichtingen (art. 5:16 Awb) en/of inzage te vorderen (art. 5:17 Awb). De medewerking wordt vervolgens geregeld volgens art. 5:20 lid 1 Awb: een ieder is verplicht aan een toezichthouder binnen de door hem gestelde termijn alle medewerking te verlenen die deze redelijkerwijs kan vorderen bij de uitoefening van zijn bevoegdheden.[879] Maar ook hier geldt dat dit noodzakelijk moet zijn en in de regel geen plaats is voor verstrekkende bevoegdheden jegens derden.[880]

5.7.2.4 De toepassing van het verschoningsrecht

De toezichthouder kan zich ook wenden tot verschoningsgerechtigden. Voor hen geldt echter geen medewerkingsverplichting voorzover dat in strijd zou zijn met hun geheimhoudingsverplichting uit 'hoofde van ambt, beroep of wettelijk voorschrift' (art. 5:20 lid 2 Awb). Dit zogenaamde verschoningsrecht op grond waarvan de medewerking kan worden geweigerd, sluit redactioneel aan bij de algemene geheimhoudingsbepaling van artikel 2:5 Awb. Die kan afwijken van het fiscale verschoningsrecht.[881]

---

876 R.N.J. Kamerling, Derdenonderzoeken, belastingadviseurs en registeraccountants. In: WFR 1989/5858, p. 241; zie ook R.N.J. Kamerling, Oraculum dixit. In: de Accountant, 1989/3, p. 148.

877 De staatssecretaris gaat uit van een administratie die toegankelijk is voor de inspecteur. Indien die stuit op 'een hoeveelheid losse gegevens' die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing bij derden, kan hij de ondernemer of de accountant door middel van het stellen van vragen 'verbanden e.d. laten aangeven'. Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 8 september 1988, nr. AFZ 88/1223, V-N 1988 p. 2252.

878 De inspecteur dient 'te allen tijde een afweging te maken tussen het fiscale belang bij het opvragen van de inlichtingen en de last zowel in tijd als in financieel opzicht die door het opvragen van de gegevens op belastingplichtigen wordt gelegd'. Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 8 september 1988, nr. AFZ 88/1223, V-N 1988 p. 2252.

879 Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, p. 60.

880 Kamerstukken II 2003/04, 29 708, nr. 3, p. 41.

881 Ook dient de ontheffing te worden onderscheiden van het procesrechtelijke verschoningsrecht op grond van de Awb (art. 8:33 lid 3 Awb), Rechtsvordering (art. 191 lid 2 aanhef en onder b Rv) en Strafvordering (art. 218 Sv).

De Awb heeft het verschoningsrecht, in tegenstelling tot het fiscale recht, niet vormgegeven door het limitatief benoemen van de verschoningsgerechtigden. De onbenoemde kring personen kan daardoor verder strekken dan het wettelijke verschoningsrecht in het fiscale domein. Daar geldt in beginsel qua aard eenzelfde verschoningsrecht, namelijk indien en voorzover sprake is van een geheimhoudingsverplichting uit hoofde van hun stand, ambt of beroep (art. 53a AWR). Het verschoningsrecht wordt echter limitatief bepaald voor beklerders van een geestelijk ambt, notarissen, advocaten, artsen en apothekers. Alleen zij, en niemand anders, kunnen zich wettelijk op dat recht beroepen. In het fiscale domein geldt de ontheffing alleen voor verplichte medewerking in het kader van een derdenonderzoek. Voor hun eigen belastingplicht kunnen zij zich niet op een verschoningsrecht beroepen (art. 53a AWR).

In de Awb is dit onderscheid niet vastgelegd. De memorie van toelichting geeft daarentegen wel richting voor zowel de personen als de verplichting zelf. 'Het ontheft en ontslaat daarmee in het bijzonder artsen, advocaten, notarissen en geestelijken van de medewerkingsplicht, voor zover het toezichtsbevoegdheden *betreft die op derden betrekking hebben*. Het recht om medewerking te weigeren heeft betrekking op alle toezichtsbevoegdheden, dus zowel die welke door de Awb als door bijzondere wetten zijn toegekend. In de praktijk is het tweede lid [MS: art. 5:20 Awb] het *meest relevant* voor het weigeren van medewerking in de vorm van het niet verstrekken van inlichtingen, gegevens of bescheiden.'[882]

Hoewel de kring van personen niet wordt ingekaderd, geeft het wel duidelijkheid over de strekking van het verschoningsrecht. Het is in principe gelijk aan het verschoningsrecht in het fiscale domein, voor zover het betrekking heeft op een derdenonderzoek. De memorie van toelichting spreekt over het verstrekken van 'inlichtingen, gegevens en bescheiden'. Dit triplet is als zodanig niet in de Awb opgenomen. Deze nuancering ziet naar mijn mening specifiek op hetgeen voor de toepassing in het kader van het verschoningsrecht 'het meest relevant is'. Dat ziet op zowel de inlichting- als de inzageplicht. Voor het verlenen van toegang is het bijvoorbeeld minder relevant.

De personen worden slechts ter illustratie genoemd en zijn dan ook niet limitatief voor de toepassing van het verschoningsrecht in het Awb-toezicht. Die kring is ruimer: ook een medewerker van de Belastingdienst [883] en een journalist[884] kunnen er toe worden gerekend.[885] Bepalend is de aard van de werkzaamheden ten opzichte van het nalevingstoezicht op derden. Dit blijkt ook uit de behandeling van de Wet toezicht trustkantoren waarbij de wetgever opmerkt dat niet het beroep van

882 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 148.

883 HR 8 november 1991, LJN:ZC0409, NJ 1992/277.

884 EHRM 27 maart 1996, NJCM-Bulletin 1996, p. 725-737 (Goodwin vs. Verenigd Koninkrijk) en HR 10 mei 1996, NJ 1996/578 (m.nt. E.J. Dommering) en NJCM-Bulletin 1996, p. 683-695, r.o. 3.2 (Van den Biggelaar/Dohmen & Langenberg); zie ook EHRM 22 november 2007, nr. 64752/01 (Voskuil vs. Nederland).

885 De wetshistorie geeft voor journalisten expliciet aan dat zij hun medewerking moeten verlenen aan het verstrekken van gegevens (voorzover) zij administratieplichtig zijn. Zij kunnen fiscaal relevant materiaal onder zich hebben als bouwstenen voor een artikel (Kamerstukken II 1989/21 287, nr. 4, p. 15).

advocaat of notaris bepalend is voor het kunnen toepassen van het verschoningsrecht maar de soort dienstverlening: het gaat om 'de beroepsspecifieke werkzaamheden (zoals een optreden in rechte)'.[886]

Uit jurisprudentie blijkt dat degene die vanuit een civielrechtelijk overeenkomst tot geheimhouding verplicht is, *niet* op die grond tot de kring van verschoningsgerechtigden wordt gerekend.[887] Dit komt ook expliciet naar voren bij de parlementaire behandeling van de Wet toezicht trustkantoren. In de memorie van toelichting geeft de minister aan dat 'een contractuele geheimhoudingsplicht onvoldoende [MS: is] om een beroep te kunnen doen op het verschoningsrecht van artikel 5:20, tweede lid.'[888]

Op deze plaats wil ik nog memoreren dat de reikwijdte van het fiscale verschoningsrecht, volgens de staatssecretaris, een verhindering vormt voor het uitvoeren van de taak van de inspecteur. Hij geeft begin 2017 het volgende aan 'Indien de Belastingdienst deze gegevens en inlichtingen over derden niet ontvangt van de notaris of advocaat wordt in bepaalde gevallen niet toegekomen aan een juiste en volledige belastingheffing, wanneer deze inlichtingen niet van de belastingplichtige verkregen worden'.[889] De staatssecretaris vervolgt met de constatering 'dat de Belastingdienst meer inzicht moet hebben in de financiële transacties die advocaten voor een cliënt verrichten via een (bijzondere) rekening.' Hij verwijst daarbij naar de Wet op het notarisambt (art. 25 lid 9 WNa). Ook in internationaal verband is het idee dat het Nederlandse fiscale verschoningsrecht te 'breed' is.[890] De OESO lijkt ook voor de fiscaliteit aan te willen koersen op het algemene legal privilege.[891] Wat dit tot gevolg heeft, laat zich nu nog niet goed voorspellen. Duidelijk is dat de staatssecretaris voorstander is van maximale fiscale transparantie. Althans, in het vergaren van informatie ten dienste van de belastingheffing. Aansluiting op het algemene legal privilege is echter niet uit te sluiten.

5.7.3 Functionele analyse

Uit de conceptuele analyse volgt dat de inspecteur en de toezichthouder zich in het kader van hun toezicht ook kunnen wenden tot derden. De inspecteur kan zich wenden tot in beginsel alle administratieplichtigen en overheidsorganen. Voor de toezichthouder is dat niet nader bepaald. De betrokkenheid in het kader van het toezicht is van belang. Vanuit dat perspectief belicht ik de kring van personen

886 Kamerstukken 1992/93, 29 041, nr. 3, p. 13-14.
887 Hof Den Haag 23 april 2013, LJN:CA3041.
888 Kamerstukken 1992/93, 29 041, nr. 3, p. 13-14.
889 Kamerstukken II 2016/17, 25 087 en 31 477, nr. 138, Brief van de staatssecretaris van Financiën, 17 januari 2017, Tweede Kamer kenmerk 2017-0000009651, p. 8.
890 OECD (2013), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: The Netherlands 2013: Combined: Phase 1 + Phase 2, incorporating Phase 2 ratings, OECD Publishing.
891 'It is recommended that the Netherlands' authorities make it clear that the privilege which can be claimed by lawyers under Article 53(a) of the GSTA only relates to confidential communication produced for the purpose of seeking or providing legal advice or produced for the purpose of use in existing or contemplated legal proceedings' Ibid, p. 81.

(par. 5.7.3.1). Vervolgens sta ik stil bij de bijzondere rol en belangen van een derde (5.7.3.2). Daarna behandel ik kort de functionele rol van drie bijzondere informanten: de particulier, ex-werknemers en de overheidsinstellingen (par. 5.7.3.3). Tenslotte geef ik, mede als introductie op het volgende hoofdstuk, een beschouwing over de medewerkingsverplichting van verschoningsgerechtigde(n). Daartoe valt de inspecteur namelijk ook te rekenen (par. 5.7.3.4).

5.7.3.1 De kring van personen belicht

De medewerkingsverplichting ten dienste van het toezicht op anderen bestaat uiteraard alleen als er sprake is van een betrokkenheid. De vraag is waar die betrokkenheid uit moet bestaan. Is die verplichting er al op het moment dat de belastingplichtige/normadressaat nog niet eens 'op de radar' van de inspecteur/toezichthouder is verschenen? En wat moet de aard van die betrokkenheid zijn? De antwoorden op deze vragen geven invulling aan de functionele breedte van de kring van personen waarvoor de medewerkingsplicht bestaat.

Medewerking bij onbekende normadressaat

Hiervoor gaf ik aan dat de fiscale medewerkingsverplichting voor derden geldt voor administratieplichtigen. En die kring van derden is ruim. Er hoeft 'slechts' sprake te zijn van een (indirecte) connectie tussen de bevraagde en de belastingplichtige.[892] De Hoge Raad geeft aan dat het fiscale belang voor een concrete belastingplichtige nog niet bekend hoeft te zijn.[893] Het nakomen van de verplichting is onafhankelijk van het feit of de inspecteur een belastingplichtige (als normadressaat) 'in het vizier' heeft.[894] Sterker nog, hij hoeft nog niet eens op de 'radar' te zijn.

Voor de toezichthouder geldt als uitgangspunt dat op grond van het redelijkheidsbeginsel alleen direct betrokkenen in het toezicht mogen worden betrokken. Met deze formulering kan de toezichthouder medewerking verlangen van de onder toezicht gestelde(n) én anderen tot wie het toezicht zich niet direct richt.[895] Als er maar – logischerwijs verklaarbaar – een betrokkenheid bestaat.

In jurisprudentie wordt het begrip betrokkenheid 'ruim' geïnterpreteerd en daarmee kan iedere betrokkene tot de kring behoren.[896] Hoever dat strekt heeft de wetgever[897] noch de jurisprudentie[898] duidelijk aangegeven.

---

892 V.A. Burgers en A.M.E. Nuyens, Two is a company, three is a crowd. Over rechtsbescherming bij derdenonderzoeken. In: TFO 2017/152.4.

893 HR 22 september 2006, LJN:AY8656; zie ook Rb. Amsterdam 8 november 2011, LJN:BW2575.

894 M.W.C. Feteris, Formeel belastingrecht (Fiscale Handboeken nr. 9), 2007, p. 283.

895 F.C.M.A. Michiels, A.B. Blomberg en G.T.J.M. Jurgens, Bestuursrecht algemeen/ Handhaving algemeen, Handhavingsrecht (HSB) 2016, hoofdstuk 2.5.

896 Hof Den Haag 30 december 2004, LJN:AS1915, AB 2006/301 m.nt. O.J.D.M.L. Jansen; CBb 7 januari 2011, LJN:BP0669; CBb 23 januari 2012, LJN:BV8376.

897 Vgl. Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 3, p. 141 en Kamerstukken II 2003/04, 29 708, nr. 3, p. 45.

898 Vgl. Rb. Rotterdam 13 januari 2006, LJN:AU9926; zie ook CBb 7 januari 2011, LJN:BP0669 en Hof Den Haag 23 april 2013, LJN:CA3041.

De betrokkenheid is in ieder geval *niet* beperkt tot personen van de *verdachte rechtspersoon* zelf en zijn wettelijke vertegenwoordigers.[899] Een ruime uitleg van *een ieder* wordt ook in de literatuur bepleit. In de voorbeelden die worden genoemd, komt echter veelal alleen (directe) betrokkenheid naar voren.[900] Uitgaande van het evenredigheidsbeginsel ligt het bijvoorbeeld het meest in de rede dat een inlichtingenvordering in het financieel toezicht zich richt tot een onderneming die is betrokken bij activiteiten waarop de financiële wetgeving ziet.[901] Bij een vermoeden van illegale activiteiten kan de toezichthouder zich uiteraard richten tot alle verdachte betrokkenen.[902]

Voor de belangenafweging biedt het arrest Difotrust handvatten.[903] Het betreft een bedrijf dat onderzoek verricht(te) bij cliënten naar mogelijke aanwijzingen van overtreding van het mededingingsrecht. De uitkomsten worden gedeeld met die onderneming, die vervolgens kan besluiten om sporen van en documenten die betrekking hebben op de mededingingsovertredingen, te wissen.[904] De voorzieningenrechter van rechtbank 's-Gravenhage oordeelt aanvankelijk 'Artikel 5:20 Awb biedt (…) niet de mogelijkheid bij derden willekeurig gegevens op te vragen op basis waarvan dan vervolgens beoordeeld kan worden of er toezichthoudende bevoegdheden zullen worden ingezet.'[905] Het Hof Den Haag oordeelt later echter anders. De omstandigheid gegevens bij derden op te vragen, en vooraf de betreffende ondernemingen in kaart te brengen, hoeft niet disproportioneel te zijn.[906] Dat verschilt per situatie. De toezichthouder kan een lijst met cliënten laten opstellen waarvan hij een nalevingsrisico onderkent vanwege de betrokkenheid met de derde. Wel zijn er uitdrukkelijk beperkingen in de omvang van de inlichtingenplicht. Bij een mogelijke betrokkenheid van een derde bij een overtreding kan de toezichthouder medewerking van die derde vorderen.[907] Om in de beeldspraak te blijven: de toezichthouder kan dan met een actieve sonoor gericht toezicht houden. Via een derdenonderzoek kan de toezichthouder zijn toezicht vormgeven.

Het verkrijgen van dergelijke gegevens kent zijn beperkingen. Ten eerste kan dit al snel het karakter van een zogenaamde fishing expedition krijgen, wat niet tot de

899 Uitspraken van Rb. Rotterdam 7 augustus 2003, LJN:AI1062, AB 2004/92 resp. Rb. Rotterdam 11 juli 2006, LJN:AY6361, AB 2007/35. Zie voor een genuanceerde bespreking van, met name, de eerste uitspraak: O.J.D.M.L. Jansen, 'Het zwijgrecht van ondernemingen in het Nederlandse Boeterecht', a.w., p. 67-77; zie ook HR 31 oktober 2006, LJN:AS1915, AB 2007/30, m.nt. O.J.D.M.L. Jansen, waarin deze kwestie zijdelings aan bod komt.

900 T. Barkhuysen, M.L. van Emmerik, B.J. van Ettekoven, V. Mul, R. Stijnen en M.F.J.M. de Werd, Adequate rechtsbescherming bij grondrechten beperkend, overheidsingrijpen Studie naar aanleiding van de agenda voor de rechtspraak, 2014, p. 121; zie ook G.P. Roth, De toezichtsbevoegdheden van de AFM en DNB. Op zoek naar de grenzen van het schier teugelloze, Ondernemingsrecht 2009/115, p. 496-497.

901 Vgl. Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 141 en Kamerstukken II 2003/04, 29 708, nr. 3, p. 45.

902 Rb. Rotterdam 13 januari 2006, LJN:AU9926.

903 Hof Den Haag 23 april 2013, LJN:CA3041.

904 Hof Den Haag 23 april 2013, LJN:CA3041, JOR 2013/209 m.nt. S.M.C. Nuyten.

905 Rb. 's-Gravenhage, 5 oktober 2012, LJN:BX9781.

906 Hof Den Haag 23 april 2013, LJN:CA3041.

907 CBb 7 januari 2011, ECLI:NL:CBB:2011:BP0669.

bevoegdheden van de toezichthouder behoort. Datzelfde uitgangspunt geldt overigens ook voor de inspecteur: zijn bevoegdheden strekken echter nog verder aangezien hij bij een mogelijk heffingsbelang nog geen zicht hoeft te hebben op de betreffende belastingplichtigen.[908]

Ten tweede oordeelt de Hoge Raad dat algemene bevoegdheden ook niet onbegrensd zijn. Zo heeft een toezichthouder niet de bevoegdheid tot het systematisch verzamelen, vastleggen, bewerken en (jarenlang) bewaren van gegevens over bewegingen van voertuigen met behulp van ANPR-camera's. Daarvoor ontbreekt een voldoende precieze wettelijke grondslag en het is daarom ook in strijd met het EVRM (art. 8 EVRM).[909] Dat geeft voor zowel de inspecteur als toezichthouder een beperking.

Dienstverleners

De inspecteur of toezichthouder kan bij het uitoefenen van zijn taak gebruik willen maken van de werkzaamheden die een dienstverlener heeft verricht bij een onder toezicht gestelde of een belastingplichtige. Zo kan een controlemedewerker bijvoorbeeld willen steunen op de werkzaamheden van de openbare accountant die een belastingplichtige heeft gecontroleerd.[910] Wat die met voldoende deskundigheid heeft gedaan, hoeft de controlemedewerker niet nog eens zelf te doen.

Hiervoor maakt de Belastingdienst allerlei afspraken.[911] Ter illustratie: 'De beroepsorganisatie NBA en de Belastingdienst onderschrijven, ieder vanuit hun eigen verantwoordelijkheid, het belang van vertrouwen en transparantie. Daarnaast heeft men begrip voor elkaars gerechtvaardigde belangen, ook als deze niet direct fiscaal van aard zijn.' Aldus de NBA in de praktijkhandleiding voor accountants.[912] De controlemedewerker geeft in overleg met de accountant invulling aan deze bevoegdheid.[913] De controlemedewerker is tevens bevoegd tot het opvragen van andere dossiers zoals een due diligence rapport met daaraan ten grondslag liggende bevindingen.[914]

---

908 Column M.H.W.N Lammers, Debet-creditcard 2.0 naar aanleiding van het opvragen van gegevens bij American Express door de Belastingdienst onder verwijzing naar onrechtmatige inmenging in het persoonlijke domein, www.bijzonderstrafrecht.nl, 9 april 2017.

909 HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:288, met conclusie ECLI:NL:PHR:2016:853 en ECLI:NL:PHR:2016:885. Zie hierover J.A. Booij, Belasting en privacy: hoe big laten we big brother worden? In: FTV 2014/19; J.A. Booij, Privacy en moeilijk controleerbare belastingwetten. In: TFB 2017/3 en M.B.A. van Hout, Rechtsbescherming in het tijdvak van big data. In: Weekblad 2017/165.

910 Controleaanpak Belastingdienst (CAB), https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/cab_dv4221z1fd.pdf, geraadpleegd: 11 april 2017.

911 Besluit 2009/2346M. Toelichting op het besluit tot intrekking van de Gedragscode openbare accountants/Belastingdienst, AFZ94/4517M. Stcrt. 2009, 20224; zie ook Praktijkhandreiking 1113, 'Praktijkhandreiking inzage in de controledossiers van de openbaar accountant door de Belastingdienst', NBA, 2010.

912 Praktijkhandreiking 1113, NBA, 2010.

913 HR 18 april 2003, LJN:AF7408, BNB 2003/268 en V-N 2003/22.8.

914 President in kort geding 7 september 1999, V-N 2004/20.1.1. Zie anders HR 23 september 2005, V-N 2005/46.5.

De toezichthouder kan vanuit soortgelijke belangen eveneens de behoefte hebben om zich tot derden te wenden.[915] De jurisprudentie laat hierover een verdeeld beeld zien. De Rechtbank 's-Gravenhage heeft twijfels over de medewerkingsplicht van accountants in het kader van een vordering van het Commissariaat voor de Media tot inzage in de door Ernst & Young opgestelde jaarrekeningen van RTV West. De rechtbank wil het niet nakomen van die verplichting niet sanctioneren.[916] Daarbij overweegt de rechtbank, kort gezegd, dat onder 'een ieder' in artikel 5:20 Awb in samenhang met de Mediawet moet worden verstaan een ieder *op wie toezicht wordt gehouden* door het Commissariaat, waaronder dus niet Ernst & Young kan worden gerekend. Deze redenering is wel erg kort door de bocht.[917]

Het Hof is een andere mening toegedaan en oordeelt dat de inzagevordering van het Commissariaat van de Media zich *ook* mag richten tot de door een derde (een accountant) gemaakte controlerapporten over de administratie van een onder toezicht gestelde.[918] Het Hof volstaat met de bevestiging dat de accountant ook tot de kring van betrokkenen behoort. De toezichthouder kan dan ook inzage verkrijgen in controledossiers van de accountant.[919] Of hiermee ook in het algemeen geconcludeerd mag worden dat inzage in dossiers van dienstverleners tot de mogelijkheden van toezichthouders behoort, waag ik te betwijfelen. Daarvoor moet immers, om met de woorden van de minister van Financiën te spreken, 'in concreto worden beoordeeld of de toezichthoudende taak dit redelijkerwijs noodzakelijk maakt'.[920] En is het inzien van dossiers van dienstverleners soms niet '*te* ver strekkend'?[921]

In deze procedure is, volgens het Hof, 'aannemelijk geworden (…) dat de directie en andere sleutelfunctionarissen niet meer bij RTV West [MS: onder toezicht gestelde] werkzaam zijn en dat daarom voor het Commissariaat mogelijkheden ontbreken om – anders dan aan de hand van door Ernst & Young opgemaakte controledossiers – de kwaliteit van de interne controle bij RTV West na te gaan en om alternatieve controlemogelijkheden te gebruiken, zoals gesprekken met indertijd verantwoordelijke functionarissen van RTV West.' Dat is het toezichtsbelang, de noodzaak. Het accountantskantoor Ernst & Young 'heeft onvoldoende gesteld waaruit zou kunnen volgen dat de vordering tot medewerking een – gerechtvaardigd – belang van Ernst & Young zozeer zou schenden dat die vordering om die reden onredelijk zou zijn.'[922] De rechter vervolgt: 'Zowel uit de woorden 'een ieder' in die bepaling, als uit de samenhang met tweede lid van dat artikel, waarin een

915 Dat dit daadwerkelijk behoort tot de toezichtaanpak wordt niet bevestigd vanuit openbaar beschikbare handleidingen of andersoortige toelichting op het toezicht. Met de overheidsbrede ontwikkeling van het zogenaamde horizontale toezicht, ligt dit echter wel in de lijn van de verwachtingen dat dit gebeurt, dan wel gaat gebeuren.

916 Rb. 's-Gravenhage, 13 april 2004, LJN:AO7419, AB 2004/300 en NJF 2004/358.

917 G.P. Roth, De toezichtsbevoegdheden van de AFM en DNB, Op zoek naar de grenzen van het schier teugelloze, Ondernemingsrecht 2009/115, p. 499.

918 Hof Den Haag 30 december 2004, LJN:AS1915, AB 2006/301 m.nt. O.J.D.M.L. Jansen; zie ook Rb. 's-Gravenhage, 13 april 2004, LJN:AO7419, AB 2004/300 en NJF 2004/358.

919 Hof 's-Gravenhage, 30 december 2004, LJN:AS1915.

920 Kamerstukken I 1995/96, 23 700, nr. 188b, p. 5.

921 Kamerstukken II 2003/04, 29 708, nr. 3, p. 41.

922 Hof 's-Gravenhage 30 december 2004, LJN:AS1915, AB 2006/301 m.nt. O.J.D.M.L. Jansen.

voorziening is opgenomen voor medewerking door personen die uit hoofde van ambt, beroep of wettelijk voorschrift een verplichting tot geheimhouding hebben, leidt het Hof af dat de toezichthouder niet alleen degenen, *op wie hij toezicht* houdt tot medewerking kan verplichten, *maar ook derden*, die voor dat toezicht op een ander dan zichzelf, informatie kunnen verstrekken.'[923]

Volgens het hof volgt uit de parlementaire geschiedenis bij hoofdstuk 5 van de Awb (over handhaving) juist '(…) dat de wetgever gewenst heeft dat het toezicht 'derden werking' heeft (PG Awb, III, pagina's 321 en 324).'[924] In de noot kwalificeert Jansen – met een voorbehoud dat hij moet bekennen niet goed te kunnen overzien wat de verplichting voor de accountancy betekent om inzage te geven in dergelijke controlerapporten aan toezichthouders – de documenten als volgt: 'Het betreft hier namelijk niet documenten van de betrokkene die bij een derde berusten [MS: vgl. par 5.5], maar documenten van een derde over een betrokkene. Het Hof meent in ieder geval dat ook dergelijke documenten *in dit geval* object kunnen zijn van een inzagevordering.'[925] Zonder een uitspraak te doen over het juist kwalificeren van het belang van deze documenten, deel ik de mening van de annotator dat de medewerkingsverplichting in elk geval afhankelijk is van de specifieke situatie. Uit het feitenrelaas bij de voornoemde uitspraak van het hof lijkt het erop dat sprake moet zijn van een uitzonderlijke situatie waarbij alternatieve controlemogelijkheden niet aanwezig zijn, en het belang van de betreffende derde niet zozeer geschonden mag worden dat een vordering onredelijk zou zijn.[926]

Daar ligt dan ook meteen het verschil met de fiscale derdenonderzoekverplichting. De Awb bevoegdheid lijkt in beginsel niet verder te reiken dan zaken van de onder toezicht gestelde. Het evenredigheidsbeginsel brengt met zich mee dat een toezichtbevoegdheid slechts mag worden uitgeoefend jegens de personen die betrokken zijn bij activiteiten waarop moet worden toegezien ingevolge de wettelijke regeling op grond waarvan de toezichthouder met toezicht is belast.[927]

Dat derden onder het toezicht kunnen vallen komt in de parlementaire geschiedenis uitdrukkelijk naar voren.[928] Zij vallen onder 'een ieder'. Jansen leidt dat ook af uit de parlementaire geschiedenis, waarin de afwijzing van een voorstel tot een regeling waarin onderscheid zou worden gemaakt tussen derden enerzijds en de aanvrager van de beschikking en degene tot wie de beschikking is of wordt gericht anderzijds.[929, 930] Maar de minister van Justitie geeft ook aan dat derden betrokken kunnen worden als zij bijvoorbeeld zaken van een onder toezicht gestelde onder zich hebben. Voor een vergaande bevoegdheidsuitoefening jegens derden – op grond van

923 Hof 's-Gravenhage 30 december 2004, LJN:AS1915, AB 2006/301 m.nt. O.J.D.M.L. Jansen.
924 Hof 's-Gravenhage 30 december 2004, LJN:AS1915, AB 2006/301.
925 Noot O.J.D.M.L. Jansen AB 2006/301 bij Hof 's-Gravenhage 30 december 2004, LJN:AS1915.
926 Hof 's-Gravenhage 30 december 2004, LJN:AS1915, r.o. 7.2.
927 Kamerstukken II 1993/94, 23 780, nr. 3.
928 Kamerstukken II 1993/94, 23 780, nr. 8.
929 Rb. 's-Gravenhage, 13 april 2004, LJN:AO7419, AB 2004/300 m.nt. O.J.D.M.L. Jansen en NJF 2004/358.
930 Kamerstukken II 1993/94, 23 780, nr. 7 en de later ingetrokken amendementen Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 9 en Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 10.

het evenredigheidsbeginsel – is in de regel *geen* plaats. De conclusie dat *alle* derden onder een 'ieder' kunnen vallen is mijns inziens dan te snel getrokken. De groep dienstverleners dient mijns inziens beperkt te blijven tot direct betrokkenen waarvan medewerking redelijkerwijs noodzakelijk is: degenen die zaken van de onder toezicht gestelden onder zich hebben, dan wel anderszins een rol vervullen in het proces waarop toezicht wordt gehouden en van wie medewerking voor het kunnen uitoefenen van het toezicht redelijkerwijs *noodzakelijk* is. Daarvan is in voornoemde zaak van Ernst & Young sprake. Deze voorwaarden zijn voor de fiscale medewerking niet van toepassing. Overwegingen van bijvoorbeeld efficiency, zoals opgenomen in de praktijkhandreiking, lijken dan ook voorbehouden aan de inspecteur.[931] Of met de woorden van Nuyten te spreken: 'nodig' is niet hetzelfde als 'handig'.[932]

In dit verband merk ik ook nog op dat voor de inspecteur ook brancheverenigingen tot de informatiebronnen kunnen behoren. Zij hebben veelal in het geheel geen (directe) betrokkenheid bij het primaire proces of de administratieve organisatie van de onderneming.[933]

Een dergelijke toegevoegde waarde is ook in de parlementaire geschiedenis (in het kader van de Wmg) expliciet genoemd: 'Koepel- en brancheorganisaties en wetenschappelijke verenigingen hebben vaak relevante al dan niet geaggregeerde en al dan niet geanonimiseerde informatie, die voor uitvoering en handhaving van de Wmg bruikbaar zijn.'[934] In de casuïstische jurisprudentie komt deze mogelijkheid ook naar voren. Hier gaat het om een bevoegdheid in combinatie met bijzondere wetgeving.[935] Het wettelijke kader van alleen de Awb lijkt die bevoegdheid niet te geven.

Waar de grens ligt voor de medewerking is niet op voorhand te bepalen. De medewerking dient noodzakelijk te zijn voor de taakuitoefening en mag niet te verstrekkend zijn.

5.7.3.2 De bijzondere rol en belangen van de derde

Maar ook als sprake is van een concrete betrokkenheid bij hetgeen waarop wordt toegezien, dan kan die rol dusdanig zijn dat het niet van 'fair play' getuigt als de inspecteur/toezichthouder daarop focust. De rol kan bijvoorbeeld bestaan uit het adviseren van de belastingplichtige/normadressaat: het verplicht verstrekken van dergelijk 'geestelijk gedachtegoed' kan in strijd zijn met het zogenaamde 'equal playing level field'. Van een behoorlijk handelende overheid mag verwacht worden

931 Praktijkhandreiking 1113, NBA, 2010.

932 Annotatie van S.M.C. Nuyten in JOR 2013/209 bij Hof Den Haag, 23 april 2013, LJN:CA3041.

933 Een voorbeeld is de speelautomatenbranche waarmee de Belastingdienst afspraken heeft gemaakt over de wijze van administreren door exploitant en mede-exploitant. Besluit 15 april 1996, AFZ 95/4121M, V-N 1996, p. 1884.

934 Kamerstukken II 2004/05, 30 186, nr. 3, p. 74.

935 De NZa en de medewerking van de Nederlandse Maatschappij tot bevordering der Tandheelkunde (met toepassing van de art. 61 Wmg en art. 5:13 Awb). Daarbij refereert het college tevens aan de formulering van de bepaling in de AWR. Ook daar is geen beperking aangebracht in de financieel-economische aard van de gegevens. CBb 7 januari 2011, AWB 10/1136, AWB 10/1209, LJN:BP0669.

dat zij die belangen respecteert. Dat geldt tevens wanneer de derde schade kan ondervinden wanneer hij mee zou werken. Dit vraagt om een functionele analyse omdat de medewerkingsverplichtingen ten opzichte van de inspecteur afwijkend kan zijn van die van een toezichthouder.

Fair play door inspecteur en toezichthouder

De inspecteur kan, zoals gezegd, inzage verkrijgen in het dossier van dienstverleners. Voor de accountant[936] noch belastingadviseur[937] geldt in het fiscale domein een verschoningsrecht. Wel gelden er enkele beperkingen.[938] Daarvoor gold jarenlang een zogenaamd informeel verschoningsrecht dat zich uitstrekte tot fiscale adviezen.[939] De inspecteur verkreeg geen inzage in de fiscale adviezen. Het besluit is ingetrokken, maar de beperking is gebleven op basis van jurisprudentie.[940]

De inspecteur krijgt geen inzage in de zogenaamde fiscale adviezen die zich in de dossiers bevinden, dat is namelijk in strijd met het zogenaamde fair play beginsel.[941] Onder verwijzing naar het oude beleid valt daar onder ook de toelichting over de stukken die niet ter inzage verstrekt behoeven te worden verstrekt.[942] Een toelichting is uiteraard wel op haar plaats als de inspecteur een geheel geschoond dossier aantreft en het onaannemelijk is dat het dossier alleen fiscale adviezen zou hebben bevat.[943] Dat kan voor een belastingadviseur weer genuanceerder liggen. Ook het niet hoeven verstrekken van een inhoudsopgave kan onder het fair play beginsel vallen.[944]

Hoever zich de reikwijdte tot inzage voor de toezichthouder uitstrekt in dossiers van dienstverleners, is niet bepaald. In de zaak Difotrust kan inzage worden verkregen in het onderzoeksdossier. Hier kan nog worden gesteld dat dit deel onder de verantwoordelijkheid van de normadressaat viel. Ook valt betrokkenheid in het al dan niet naleven, te onderkennen. Het ging om de feiten.

Het Hof Den Haag geeft in die zaak enige invulling aan het beginsel dat bedrijven recht hebben om ongestoord intern hun mening te vormen over hun juridische

936 HR 6 mei 1986, LJN:AB9404, NJ 1986/813.

937 HR 6 mei 1986, LJN:AB9404, NJ 1986/814 en 815; zie ook HR 25 oktober 1985, LJN:AC9069, NJ 1986/176.

938 R.N.J. Kamerling en B. Jonker, Praktijkhandreiking inzage in de controledossiers van de openbaar accountant. In: WFR 2011/1040.

939 Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 5 januari 1994, 10 DGM 40.

940 Intrekkingsbesluit van 25 januari 2007, CPP2006/2715M, Stcrt. 2007, 24. Daarin wordt verwezen naar de uitspraak van de HR 23 september 2005 waarin de beperking is gemotiveerd met het fair play beginsel.

941 HR 23 september 2005, LJN:AU3140, BNB 2006/21 en V-N 2005/46.5; zie ook F.R. Herreveld, Fair play verbiedt inzage door de fiscus in accountantsdossiers. In: WFR 2011/1088; J.A.R. van Eijsden, Fair play als exponent van fiscaal fatsoen. In: WFR 2007/1133; D.G. Barmentlo en J.M. van der Vegt, Speelt de Belastingdienst fair play? In: Tijdschrift Formeel Belastingrecht 2005/8 en A.K.H. Klein Sprokkelhorst, Inzage in due-diligencerapporten. Een kwestie van fair play. In: Accountant-Adviseur 2005/12.

942 Met verwijzing naar de inmiddels vervallen Mededeling van ministerie van Financiën van 5 januari 1994, 10 DGM 4, lijkt dit ook te vallen onder het fair play beginsel.

943 Nationale ombudsman 30 september 2005, V-N 2005/49.2.

944 Rb. Amsterdam 6 oktober 2011, LJN:BT6955.

positie: het zogenaamde fair play beginsel. Hoewel het Hof in deze zaak het beginsel niet van toepassing oordeelt, bevestigt het wel impliciet dat toepassing tot de mogelijkheden behoort.[945] Het fair play beginsel behoort immers niet exclusief tot het fiscale domein.[946] Het beginsel staat onder meer voor procedurele rechtvaardigheid.[947]

Voor de inzage door een controlemedewerker in een accountantsdossier, was er in het verleden een specifieke gedragscode.[948] Ook die is inmiddels ingetrokken.[949] Voor de handelwijze heeft de beroepsorganisatie voor accountants een handreiking geschreven waarin ook verwezen wordt naar het fair play beginsel en de daarop betrekking hebbende jurisprudentie voor wat betreft fiscale adviezen.[950] Daarin noemt de beroepsorganisatie de wettelijke geheimhoudingsverplichting vanuit de Wta en Bta een beperking voor het kunnen verstrekken van medewerking (ex art. 53 AWR). De geheimhoudingsverplichting wordt, althans volgens de beroepsorganisatie, alleen opgeheven wanneer daartoe instemming is gevraagd en verkregen van de cliënt.[951] Dat strookt echter niet met de wettelijke verplichting.[952] Een onterecht standpunt menen Kamerling en Jonker.[953] Het informele verschoningsrecht, met toepassing van het fairplay beginsel, strekt zich alleen uit tot de inzage in de stukken die fiscaalrechtskundige beschouwingen bevatten: fiscale adviezen.[954]

Ook voor het civiele recht is aan de (register)accountant[955] noch aan de belastingadviseur[956] een verschoningsrecht toegekend.[957]

Bij gemengde documenten als due diligence blijven de fiscale adviezen – al dan niet met gedeeltelijk schoning – buiten het oog van de inspecteur. Voor het overige gedeelte van het rapport inclusief mogelijke andere adviezen bestaat, mits die van

---

945 Hof Den Haag 23 april 2013, LJN:CA3041, JOR 2013/209 (Difotrust); zie ook Rb. 's-Gravenhage 5 oktober 2012, LJN:BX9781.

946 Vgl. bijvoorbeeld ABRvS 17 juli 2013, ECLI:NL:RVS:2013:322; zie ook ABRvS 19 december 2012, LJN:BY6649 en ABRvS 6 juni 2012, LJN:BW7592, AB 2013/73, m.nt. C.J. Wolswinkel.

947 R.J.N. Schlössel, Beginselen van behoorlijk bestuur, Nederlands tijdschrift voor bestuursrecht, NTB2013/41.

948 Gedragscode openbare accountants/Belastingdienst, 6 december 1994, AFZ94/4517M.

949 Besluit 2009/2346M. Toelichting op het besluit tot intrekking van de Gedragscode openbare accountants/Belastingdienst, AFZ94/4517M. Het besluit is gepubliceerd in de Staatscourant van 24 december 2009

950 Gepubliceerd op 21 oktober 2010, NBA (oorspronkelijk voor samenvoeging van het NIVRA en de NovAA), Praktijkhandreiking 1113.

951 Gebaseerd op de wettelijke geheimhoudingsplicht volgens de Wta (artt. 20 en 26) en het Bta (artt. 38a en 38b) ten aanzien van de wettelijke controle en het fundamentele beginsel van vertrouwelijkheid volgens de Verordening Gedragscode Accountants.

952 Gebaseerd op de artt. 51 en 53 AWR.

953 R.N.J. Kamerling en B. Jonker, Praktijkhandreiking inzage in de controledossiers van de openbaar accountant. In: WFR 2011/1040.

954 In de literatuur wordt aangeven dat hieronder ook wordt gerekend 'elk andere geschrift dat aandacht besteedt aan de fiscale positie, deze verduidelijkt of begrijpelijk maakt,', zie bijvoorbeeld F.R. Herreveld, Fair play verbiedt inzage door de fiscus in accountantsdossiers. In: WFR 2011/1088.

955 HR 14 juni 1985, LJN:AC9068, NJ 1986/175.

956 HR 21 november 1986, LJN:AC9578, NJ 1987/318.

957 Op deze plaats besteed ik geen aandacht aan het (afgeleide) verschoningsrecht. Dat komt later in deze paragraaf aan de orde.

fiscaal belang kunnen zijn, echter wel een verplichte inzageplicht.[958] Voor die onderdelen is een beroep op een verplichting tot geheimhouding in beginsel volstrekt zinloos.[959] Dat de inspecteur daarmee stukken onder ogen krijgt die een toezichthouder niet zou kunnen krijgen, is niet uitgesloten. Dit geldt ook vice versa. Het delen van die gegevens – hoe interessant en waardevol dat ook kan zijn – zou naar mijn mening niet getuigen van 'fair play'.

Schade bij derden

De inspecteur laat zich bij het verzamelen van gegevens bij derden primair leiden door het (mogelijke) heffingsbelang. Wel dient hij de redelijke belangen van de administratieplichtige, scherp in het oog te houden.[960] Wanneer hij een bepaalde fiscale onjuistheid in een branche op het spoor komt, zou het niet zorgvuldig zijn om slechts bij één onderneming een derdenonderzoek in te stellen (en integraal te renseigneren), waardoor alleen die onderneming schade leidt.[961] Een voorzienbaar (concurrentie) nadeel op zich hoeft evenwel geen verhindering te zijn.[962] Zeker niet als een administratieplichtige bewust heeft meegewerkt aan het creëren van een fiscaal ongewenste situatie bij zijn klanten.[963] De inspecteur dient echter wel te handelen binnen het evenredigheidsbeginsel: het mogelijk overtreden van bijvoorbeeld een (buitenlandse) wetgeving en commerciële belangen spelen daarbij wel een rol.[964]

Ook de toezichthouder moet belangen afwegen wanneer hij tot medewerking verplicht. In de zaak Difotrust zou, door het verstrekken van gegevens over cliënten, de relatie met die cliënten mogelijk kunnen worden geschaad.[965] Elementen zoals een dreigend gevaar voor discontinuïteit van de onderneming spelen, volgens het Hof mee bij de belangenafweging. Uiteraard zou ik bijna zeggen: anders is er sprake van 'falend toezicht'.[966]

---

958 HR 23 september 2005, LJN:AU3140, BNB 2006/21 en V-N 2005/46.5.

959 HR 24 oktober 1923, B 3306; zie ook HR 11 april 1928, B 4526; RVB Amsterdam 31 maart 1930, B 4889; HR 27 maart 1940, B 7138; HR 2 mei 1955, LJN:AY2065, BNB 1956/193; HR 1 mei 1957, LJN: AY1633, BNB 1957/195; HR 23 januari 1965, LJN:AB5669, NJ 1965/388; Hof Amsterdam 5 februari 1986, BNB 1987/210; Hof Arnhem 2 oktober 1990, FED 1990/841; zie: J.A.R. van Eijsden, Fair play als exponent van fiscaal fatsoen. In: WFR 2007/1133.

960 Nationale ombudsman 5 juni 2012, 2012/093.

961 Rb. Gelderland 24 september 2013, ECLI:NL:RBGEL:2013:3202.

962 Rb. Amsterdam 8 november 2011, LJN:BW2575; zie ook Rb. Amsterdam 14 oktober 2011, LJN: BU2940.

963 Rb. 's-Gravenhage 3 september 1992, Infobulletin 92/771; zie ook Nationale ombudsman 1 augustus 1994, LJN:AW2689, V-N 1994/2901, p. 30; Rb. Zeeland-West-Brabant 21 maart 2013, LJN:CA3114.

964 Rb. Zeeland-West-Brabant, 8 maart 2017, ECLI:NL:RBZWB:2017:2021.

965 Hof Den Haag 23 april 2013, LJN:CA3041, JOR 2013/209 (Difotrust); zie ook Rb. 's-Gravenhage 5 oktober 2012, LJN:BX9781.

966 Voor aansprakelijkheid bij 'falend toezicht' verwijs ik naar HR 13 oktober 2006, LJN:AQ2077, waarbij de Hoge Raad oordeelt dat de aansprakelijkheid beperkt blijft tot de situatie waarin niet meer gezegd kan worden dat gehandeld is zoals een redelijk handelend toezichthouder behoort te doen. Nadien is voor DNB en AFM de aansprakelijkheid wettelijk beperkt (Wet aansprakelijkheidsbeperking DNB en AFM) tot situaties met opzettelijk onbehoorlijke taakuitoefening en/of uitoefening van bevoegdheden dan wel te wijten is aan grove schuld (art. 1:25 Wft).

5.7.3.3 Enkele bijzondere informanten

Binnen de kring van betrokkenen nemen enkele personen een bijzondere positie in als informant. Dat zijn de particulier, de ex-werknemer en de overheidsinstelling.

Medewerkingsverplichting voor particulieren en ex-werknemers
De inspecteur richt zich in het kader van een derdenonderzoek – in beginsel – niet tot particulieren. Voor hen geldt geen administratieplicht en zij hoeven derhalve niet aan een derdenonderzoek mee te werken.[967] Hiertoe behoren ook de zogenaamde ex-werknemers aangezien zij, ten opzichte van hun ex-werkgever, als particulier zijn te beschouwen.

Indien de inspecteur particulieren – ondanks het ontbreken van de verplichting daartoe – toch vragen over derden wil stellen, dient hij duidelijk aan te geven dat zij niet tot antwoorden verplicht zijn. Hun medewerking is alleen op vrijwillige basis mogelijk.[968] Hij moet, na het maken van een belangenafweging en evenredigheid, duidelijk aangeven dat zij niet verplicht zijn te antwoorden op zijn vragen (zorgvuldigheidsbeginsel).[969] De rechtsregel die de Hoge Raad heeft geformuleerd omtrent het gebruik van onbevoegdelijk verkregen gegevens, staat een vrijwillige medewerking niet in de weg.[970] De meningen zijn hier echter over verdeeld.[971]

Een toezichthouder kan, in tegenstelling tot de inspecteur, particulieren en medewerkers tot medewerking *verplichten* mits het noodzakelijk is.[972] Bij het nalevingstoezicht van een onderneming hoeft de toezichthouder zich in zijn optreden immers niet te beperken tot de civielrechtelijke vertegenwoordigers.[973] Hij mag natuurlijke personen benaderen zelfs als hij zich tevens – als alternatief – tot een rechtspersoon kan richten. Ook hier geldt dat het belang van een persoonlijke belasting moet opwegen tegen het belang van de taakvervulling door de toezichthouder.[974] In navolging van de verplichting voor personeelsleden geldt deze ook onverkort voor ex-werknemers. Een zwijgrecht vanwege bijvoorbeeld loyaliteits-

967 Hof 's-Hertogenbosch 5 december 2002, LJN:AV4531, V-N 2003/9.4; en ook Nationale ombudsman 3 juni 2005, FutD 2005/1140. De staatssecretaris vindt het te ver voeren particulieren een administratieverplichting op te leggen. Het zou in brede kring worden ervaren als een 'onaanvaardbare aantasting van de privacy'. Maar bovendien, zo meent hij, was 'het nakomen van een dergelijke verplichting noch afdwingbaar noch controleerbaar' (Kamerstukken II 1988/89, 21 287, B, p. 2; zie ook Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 11 en Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 5, p. 9).

968 Kamerstukken II 1992/93, 23 050, nrs. 1-2.

969 Hof Leeuwarden 29 november 2011, LJN:BU6834; zie ook Rb. Zeeland-West-Brabant 12 februari 2013, LJN:CA0562.

970 HR 10 februari 1988, LJN:ZC3761, BNB 1988/160.

971 Rb. Haarlem 5 april 2012, LJN:BW4871.

972 Kamerstukken II 23700, nr. 3, p. 141.

973 Rb. Rotterdam 7 augustus 2003, LJN:AI1062 (Texaco Nederland BV vs. NMa).

974 CBb 23 januari 2012, LJN:BV8376.

bedreiging, bestaat alleen indien en voorzover sprake is van een bijzonder wettelijke bepaling.[975] *Maar een dergelijk zwijgrecht geldt alleen voor personeelsleden.*[976]

In de jurisprudentie komt duidelijk naar voren dat de medewerkingsverplichting in beginsel voor een 'ieder' geldt: ook voor personen, waaronder ex-werknemers (ex art. 5:20 Awb).[977] De Bree geeft aan dat voor menig ex-werknemer die verantwoordelijkheid droeg waarop wordt toegezien, veelal een eigenstandig zwijgrecht toekomt uit hoofde van een (vermeend) feitelijk leidinggeverschap.[978] Voor die medewerker kan dan het algemene zwijgrecht gelden in het kader van het nemo tenetur-beginsel.[979]

Waar het – desgevraagd – verstrekken van gegevens en inlichtingen door een natuurlijk persoon aan de inspecteur op vrijwilligheid berust, kan de toezichthouder dit vorderen.

Overheidsinstellingen

De inspecteur kan zich ook wenden tot overheidsinstellingen (art. 55 AWR). Die zijn verplicht tot het desgevraagd verstrekken van gegevens en inlichtingen. Het is een algemene verplichting waarvan de staatssecretaris van Financiën in zijn brief aan de Tweede Kamer als voorbeeld de politie(registers) noemt.[980] Zeker ten aanzien van dergelijke registers is terughoudendheid van de inspecteur gepast.[981]

De eigen geheimhoudingsverplichting van een overheidsinstelling kan echter een belemmering vormen. Dan is overleg vereist en kan de minister besluiten tot een ontheffing (art. 55 lid 2 AWR). Een voorbeeld hiervan is de fel bekritiseerde verstrekking van Nma gegevens aan de Belastingdienst.[982] Een ander voorbeeld is het verstrekken van gevraagde gegevens en inlichtingen door de AFM en DNB.[983] Wenst de Belastingdienst op grond van bovenstaande bepalingen over te gaan tot het stellen van serievragen, dan moet dit eerst op centraal niveau worden afgestemd.[984]

---

975 Zie bijvoorbeeld art. 53 (oud) Mw en art. 12i Iw ACM. Jurisprudentie hieromtrent: CBb 21 december 2012, LJN:BY7031, JB 2013/41 en CBb 21 december 2012, LJN:BY7026, AB 2013/49; JOR 2013/48.

976 Wet van 25 juni 2014 tot wijziging van de Instellingswet Autoriteit Consument en Markt en enige andere wetten in verband met de stroomlijning van het door de Autoriteit Consument en Markt te houden markttoezicht, Stb. 2017, 247.

977 Kamerstukken II 2012/13, 33 622, nr. 3, p. 10-11; Kamerstukken II 2012/13, 33 622, nr. 7, p. 40-43.

978 R. de Bree, De ex-werknemer en het zwijgrecht: evoluerend mededingingsrecht?, Actualiteiten Mededingingsrecht 2010, p. 161.

979 Er moet dan wel sprake zijn van een criminal charge, zie CBb 14 april 2016, ECLI:NL:CBB:2016:114, JONDR2016/892; CBb 8 juli 2015, ECLI:NL:CBB:2015:191. Zie voor uitgebreide beschouwingen C.A. Wijsman, Nemo tenetur in belastingzaken (diss.), 2017.

980 Kamerstukken II 1995/96, 23 470, nr. 14, p. 1, Brief van de staatssecretaris van Financiën.

981 Aantekening V-N 1996/1509, 8, n.a.v. Brief van de staatssecretaris van Financiën 12 april 1996, nr. WDB96/125.

982 Persbericht ministerraad, 26 november 2004, met verwijzing naar de kamerbehandeling (Kamerstukken II 2004/05, 28 244, nr. 82).

983 Aanhangsel Handelingen II 2005/06, nr. 263, Brief aan de Tweede Kamer van 30 september 2005, nr. FM 2005-02449 U.

984 Kamerstukken II 1987/88, 19 393, nr. 3, p. 7-8.

In de Awb is geen uitdrukkelijke bevoegdheid opgenomen tot verplichte medewerking van overheidsinstanties. De wetgever acht het klaarblijkelijk niet noodzakelijk om bevoegdheden wettelijk op te nemen in de AWB. Daarvoor zijn specifieke wetten. De vraag is of, bij het ontbreken van bijzondere wetgeving, de algemene wettige bevoegdheden een grondslag bieden voor de verplichte medewerking.

Voor verplichte medewerking moet sprake zijn van (directe) betrokkenheid van de betreffende overheidsinstantie. Die is situatieafhankelijk en op grond van de noodzakelijkheidsvereiste is het aan de toezichthouder om dat te bepalen. Een betrokkenheid van de overheidsinstantie bij de 'onder toezicht gestelde' lijkt veelal niet voor de hand te liggen.

Bovendien speelt er ook nog de geheimhoudingsplicht. Zou het passeren van de grens van een wettelijke geheimhoudingsplicht niet *te vergaande bevoegdheidsuitoefening* zijn? Daar ligt de uiterste grens volgens de minister van Financiën.[985] Het vraagt immers van de overheidsinstelling om haar geheimhoudingsplicht geweld aan te doen.

De algemene wettelijke geheimhoudingsverplichting geldt *voorzover* die persoon het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden (2:5 Awb).[986] En voor de Belastingdienst geldt zijn eigen geheimhoudingsplicht (voor de heffing: ex art. 67 AWR).[987] Daarnaast geldt voor ambtenaren de zeer algemeen luidende geheimhoudingsbepaling in het ARAR.[988] En kunnen nog enkele zeer bijzondere geheimhoudingsbepalingen van toepassing zijn voor uitvoerende organen.[989] Veelal kan en mag een overheidsinstelling alleen gegevens en inlichtingen verstrekken ingeval sprake is van een *wettelijke* verplichting dan wel dat uit zijn taak de noodzaak tot mededeling voortvloeit (art. 2:5 Awb).

Een algemene (wettige) bevoegdheid in de Awb zou wat dat betreft niet voldoen. Daarvoor is derhalve een bijzondere wetgeving noodzakelijk. Uit de jurisprudentie blijkt dat de bevoegdheid van de inspecteur wettelijk bepaald is (ex art. 55 AWR) en niet in strijd is met andere grondbeginselen.[990] Voor de toezichthouder is dit nog

985 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 141; Kamerstukken II 2003/04, 29 708, nr. 3, p. 41, 45-46.

986 De Tweede Kamer noemde als voorbeeld in dit verband de bescherming van de privacy of van bedrijfs- en fabricagegegevens. Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, p. 56–57. In het kader van de Wob oordeelt de ABRvS dat daarvan sprake is 'indien en voor zover uit die gegevens wetenswaardigheden kunnen worden gelezen of afgeleid met betrekking tot de technische bedrijfsvoering of het productieproces dan wel met betrekking tot de afzet van de producten of de kring van afnemers en leveranciers.'ABRvS 17 juli 2002, LJN:AE5445; zie ook nuancering Rb. Dordrecht 11 januari 2002, LJN:AD9759, Financiële gegevens kunnen daar ook onder vallen, met uitzondering van (financiële) gegevens waarvoor een wettelijke openbaarmakingsplicht geldt vanuit Boek 2 BW.

987 Voor de bijzondere positie van de medewerker van de Belastingdienst, par. 5.7.3.5.

988 Art. 59 van het Algemeen Rijksambtenarenreglement (ARAR).

989 Naast de specifieke geheimhoudingsbepaling in de AWR zijn er soortgelijke bepalingen opgenomen in o.a. de Wjsg (art. 52), de Wpg (art. 7), de Wft (art. 1:89 e.v.), de Wcr (art. 5 lid 3), de Wet Bibob (art. 28) en de Wet SUWI (art. 74). Voor het 'doorbreken' van die geheimhoudingsbepalingen gelden veelal specifieke voorwaarden.

990 Hof Arnhem 5 juli 2011, LJN:BR1282; Hof Amsterdam 14 november 2013, ECLI:NL:GHAMS:2013:4482.

maar de vraag. Het verstrekken van gegevens tussen overheidsinstellingen moet een wettelijke grondslag hebben.[991] Ook het hebben van een convenant biedt niet altijd oplossingen.

Hier lijkt de bevoegdheid van de inspecteur verder te strekken dan die van de toezichthouder vanuit de Awb (en er zijn geen specifieke bepalingen daartoe opgenomen in bijzondere wetgeving). Temeer omdat naast deze ingrijpende bevoegdheid – zo deze voor de toezichthouder bestaat – ook voor de overheid nog sprake kan zijn van het recht op verschoning. Onderscheidt een ambtenaar zich in zijn geheimhoudingsplicht ten opzichte van professioneel verschoningsgerechtigden? Burgers en bedrijven die hun gegevens aan bestuursorganen hebben toevertrouwd, mogen er toch vanuit gaan dat zij die vertrouwelijk behandelen. Daarin lijkt mij geen verschil aanwezig met de hierna te behandelen algemene verschoningsgerechtigden (par. 5.7.3.4). Dit geldt des te meer wanneer het een belastingambtenaar betreft met een bijzondere geheimhoudingsplicht (par. 5.7.3.5).

5.7.3.4 De beperkte rol van de verschoningsgerechtigde(n) in het algemeen

In het kader van het verkrijgen van gegevens bij derden kan het verschoningsrecht gelden.[992] Zij worden – in tegenstelling tot in het fiscale domein (ex art. 53a AWR) – niet limitatief in de Awb (ex art. 5:20 Awb) genoemd.

Tot het klassieke kwartet van functioneel of professioneel verschoningsgerechtigden voor het civiele recht behoren de advocaat, de arts, de geestelijke en de notaris.[993] De Hoge Raad oordeelt dat de grondslag hiervoor moet worden gezocht in het 'rechtsbeginsel dat meebrengt dat bij zodanige vertrouwenspersonen het maatschappelijk belang dat de waarheid in rechte aan het licht komt, moet wijken voor het maatschappelijk belang dat een ieder zich vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking van het besprokene om bijstand en advies tot hen moet kunnen wenden.'[994]

In het kader van de waarheidsvinding beperkt het verschoningsrecht tot de getuigenplicht: het beperken heeft dan ook een uitzonderingskarakter.[995] Het gaat om alle (functioneel) *toevertrouwde* informatie wat verder kan gaan dan wat daar in het spraakgebruik onder wordt verstaan.[996] De Hoge Raad oordeelt hierbij dat wanneer het gaat om informatie die *niet* naar haar aard vertrouwelijk is pas dan is sprake van '*toevertrouwd*' wanneer uit de omstandigheden blijkt dat de verstrekte

991 NRC, 15 oktober 2004, waarin het verstrekken van gegevens en inlichtingen door de Nma aan de Belastingdienst is bekritiseerd en aanleiding heeft gegeven tot Kamervragen (Kamerstukken II 2004/05, 28 244, nr. 82).

992 In het algemeen geldt dat het (functioneel) verschoningsrecht een uitzondering vormt op de getuigplicht. Zie o.a. art. 165 lid 2 en 3 Rv. (civiele recht) en art. 218 Sv (strafrecht).

993 PHR 27 april 2012, LJN:BV3426; zie ook P.J.M. Domburg, Over de grenzen van het verschoningsrecht, Studiereeks recherche, 1994.

994 HR 1 maart 1985, LJN:AC9066, NJ 1986/173; HR 25 september 1992, LJN:ZC0690, NJ 1993/467.

995 HR 10 april 2009, LJN:BG9470, NJ 2010/471.

996 J.M.H. Römkens, Professioneel verschoningsrecht advocaten onder druk, TFB 2011/03, p. 28; M.A. Wisselink, Beroepsgeheim, ambtsgeheim en verschoningsrecht 1997, p. 27; J.J.I. Verburg, Het beroepsgeheim 1985, p. 31-34.

gegevens voor derden verborgen dienen te blijven.[997] Niet alle vertrouwelijke gegevens vallen daar dus onder.

Het fiscale domein kent een eigen verschoningsrecht.[998] De wetgever acht de waarde van vertrouwelijke communicatie met de limitatief genoemde personen zwaarder wegen dan een eventuele fiscale relevantie. Bij redelijke twijfel acht de Hoge Raad het verschoningsrecht zwaarder wegen.[999] Dit verschoningsrecht geldt in de fiscale sfeer van oudsher voor het genoemde klassieke kwartet van artsen, advocaten, notarissen en geestelijken.[1000] De apotheker is daaraan toegevoegd (art. 53a AWR). Zij alleen, en geen ander, kunnen zich beroepen op dit wettelijke verschoningsrecht. Hoewel de wet spreekt over een beroep *kunnen* doen op het verschoningsrecht, is dit in beginsel hun plicht ten aanzien van hetgeen is '*toevertrouwd*'.[1001] De verschoningsgerechtigde bepaalt de omvang van het verschoningsrecht. Alleen hij kan immers inschatten wat hem al dan niet is 'toevertrouwd'.[1002] En dat is ook zijn verantwoordelijkheid.[1003] Hij dient in beginsel geheim te houden al hetgeen hem is toevertrouwd.[1004] Toestemming vanuit de cliënt ontslaat hem niet van die plicht.[1005] Wel strekt het verschoningsrecht zich, volgens vaste jurisprudentie, alleen uit tot datgene waarvan de wetenschap hem *als verschoningsgerechtigde* (en alleen in die hoedanigheid) is 'toevertrouwd'.[1006] Het verschoningsrecht strekt zich dan ook niet uit tot hetgeen hem in een andere hoedanigheid is toevertrouwd.[1007] Het marginale toetsingsrecht beperkt zich tot de civiele procedure.

Er kan ook sprake zijn van een afgeleid verschoningsrecht.[1008] De inspecteur behoudt het recht om een beroep op het (afgeleide) verschoningsrecht op aannemelijkheid te toetsen.[1009]

Voor het nalevingstoezicht is het verschoningsrecht echter niet beperkt tot deze zogenaamde klassieke verschoningsgerechtigden, maar kunnen ook anderen daar

997 HR 29 november 1949, nr. 29111949, HR:1949:133, NJ 1950/664; HR 11 maart 1994, LJN:ZC1296, NJ 1995/3.

998 In de literatuur wel aangeduid als 'quasi-verschoningsrecht' vanwege het onderscheidende karakter ten opzichte van de beperking in het getuigen. Zie o.a. J.M.H. Römkens, Professioneel verschoningsrecht advocaten onder druk, TFB 2011/03, p. 27; P. van der Wal, Het wettelijk verschoningsrecht in belastingzaken, WFR 2001/420, p. 421, i.h.b. voetnoot 12.

999 HR 1 maart 1985, LJN:AC9066, NJ 1985/173; HR 22 november 1991, LJN:ZC0690, NJ 1992/315; HR 25 september 1992, LJN:ZC0690, NJ 1993/467; HR 11 maart 1994, NJ 1995/3.

1000 HR 25 oktober 1983, LJN:AG4685, NJ 1984/132; HR 6 mei 1986, LJN:AB9404, NJ 1986/813 en Hof Amsterdam 12 augustus 2002, NJ 2003/305.

1001 HR 25 september 1992, LJN:ZC0690, NJ 1993/467; anders Hof 's-Gravenhage 3 juli 1989, LJN: AW2373, BNB 1990/160.

1002 HR 1 maart 1985, LJN:AB9404, NJ 1995/173.

1003 Vgl. HR 6 maart 1987, LJN:AG5554, NJ 1987/1016, met conclusie A□G Biegman-Hartogh en nt. Haardt.

1004 HR 23 mei 1990, LJN:ZC4295, BNB 1990/240.

1005 HR 17 februari 1928, W 11818, NJ 1928/727; zie ook HR 24 december 2010, LJN:BO4927.

1006 HR 25 september 1992, LJN:ZC0690, NJ 1993/467.

1007 P. van der Wal, Het wettelijk verschoningsrecht in belastingzaken, WFR 2001/420.

1008 HR 29 maart 1994, LJN:ZC9693, NJ 1994/552 ten aanzien van een (register)accountant; zie ook HR 12 februari 2002, LJN:AD4402, NJ 2002/440.

1009 HR 19 november 1985, LJN:AC9105, NJ 1986/533; zie ook HR 27 april 2012, LJN:Bv3426.

een beroep op doen (art.5:20 lid 2 Awb). De redactie sluit aan bij de algemene geheimhoudingsbepaling tegenover bestuursorganen (art. 2:5 Awb).

Het geeft een recht voor het weigeren van inlichtingen- en inzagemedewerking aan de professionele geheimhouders (zoals artsen, advocaten, notarissen en geestelijken).[1010] Het moet gaan om een geheimhoudingsverplichting uit hoofde van ambt, beroep of *wettelijk voorschrift.* Een overeengekomen verplichting tot geheimhouding doet geen afbreuk aan de medewerkingsplicht.[1011]

In de rechtspraak is bevestigd dat tot de verschoningsgerechtigden ook de belastingambtenaar[1012] en de journalist[1013] behoren. Jansen sluit niet uit dat anderen, zoals de politieambtenaar, de accountant, de socioloog-onderzoeker en de belastingadviseur ook als verschoningsgerechtigden erkend kunnen worden, en derhalve ontheven kunnen worden van hun medewerkingsplicht.[1014] De groep van verschoningsgerechtigden is daarmee niet op voorhand bepaald. Dit in tegenstelling tot het fiscale domein.[1015] Uiteindelijk bepaalt de aard van de communicatie de strekking van het verschoningsrecht. En dat kan per handhavingssfeer verschillen.

In bijzondere wetgeving kan het verschoningsrecht – ondanks dat de persoon tot de genoemde kring behoort – namelijk worden beperkt. Als voorbeeld noem ik het verkrijgen van inzage in cliëntendossiers door het Bft bij het toezicht op notarissen (zie o.a. art. 111a lid 3 Wna). De wettelijke geheimhoudingsverplichting staat dan op gespannen voet met het kunnen houden van toezicht. Dit vraagt om overleg – en afwegingen van belangen – door de toezichthouder en verschoningsgerechtigde. In de (fiscale) opsporingssfeer kan de inbreuk nog verder: voor overleg is niet altijd gelegenheid.[1016]

Maatschappelijke belangen moeten telkens opnieuw worden gewogen.[1017] Aan de hand van de jurisprudentie is die afweging niet in algemene regels samen te vatten. Als de toezichthouder alternatieven kan aanwenden– en derhalve ook op andere wijze de naleving kan controleren – dan kan bijvoorbeeld het verschonings-

1010 Kamerstukken II 23700, nr. 3, p. 148.

1011 Hof Den Haag 23 april 2013, LJN:CA3041.

1012 HR 8 november 1991, LJN:ZC0409, NJ 1992/277.

1013 EHRM 27 maart 1996, NJCM-Bulletin 1996, p. 725-737 (Goodwin vs. Verenigd Koninkrijk) en HR 10 mei 1996, NJ 1996/578 (m.nt. E.J. Dommering) en NJCM-Bulletin 1996, p. 683-695, r.o. 3.2 (Van den Biggelaar/Dohmen & Langenberg); zie ook EHRM 22 november 2007, nr. 64752/01 (Voskuil vs. Nederland).

1014 O.J.D.M.L Jansen, art. 5.20 Awb, geheimhouders. In: T. Barkhuysen (red.), Module Algemeen bestuursrecht.

1015 Een wettelijke geheimhoudingsplicht is de minimumvoorwaarde (HR 22 december 1989, LJN: AD0997, NJ 1990/779). Het hebben van een (wettelijke) geheimhoudingsplicht is niet voldoende; D.R. Doorenbos, Witwassen en (misbruik van) verschoningsrecht, Advocatenblad 1996, p. 112. Het gaat alleen om de limitatief genoemde groep van personen waarvoor een verschoningsrecht geldt en degenen die daaraan een (afgeleid) verschoningsrecht kunnen ontlenen.

1016 Vgl. HR 30 november 1999, LJN:ZD7280, NJ 2002/438 (Huiszoeking bij advocaat en verschoningsrecht); zie ook HR 23 januari 1965, NJ 1965/388 (Weigering arts bij fiscale informatieverplichting).

1017 Rb. Amsterdam 16 maart 2016, nr. 665526-15 (niet gepubliceerd), waarbij belanghebbende zelf toestemming had gegeven maar de verschoningsgerechtigde weigerde om van zijn verschoningsrecht afstand te doen. Terecht oordeelt de rechtbank.

recht prevaleren.[1018] En dan kan de toezichthouder in beginsel geen derdenonderzoek instellen.

5.7.3.5 De rol van de belastingambtenaar als verschoningsgerechtigde in het bijzonder

Een bijzondere positie neemt de medewerker van de Belastingdienst in. Hij heeft immers ook een wettelijke geheimhoudingsplicht. 'De praktijk van de informatieverstrekking in fiscalibus is zodanig ingespeeld op en verweven met de thans geldende, *zeer strakke geheimhoudingsplicht* van de AWR, dat deze gehandhaafd moet blijven.' Volgens de minister van Justitie, kan die daarom niet worden vervangen door de geheimhoudingsverplichting volgens de Awb.[1019]

De geheimhoudingsplicht in het fiscale domein geldt in beginsel onverkort voor *alle informatie.* Dat gaat dus verder dan gegevens met *een vertrouwelijk karakter* (ex 2.5 Awb). Dat vloeit voort uit het stelsel van belastingheffing en de inbreuk op het persoonlijke domein van burgers en bedrijven.[1020] Het gaat immers om hetgeen een derde aan de inspecteur, *heeft toevertrouwd*.[1021] Volgens Feteris betreft dit alle wetenschap die bij de uitoefening van de functie is opgedaan.[1022] Ook Wisselink[1023] meent, in navolging van Verburg[1024] dat 'toevertrouwd' ruimer moet worden gelezen dan in zuiver spraakgebruikelijke zin en dat het gaat om alle kennis die in functioneel verband is verkregen.[1025] Wisselink tekent verder aan: '(…) In een vroeger arrest, HR 29 nov. 1949, NJ 1950/664, beperkte de Hoge Raad de omvang van het fiscale verschoningsrecht door een beperkte uitleg van het criterium 'toevertrouwd' (…) aldus dat daaronder slechts zou vallen 'hetgeen (…) een geheim karakter draagt.' Het komt me voor dat dit arrest is achterhaald door HR 3 mei 1956 (…), dat zo'n beperking niet aanlegt. (…)' De A-G voegt daaraantoe dat het naar zijn

1018 Hof Amsterdam, 25 oktober 2007, LJN:BB6708.

1019 Kamerstukken II 1990/91, 21 221, nr. 5, punt 2.43.

1020 In de inleiding van mijn dissertatie geef ik aan dat er een toenemende behoefte is aan effectieve fraudebestrijding. In dat kader worden steeds meer gegevens gedeeld. En dat is iets anders dan 'onbescheidenheid en loslippigheid', zoals D. Hazenwinkel-Suringa aangeeft in 1959 in De doolhof van het beroepsgeheim, 1959, p. 14, '(…). De ratio (van de) strafbaarstelling (van ambtenaren) ingeval zij hun bevindingen naar buiten uitdragen, is deels het moeten reageren tegen het in gevaar brengen, zelfs dwarsbomen van het overheidsbeleid, deels het moeten voorkomen dat de burgers, die ambtenaarlijke inbreuken in hun privaatleven, in hun huizen, werkplaatsen, fabrieken wel moeten dulden, bovendien nog gedupeerd zouden worden door hun onbescheidenheid en loslippigheid. (…).' Wel zal dit plaats dienen te vinden binnen de gestelde kaders van de geheimhoudingsplicht, waarbij 'loslippigheid' nog steeds als strafrechtelijke delict kwalificeert.

1021 PHR 27 april 2012, LJN:BV3426.

1022 M.W.C. Feteris, Formeel belastingrecht (Fiscale Handboeken nr. 9), 2007, p. 290; zie ook J.M.H. Römkens, Professioneel verschoningsrecht advocaten onder druk, TFB 2011/03, p. 28.

1023 M.A. Wisselink, Beroepsgeheim, ambtsgeheim en verschoningsrecht 1997, p. 27.

1024 J.J.I. Verburg, Het beroepsgeheim 1985, p. 31-34.

1025 Reactie op arrest HR 3 mei 1956, NJ 1956/297.

mening niet bepalend is of de informatie al dan niet een vertrouwelijk karakter heeft.[1026]

Hof 's-Hertogenbosch signaleert in 1976 '(…) dat het verschoningsrecht (van een belastingambtenaar) zich zelfs uitstrekt tot die bevindingen van de geheimhouder, die niet van fiscaal belang zijn of kunnen zijn (Hof Leeuwarden 10 januari 1968, vernietigend Rb. Leeuwarden 3 oktober 1966, NJ 1967/365). (…)'[1027] en '(…) dat (…) art. 67 lid 1 (AWR) geen andere uitleg toelaat dan deze, dat de bij deze bepaling opgelegde geheimhoudingsplicht zich uitstrekt tot al hetgeen blijkt of medegedeeld wordt (…), ongeacht het al dan niet vertrouwelijk karakter van de desbetreffende gegevens; (…) dat het voorgaande tot de conclusie leidt, dat de (…) feiten het (…) beroep op verschoningsrecht volgens de toepasselijke wetsbepalingen rechtvaardigen (…)'.[1028]

De inspecteur heeft ook zelf een verschoningsrecht.[1029] Uitzondering hierop is de situatie waarin hij gegevens (door)verstrekt ten dienste van de belastingheffing dan wel '(…) aan de contribuabele zelf, of aan degene die in diens opdracht handelt, van gegevens die uitsluitend de persoon of de zaken van de contribuabele betreffen.'[1030] Aan de andere kant moet hij rekening houden met het belang dat wordt beschermd, namelijk dat van degene die gegevens heeft toevertrouwd. De A-G Wortel concludeert dat '(…) de in artikel 67 AWR opgenomen geheimhoudingsplicht van degene die bij de uitvoering van de belastingwet is betrokken niet wordt opgeheven door de omstandigheid dat gegevens voor derden langs andere weg toegankelijk zijn.'[1031] Het gaat er dus niet om dat de gegevens voor die ander ook op andere wijze te verkrijgen zijn, maar dat de gegevens aan de inspecteur zijn toevertrouwt.

Aan de andere kant, de A-G Van Soest concludeert 'de aanvaarding van een geheimhoudingsplicht brengt nog niet zonder meer mee, dat een verschoningsrecht erkend *moet* worden. Dienaangaande behoort per vraag, of zelfs onderdeel van een vraag, afgewogen te worden, welk belang het zwaarst weegt.'[1032] De Hoge Raad neemt dat over en verwoordt het in een later arrest als volgt: 'per vraag moet worden bezien of een verschoningsrecht bestaat alsmede dat het aan redelijke twijfel onderhevig is of de beantwoording van de vraag naar waarheid zou kunnen geschieden zonder dat door de getuige geopenbaard wordt wat verborgen dient te blijven.'[1033]

1026 HR 1 maart 1985, AC9066, NJ 1986/173, rov. 3.4, herhaald in HR 18 december 1998, LJN:ZC2808, NJ 2000/341; M.W.C. Feteris, Formeel belastingrecht (Fiscale Handboeken nr. 9), 2007, p. 290 verwijst in noot 293 ook naar HR 11 februari 2003, FED 2003/320 waarin is beslist dat de omstandigheid dat de informatie ook elders verkrijgbaar is, niet afdoet aan de geheimhoudingsplicht van de belastingambtenaar.

1027 Rb. Amsterdam 26 januari 1972, LNJ:AC5182, NJ 1972/222, WFR 1972/5103, p. 845, m.nt. Pol.

1028 Hof 's-Hertogenbosch 28 september 1976, NJ 1977/312.

1029 HR 8 november 1991, LJN:ZC0409, NJ 1992/277; Hof Leeuwarden 20 december 1995, NJ 1996/646.

1030 ARRvS 22 november 1982, LJN:2763, BNB 1985/33; zie ook ARRvS 31 juli 1984, LJN:AP3404, BNB 1985/35 en FED 1985/133, m.nt. J.B.H. Roben.

1031 PHR 11 februari 2003, LJN:AF2343;HR 11 februari 2003, LJN:AF2343.

1032 PHR conclusie A-G van Soest 8 november 1991, LJN:ZC0409, NJ 1992/277.

1033 HR 25 mei 1999, LJN:ZD1552, NJ 1999/580; zie ook HR 8 november 1991, LJN:ZC0409, NJ 1992/277 en HR 21 februari 1997, LJN:ZC2284, NJ 1997/305.

Het verschoningsrecht geldt daartegen onverkort in geval hij moet optreden als getuige.[1034] Hierover merkt de staatssecretaris in 2014 op dat daarvoor geen beleid is.[1035] In het Besluit fiscaal bestuursrecht geeft de staatssecretaris de reikwijdte van de geheimhoudingsplicht aan wanneer een medewerker van de Belastingdienst optreedt als getuige.[1036] Maar het verschoningsrecht is breder en het geldt ook voor verzoeken van andere toezichthouders.

De staatssecretaris heeft uitdrukkelijk de zwaarte van de geheimhoudingsplicht aan de Tweede Kamer bevestigd met de woorden 'Belastingambtenaren *moeten* zich houden aan de op hen rustende geheimhoudingsplicht van artikel 67 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Verder kunnen nog van toepassing zijn de geheimhoudingsplicht uit de Invorderingswet, de Algemene wet bestuursrecht en de Ambtenarenwet. Belastingambtenaren zijn dus zeker *niet vrij* om complete openheid te betrachten maar zijn gehouden zelf vraag voor vraag te beoordelen of hun geheimhoudingsplicht de beantwoording van de vraag in de weg staat. Daarom is het voor een ambtenaar bepaald geen sinecure om als getuige op te treden. Ook de rechter kan hen niet van de geheimhoudingsplicht ontheffen. Het is zelfs denkbaar dat de ambtenaar bij schending van de geheimhoudingsplicht wordt vervolgd.'[1037] Een strikt beleid is dan ook vereist, zowel ter bescherming van de betreffende ambtenaren als voor burgers en bedrijven.

Degenen die gegevens en inlichtingen verstrekken aan de Belastingdienst doen dat in het kader van de belastingheffing met de verwachting dat de inspecteur die vertrouwelijke behandelt: volgens het wettelijke kader dat ik zojuist heb geschetst. De staatssecretaris sluit in zijn Besluit fiscaal bestuursrecht aan op hetgeen ook voor het verschoningsrecht van een notaris geldt: 'De fiscale geheimhoudingsplicht vindt zijn rechtvaardiging in het algemeen belang. Het publiek (belastingplichtigen) moet niet van het verstrekken van inlichtingen en bescheiden aan de Belastingdienst worden weerhouden door de vrees dat die gegevens voor andere doeleinden kunnen worden gebruikt dan voor een juiste en doelmatige uitvoering van de aan de Belastingdienst opgedragen taak. Het doet er daarbij niet toe of de betrokken belastingplichtige toestemming heeft gegeven de gegevens verder te verstrekken. Met andere woorden: het algemeen belang bij de fiscale geheimhouding prevaleert boven het individuele belang van betrokkenen.'[1038]

Een verschil met andere verschoningsgerechtigden zoals notarissen lijkt dan ook niet voor de hand te liggen. Een medewerker van de Belastingdienst heeft – in beginsel – de plicht tot geheimhouding waarop anderen mogen vertrouwen.

De Hoge Raad oordeelt dat een belastingplichtige ten tijde van zijn contacten er vanuit mag gaan dat een verschoningsgerechtigde zich aan het verschoningsrecht

---

1034 Art. 165 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering en art. 8:33 Awb bij getuigenverhoor door de bestuursrechter.

1035 Kamerstukken II 2014/15, 892 en Aanhangsel Handelingen II, 2014/15, nr. 893, Brief van de staatssecretaris van Financiën, 18 december 2014, nr. DGB/2014/6726 U.

1036 Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 24 mei 2017, nr. 2017-1209, Stcrt. 2017, 38270.

1037 Aanhangsel Handelingen II, 2014/15, nr. 892 en Aanhangsel Handelingen II, 2014/15, nr. 893, Brief van de staatssecretaris van Financiën, 18 december 2014, nr. DGB/2014/6726 U, kenmerk 2014Z22510, Beantwoording Vraag 14.

1038 Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 24 mei 2017, nr. 2017-1209, Stcrt. 2017, 38270.

houdt. Immers, de waarde die hier namelijk wordt beschermd, is dat van *de cliënt* van de verschoningsgerechtigde en *niet* dat van *de verschoningsgerechtigde* zelf.[1039] Die verschoningsgerechtigden hebben nog een ontsnappingsmogelijkheid: niet alles is immers 'toevertrouwd'. Dat is voor de inspecteur anders: al hetgeen hij in het kader van de uitvoering van de belastingwet aan gegevens en inlichtingen verkrijgt, is op grond van artikel 67 lid 1 AWR te kwalificeren als 'toevertrouwd'.

Er is geen reden om te veronderstellen dat een belastingplichtige een andere verwachting heeft over de wettelijke geheimhoudingsplicht van de notaris als verschoningsgerechtigde dan die van een medewerker van de Belastingdienst. Degenen die gegevens aan de Belastingdienst hebben toevertrouwd, mogen er daarom vanuit gaan dat de geheimhoudingsplicht wordt nagekomen. Voor de medewerker van de Belastingdienst geldt de plicht van zijn verschoningsrecht gebruik te maken. Op basis van Hoge Raad 23 mei 1990, BNB 1990/240 valt de stelling te verdedigen dat de Belastingdienst, zonder toestemming van de cliënt (in casu: belastingplichtige), geen gegevens mag verstrekken aan derden. Ingeval er een wettelijke verplichting bestaat maar met de mogelijk tot een beroep op het verschoningsrecht, zal hij derhalve de belastingplichtige in zijn overwegingen moeten betrekken.

De inspecteur en de toezichthouder beschikken over bevoegdheden voor het verkrijgen van vertrouwelijke gegevens. Die vertrouwelijkheid moet meewegen in de belangenafweging bij het delen van die gegevens.

5.7.4 Conclusies

De belangrijkste conclusies voor het verstrekken van gegevens en inlichtingen in het kader van een derdenonderzoek laten zich als volgt samenvatten:[1040]

- De inspecteur kan zich in het kader van een derdenonderzoek wenden tot alle administratieplichtigen. Zij moeten – desgevraagd – aan een dergelijk onderzoek zowel actief als passief meewerken.
  Een toezichthouder beschikt niet over eenzelfde wettelijke bevoegdheid. Maar hij kan daarentegen van een ieder medewerking vorderen die (direct) betrokken is bij de wet- en regelgeving waarop wordt toegezien. Voor de toezichthouder is op voorhand niemand uitgesloten. Alle medewerkingsvarianten zijn in beginsel onverkort van kracht. Bij een verminderde betrokkenheid moet de noodzaak pregnanter zijn en is voor vergaande bevoegdheden geen plaats.
- De toezichthouder kan particulieren (waaronder ex-werknemers) in zijn nalevingstoezicht betrekken. Zij kunnen verplicht worden hun medewerking te verlenen in het kader van een derdenonderzoek.
  Tegenover de inspecteur bestaat die verplichting niet.
- De inspecteur kan overheidsorganen om gegevens en inlichtingen vragen. Voor hen bestaat – in het kader van een derdenonderzoek – echter geen wettelijke inzageverplichting. Deze wettelijke verplichting ontheft de overheidsorganen van de geheimhoudingsplicht.

1039 HR 23 mei 1990, LJN:ZC4295, BNB 1990/240.
1040 Zie ook de bijlagen 6 en 7b. Vergelijking van de toezichtsbevoegdheden.

De Awb biedt geen wettelijke bevoegdheid tot het verkrijgen van inlichtingen noch inzage bij overheidsorganen. De wettige bevoegdheid strekt alleen voorzover sprake is van een (directe) betrokkenheid bij de wet- en regelgeving waarop wordt toegezien en de medewerking redelijkerwijs noodzakelijk is. De Awb biedt, door het ontbreken van de wettelijke bepaling, geen grondslag tot ontheffing van de fiscale geheimhoudingsverplichting. Daarvoor is bijzondere wet- en regelgeving vereist. Daar waar de inspecteur overheidsbreed gegevens en inlichtingen kan verkrijgen ten dienste van de belastingheffing, ontbreekt het de toezichthouder veelal aan bevoegdheden tot het verkrijgen van toezichtgegevens van overheidsorganen. En derhalve ook van de Belastingdienst.

- Aan de verplichting medewerking te verlenen ten dienste van de belastingheffing van derden kunnen alleen de – limitatief genoemde – klassieke verschoningsgerechtigden zich onttrekken en dit weigeren.
  Voor de toezichthouder is dat recht niet beperkt tot de klassieke verschoningsgerechtigden. Hier kunnen ook anderen zoals de journalist en een medewerker van de Belastingdienst zich op beroepen.
  De verschoningsgerechtigden hebben de verantwoordelijkheid te handelen binnen hun maatschappelijke vertrouwenspositie. Anderen mogen daar vanuit gaan en, hoewel de wet spreekt over 'kunnen weigeren', de verschoningsgerechtigde een beroep doen op hun vertrouwenspositie tenzij een wettelijke verplichting daartoe bestaat dan wel in overleg met degenen die van hun vertrouwelijke positie uitgaan, daar toestemming voor verlenen.
- Medewerkers van de Belastingdienst kunnen onderling gegevens en inlichtingen uitwisselen indien sprake is van een belang voor de belastingheffing. Ten opzichte van andere toezichthouders geldt in beginsel de plicht tot geheimhouding met toepassing van de wettelijke geheimhoudingsplicht en verschoningsrecht, tenzij er een wettelijke verplichting bestaat. Alsdan moet er sprake zijn van een belangenafweging (op het niveau van een specifieke vraag).
- De inspecteur kan in het kader van een efficiënte uitvoering van zijn taak, ook gebruik maken van de werkzaamheden die anderen al hebben verricht, zoals de accountant. De brede maatschappelijke verantwoordelijkheid voor zowel het effectief als efficient uitvoeren van de taak ten dienste van de belastingheffing komt hier duidelijk naar voren.
  De toezichthouder kan gebruikmaken van de uitkomsten van hun arbeid voorzover daar zwaarwegende belangen voor zijn en er directe betrokkenheid is van die derde.
- Bij de belangenafweging bij het (door)verstrekken van derdeninformatie moeten ook de belangen van degenen die de vertrouwelijke gegevens beschikbaar hebben gesteld, worden meegewogen. Dit geldt voor zowel de inspecteur als de toezichthouder. Voor beiden geldt tevens dat zij, bij het verkrijgen van derdeninformatie, de belangen van de gegevensverstrekker ook moeten meewegen. En dat in volle transparantie.

5.8 Beantwoording van de onderzoeksvraag

In dit hoofdstuk geef ik een antwoord op de vierde onderzoeksvraag naar de unieke bevoegdheden van de inspecteur in relatie tot de algemene bevoegdheden als toezichthouder.

De inspecteur voert zijn toezicht uit ten dienste van de belastingheffing. Daarvoor zijn er verplichtingen gecreëerd voor belasting-, inhoudings- en administratieplichtigen. Ook andere overheidsorganen hebben verplichtingen aan de inspecteur, niet alleen voor hun eigen belastingheffing maar ook voor die van een ander. Zij zijn alle wettelijk verplicht om – desgevraagd – de inspecteur van gegevens en inlichtingen te voorzien en – met uitzondering van de overheidsorganen – tot het voor raadpleging beschikbaar stellen van boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan. De fiscale administratieverplichting heeft het civielrechtelijke kader van het BW als fundament. De fiscale en civiele administratie zijn correlerend en een ieder heeft zijn verantwoordelijkheid jegens de inspecteur om zijn taak ten uitvoer te kunnen brengen. De belastingheffing en het toezicht van de inspecteur daarop zijn daarmee in de maatschappij ingebed. In beginsel heeft een ieder ermee te maken en moet zijn bijdrage leveren.

De persoonlijke verantwoordelijkheid van een belastingplichtige komt heel expliciet naar voren wanneer de inspecteur vordert dat hij zelf moet verschijnen. Hij dient – desgevraagd – volledig transparant te zijn. Hij moet duidelijk, stellig en zonder voorbehoud zijn fiscaal relevante gegevens verstrekken. Bij de algemene aangifteverplichting zijn er zowel actieve als passieve verplichtingen jegens de inspecteur. Zonodig is een belastingplichtige zelfs wettelijk verplicht zich daarbij te laten assisteren (art. 52 lid 6 AWR).

De inspecteur heeft een zogenaamde discretionaire bevoegdheid tot het vragen om nakoming van de 'bijkomende' verplichtingen. Het geheel leidt tot informatie om vast te kunnen stellen dat belasting- en inhoudingsplichtigen hun fiscale verplichtingen, waarvoor zij verantwoordelijk zijn, nakomen en de ontvanger de juiste belastingen int. De inspecteur staat daarmee 'midden in de samenleving' waarbij burgers en bedrijven een zelfstandige verplichting hebben om hun bijdrage te leveren. Het proces is gebaseerd op een collectief verplichtingenstelsel: zowel voor de eigen belastingheffing als die van anderen.

De inspecteur kan, zo nodig, nakoming van de (bijkomende) verplichtingen afdwingen via de civiele rechter. Bestuursrechtelijke en strafrechtelijke sancties zijn opgenomen in de belastingwetgeving. De opsporing is een handhavingsmodaliteit. Hoewel de inspecteur bestuursrechtelijk te handelen heeft volgens de Awb, ontleent hij zijn bevoegdheden aan de fiscale wetgeving (AWR). Hij heeft van oudsher een geheimhoudingsplicht voor alles wat hij bij de uitoefening van zijn taak verneemt: de geheimhoudingsplicht in de AWR is strikt geformuleerd en afgestemd op zijn bijzondere positie.

De toezichthouder heeft bevoegdheden gekregen die zijn afgestemd op zijn taak: het nalevingstoezicht. Hij vervult zijn taak in een geheel andere rol en voor het overgrote deel in een andere sfeer dan die van uitvoering en opsporing. De toezichthouder is in tegenstelling tot de inspecteur niet te positioneren 'in het

midden van de maatschappij'. Hij dient toezicht te houden op de naleving van wet- en regelgeving die overigens wel van eminent maatschappelijk belang kan zijn.

Voor het uitoefenen van die taak heeft hij de bevoegdheid van een ieder inlichtingen te vorderen die betrokkenen is bij de naleving van de betreffende wet- en regelgeving. Ook kan de hij inzage verkrijgen in gegevens en bescheiden, plaatsen betreden en zaken onderzoeken. Het zijn zelfstandige bevoegdheden. Bij de uitoefening daarvan moet ook hij rekening houden met grondwettelijke fundamentele rechten van burgers en bedrijven en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Hij oefent het toezicht uit op basis van een bevoegdhedenstelsel ten aanzien van de direct betrokkenen waarop hij toeziet: de normadressaat. Bestuursrechtelijk kan hij zijn bevoegdheden zonodig uitoefenen met bestuursdwang. Op het opzettelijk (ver)hinderen van zijn overheidsoptreden – het weigeren gehoor te geven aan zijn vordering – staan strafrechtelijke sancties.

In de comparatieve studie zijn overeenkomsten en verschillen naar voren gekomen in de bevoegdheden van de inspecteur en de toezichthouder.[1041] Per definitie verkrijgen beiden gegevens en inlichtingen voor hun eigen wettelijke taak. De inspecteur mag alleen handelen binnen het uitgangspunt 'fiscaal van belang kunnen zijn' en het handelen van de toezichthouder moet 'noodzakelijk voor het uitoefenen van de wettelijke taak' zijn. Binnen dat doel mogen zij hun bevoegdheden aanwenden rekening houdend met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Die vormen een waarborg bij de uitoefening van de taak. Het verschil tussen nalevings- en uitvoeringstoezicht komt nadrukkelijk naar voren ten aanzien van de bevoegdheden. De inspecteur heeft de bevoegdheid de belastingplichtigen tot medewerking te verplichten. Hij heeft geen eigen bevoegdheid tot zelfstandige inmenging in het persoonlijke domein van burgers en bedrijven. Hij vraagt om toegang, gegevens en inlichtingen en inzage. De toezichthouder mag in beginsel zelfstandig toegang en inzage nemen.

De toezichthouder heeft een algemene verplichting tot geheimhouding van *vertrouwelijke* informatie. Het verstrekken van gegevens en inlichtingen aan de Belastingdienst is op grond van de belastingwetgeving een wettelijke verplichting waarop de inspecteur een beroep kan doen. Als overheidsorgaan is een toezichthouder daar expliciet toe verplicht. Een overeenkomstige verplichting is evenwel niet expliciet opgenomen in de Awb. Een medewerker van de Belastingdienst moet zich in beginsel verschonen van elk verzoek tot medewerking aan het toezicht door anderen. Alleen bij een wettelijke verplichting is hij daartoe verplicht.

Beschikt de Belastingdienst over unieke bevoegdheden voor het vergaren van toezichtgegevens? Uit de vergelijking tussen het nalevings- en uitvoeringstoezicht blijkt dat wel degelijk het geval te zijn. Bovendien is de aard van de medewerking in het kader van de taakuitoefening door de Belastingdienst uniek. De bevoegdheden kwalificeren als bijkomende verplichtingen voor zowel de eigen belastingplicht als die van derden: aanvullend op de fiscale aangifteplicht en de civielrechtelijke administratieplicht. Het is een wezenlijk onderdeel van het stelsel van belastingheffing. In de bijkomende verplichtingen ligt een fundamenteel verschil ten opzichte

1041 Zie bijlage 6 en 7 voor vergelijking van toezichtsbevoegdheden.

van toezichtsbevoegdheden volgens de Awb. De bijkomende verplichtingen bevatten echter ook overeenkomsten met de bevoegdheden van de toezichthouder. Het ligt derhalve voor de hand dat beiden over functioneel equivalente gegevens beschikken.

De verschillen in toezichtsbevoegdheden en in de wettelijke taak leiden tot uiteenlopende medewerking door burgers en bedrijven. En dat leidt weer tot exclusieve gegevens bij zowel de inspecteur als de toezichthouder. Het verstrekken van die gegevens aan elkaar vraagt om een belangenafweging. De vraag is nu wie die belangen moet afwegen? Op welke wijze moet dat dan gebeuren en op basis waarvan? Daarover meer in het volgende hoofdstuk.

HOOFDSTUK 6

Belangenafweging bij het verstrekken van fiscale toezichtgegevens

6.1 Inleiding

In de voorgaande hoofdstukken heb ik stilgestaan bij de taak van de Belastingdienst en de bevoegdheden om die uit te kunnen oefenen. Daaruit komt op hoofdlijnen naar voren dat de Belastingdienst een unieke taak (hoofdstuk 3) vervult die anders is dan die van de rijkstoezichthouders (hoofdstuk 4), hoewel de taakuitoefening kenmerken heeft van nalevingstoezicht. De dienst beschikt voor het uitoefenen van die taak over een uniek (verplichtingen) stelsel met bevoegdheden die daarop zijn afgestemd (hoofdstuk 5). Een uniek geheel dat van grote waarde is voor het stelsel van belastingheffing.

Binnen het rijksbrede toezicht neemt de Belastingdienst een positie in van waaruit hij andere toezichthouders gegevens verstrekt (par. 4.2.3). Bij het optreden als informant kunnen allerlei belangen in het geding zijn. Wanneer bestuursorganen elkaar onderling gegevens verstrekken, is er namelijk altijd collisie met het algemene belang van de geheimhoudings*verplichting*. Ik noem private belangen (zoals de persoonlijke levenssfeer en bedrijfsgeheimen) en publieke belangen (de veiligheid van de staat), de bescherming van de bijzondere positie van bepaalde ambten (de onschendbaarheid Koning), de zorg voor een goede werking van het openbaar bestuur (de mogelijkheid van intern beraad), het geheim houden van een bepaalde werkwijze en het belang van inspectie, toezicht en controle door bestuursorganen.[1]

Voor het verstrekken van gegevens aan andere bestuursorganen komt de Belastingdienst in beginsel in conflict met het wettelijke *verbod* op verdere bekendmaking van gegevens dan noodzakelijk is voor de uitvoering van de belastingwet. Het is inherent aan de strekking van het verbod dat alleen in uitzonderlijke omstandigheden de fiscale geheimhoudingsplicht kan worden opgeheven (par. 2.4.3.1). Er moet dan sprake zijn van een zwaarder wegend belang dan de geheimhoudingsplicht en (onderliggende) belangen. Het afwegen van die belangen is een fundamenteel beginsel voor het rechtvaardig optreden van de overheid (hoofdstuk twee).

In dit hoofdstuk belicht ik de belangenafweging in het proces van het delen van gegevens met andere bestuursorganen. Of om in fiscale terminologie te spreken, de

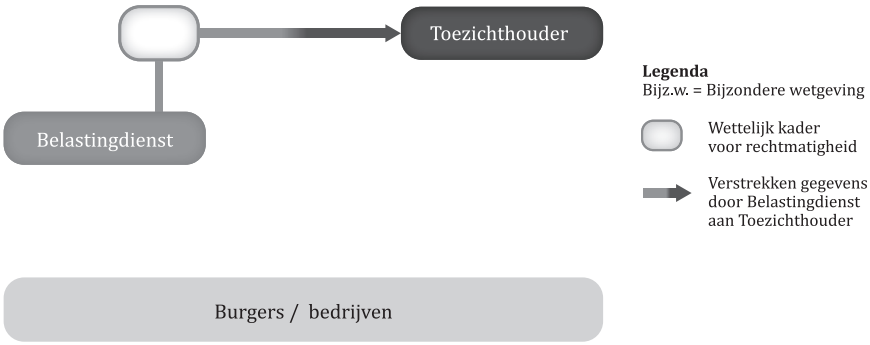
1 A.M. Klingenberg, A. Logemann en S.A.J. Munneke, Geheimhouding als juridische kwaliteitseis van primaire besluitvorming. In: M. Herweijer, A.T. Marseille, F.M. Noordam, H.B. Winter (red.), Alles in één keer goed. Juridische kwaliteit van bestuurlijke besluitvorming, 2005, p. 178-179.

zogenaamde bekendmaking door de Belastingdienst. Dit is mijn vijfde en laatste deelvraag.

Voor het beantwoorden van die vraag beschrijf ik in par. 6.2. hoe de geheimhouding zich verhoudt tot het verstrekken (het 'bekendmaken') van fiscale gegevens aan andere toezichthouders. Wie bepaalt wanneer de Belastingdienst toch bepaalde gegevens mag of moet verstrekken? Wie maakt die belangenafweging? Op welke wijze wordt vastgesteld dat er sprake is van uitzonderlijke omstandigheden? Wat is het beleid? En op welke wijze is de Belastingdienst transparant over het verstrekken van gegevens? Vragen waar de Belastingdienst zich – hopelijk – al eerder over heeft gebogen.

Vervolgens schets ik de drie mogelijkheden voor 'het bekendmaken' van gegevens door de Belastingdienst aan bestuursorganen:
- de wettelijke verplichting (art. 67 lid 2 letter a AWR) (par. 6.3),
- de ministeriële regeling (art. 67 lid 2 letter b AWR juncto art. 43 c. Uitv. reg. AWR) (par. 6.4) en
- de ministeriële ontheffing (art. 67 lid 3 AWR) (par. 6.5).

De ontsluiting voor de fiscale gegevens. Visueel is de gegevensstroom als volgt weer te geven:



Figuur 18: Gegevensstroom vanuit Belastingdienst naar Toezichthouder

Ik focus mij op de aard van de bekendmaking, de verstrekkingsgronden en de plaats die de belangenafweging daarin heeft. In par. 6.6 ga ik in op drie actuele ontwikkelingen: de Privacy-impact Assessment, de Verordening op de privacy en de Kaderwet informatie-uitwisseling. Afsluitend beantwoord ik in par. 6.7 mijn laatste deelvraag. Die luidt: Wat is de plaats van de belangenafweging bij het delen van toezichtgegevens? Het beantwoorden van die vraag gaat de burgers en bedrijven daadwerkelijk aan: dat bepaalt immers de wijze waarop hun belangen worden gewogen bij het integreren van fiscale gegevens in het rijksbrede toezicht. Het antwoord op die vraag vormt het sluitstuk van de probleemstelling maar het begin van de maatschappelijke discussie over het rechtvaardig kunnen delen van gegevens.

6.2 Wettelijke geheimhoudingsplicht (art. 67 lid 1 AWR)

Voor het beantwoorden van de vraag hoe de fiscale geheimhoudingsplicht zich verhoudt tot het verstrekken van gegevens, beschrijf ik eerst de hoofdregel: een specifiek strikt verbod op bekendmaking van alle fiscale gegevens ex art. 67 lid 1 AWR (par. 6.2.1). Dit is echter geen absoluut verbod. De wetgever heeft limitatief enkele uitzonderingen opgenomen in art. 67 lid 2 en 3 AWR (par. 6.2.2). Er kan namelijk een noodzaak zijn dat gegevens toch bekendgemaakt kunnen worden.

Voor alle bestuursorganen – waartoe ook de Belastingdienst behoort – geldt de generieke verplichting tot geheimhouding van vertrouwelijke gegevens ex art. 2:5 Awb (par. 6.2.3). Voor een ontheffing daarvan moet sprake zijn van een wettelijke verplichting.

Het verstrekken van gegevens door de Belastingdienst kan niet eerder plaatsvinden dan na het vaststellen van dominerende belangen die dat rechtvaardigen. Daarvoor is eind vorige eeuw beleid geformuleerd (par. 6.2.4). Voor het toetsen van dat beleid is transparantie vereist. Dit is ook een minimale voorwaarde voor rechtsbescherming van burgers en bedrijven. Het gaat immers om hun gegevens (par. 6.2.5). En daarin neemt het zwijgrecht een bijzondere positie. Dat behandel ik separaat (par. 6.2.6).

6.2.1 Specifieke verbod op bekendmaking van fiscale gegevens

De plicht tot fiscale geheimhouding is in art. 67 lid 1 AWR strikt geformuleerd.[2] 'Het is een ieder verboden hetgeen hem uit of in verband met enige werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet over de persoon of zaken van een ander blijkt of wordt meegedeeld, verder bekend te maken dan noodzakelijk is voor de uitvoering van de belastingwet of voor de invordering van enige rijksbelasting als bedoeld in de Invorderingswet 1990 (geheimhoudingsplicht).'[3] De fiscale geheimhoudingsplicht geldt als een van de meest stringente geheimhoudingsbepalingen in de Nederlandse wetgeving.[4] Dit *verbod* – dat aanvankelijk separaat was opgenomen in de specifieke middelwetten (zoals de Wet op de Vermogensbelasting en de latere Wet Inkomstenbelasting) – geldt voor een ieder die in het kader van uitvoering van de belastingwet over gegevens beschikt.[5] De gegevens en inlichtingen die de Belastingdienst ontvangt, mogen dan ook alleen gebruikt worden voor de uitvoering van

2 Stb. 1959, 301 met wijziging in Stb. 2007, 376.

3 De staatssecretaris van Financiën geeft aan dat er geen misverstand dient te bestaan over de brede werking van van de geheimhoudingplicht: 'de geheimhoudingsplicht (art. 67 lid 1 AWR) geldt namelijk niet alleen voor belastingambtenaren maar voor een ieder die betrokken raakt bij de uitvoering van de belastingwet.' Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 5, p. 21 en 22.

4 J. de Zeeuw, Informatieverstrekking door de fiscus. Ontheffing van de fiscale geheimhoudingsplicht in het licht van privacywetgeving, Registratiekamer, december 1999, p. 12.

5 Ter illustratie art. 47 lid 1 Wet op de Vermogensbelasting 1892, Stb. 1892, 223 (Wet VB 1892) 'Het is aan ieder verboden om hetgeen hem uit hoofde van zijn (…) ambt, nopens den aanslag van een ingezetene in deze belasting of diens vermogen gebleken of medegedeeld is, verder bekend te maken dan voor de uitoefening van zijn ambt gevorderd wordt.' Zie ook soortgelijke bepalingen van latere datum in art. 102 en art. 108 Wet IB 1914, art. 52 Wet VB 1892, art. 44 Wet PB, art. 28 Besluit WB 1940, art. 30a Besluit LB 1940, art. 14 Besluit Div. bel. 1941, art. 79 SW 1956 en art. 9 Wet VFN.

de belastingwet of voor de invordering, de zogeheten *doelbinding* (zie par. 2.4.3.1). Het schenden van de geheimhoudingsplicht is strafrechtelijk gesanctioneerd (art. 272 Sr)[6] en voor ambtenaren tevens disciplinair (art. 59 ARAR).[7]

Hoewel de geheimhoudingsplicht dateert uit de Napoleontische tijd heeft zij haar belang in de loop der eeuwen niet verloren.[8] Dit is op zich niet vreemd, gelet op de ruime wettelijke bevoegdheden die de Belastingdienst heeft voor het verzamelen van privacygevoelige informatie. Belastingplichtigen zijn gehouden die fiscaal relevante gegevens te verstrekken. Als hoofdregel geldt dan ook – nog steeds en overkort – dat de Belastingdienst de gegevens die hij bij zijn taakuitoefening verkrijgt, niet aan derden mag verstrekken, aldus de Raad van State Afdeling bestuursrechtspraak.[9] De Raad bevestigt hiermee tevens hetgeen ook de staatssecretaris keer op keer aangeeft: een algemene verhindering tot het openbaar maken van gegevens over (individuele) belastingplichtigen.[10]

En daarmee wil de staatssecretaris zich niet achter een wettekst verschuilen. Hij oordeelt namelijk de betekenis van de geheimhoudingsplicht bijzonder groot.[11] De bewindsman doelt daarbij met name op het respecteren van de belangen van de burgers en bedrijven: zij stellen immers vertrouwelijke gegevens beschikbaar voor

6 Kamerstukken II 1954/55, 4080, nr. 3, p. 23; zie ook Hof Leeuwarden 1 juli 1996, LJN:AB7712, NJ 1998/214.

7 Kamerstukken II 1990/91, 21 221, nr. 5, punt 2.47; zie ook HR 11 februari 2003, LJN:AF2343. De Zeeuw merkt hierover op dat deze bepalingen niet de kern vormen van het wettelijke verstrekkingssysteem, maar eerder het sluitstuk daarvan. Een mening die ik deel. Zie J. de Zeeuw, Informatieverstrekking door de fiscus. Ontheffing van de fiscale geheimhoudingsplicht in het licht van privacywetgeving, Registratiekamer, december 1999, p. 11.

8 De eerste geheimhoudingsbepalingen zijn te vinden in art. LVIII lid 1 Wet van 22 Frimaire, an VII, zie par. 2.4.3.1; zie ook J.J.I. Verburg, Het verschoningsrecht van getuigen in strafzaken, H. D. Tjeenk Willink: Groningen, 1975. Vgl. D. Hazewinkel-Suringa, De doolhof van het beroepsgeheim, H. D. Tjeenk Willink & Zoon's Uitgevers Mij. NV, Haarlem, 1959.

9 ABRvS 3 februari 2016, ECLI:NL:RVS:2016:253. Handelt de Belastingdienst in strijd met de geheimhoudingsplicht, dan kan sprake zijn van een onrechtmatige daad, Rb. Den Haag 26 april 2018, nr. 17/6621, NTFR 2018/1480. In een brief aan de Tweede Kamer laat de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties weten dat zij, tezamen met de minister van Financiën, zich niet kunnen vinden in de strekken van de rechtbank Den Haag; zij geeft aan dat de minister van Financiën tegen de uitspraak van bestuursrechter van rechtbank Den Haag van 26 april 2018 in hoger beroep is gegaan. Brief Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, 20 augustus 2018, 2018-0000338587; zie ook Brief Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, 20 augustus 2018, 2018-0000370380. Nadien is voor latere jaren de grondslag van art. 252a, derde lid, boek 7 BW redactioneel gewijzigd en verplicht de inspecteur – wettelijk – tot het verstrekken van gegevens aan de verhuurder, zie Kamerstukken II 2015/16, 34 374, nr. 3. Zie ook Kamerstukken I 2015/16, 34 374, nr. C; RvS 3 oktober 2018, ECLI:NL:RVS:2018:3215.

10 Ook in parlementaire debatten blijkt keer op keer de strikte geheimhoudingsplicht van de Belastingdienst, met het refrein: 'De geheimhoudingsplicht van artikel 67 Algemene wet in zake rijksbelastingen (hierna: AWR) staat eraan in de weg informatie over individuele belastingplichtigen openbaar te maken.'. Zie bijvoorbeeld beantwoording Kamervragen Aanhangsel van de Handelingen II 1998/1999, 1957; zie ook van recentere datum Aanhangsel van de Handelingen II 2016/17, 2170 p. 3; zie ook Aanhangsel van de Handelingen II 2016/17, 2026, p. 3 en Aanhangsel van de Handelingen II 2016/17, 1962 p. 3.

11 Brief van de staatssecretaris van Financiën, 20 maart 2001, nr. BOB 2000/01536, Kamerstukken II 2000/01, 27 400 IXB, nr. 27, p. 1, V-N 2001/18.9; zie ook Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, p. 12.

de belastingheffing. 'Zij hoeven', zo ook de Hoge Raad, 'niet van het verstrekken van gegevens aan de Belastingdienst te worden weerhouden door de vrees dat die gegevens voor andere doeleinden kunnen worden gebruikt dan voor een juiste en doelmatige uitvoering van de aan de Belastingdienst opgedragen taak.'[12] De strikte geheimhoudingsplicht komt de medewerkingsbereidheid ten goede en daarmee de uitvoering van de belastingwetten ten goede.[13] De betrouwbaarheid van de aangifte is zelfs in hoge mate afhankelijk van de doelbinding.[14]

De striktheid van het verbod komt ook duidelijk naar voren in het oordeel van de Hoge Raad dat de geheimhoudingsverplichting *tegenover een ieder* geldt (par. 5.7.3.5). In beginsel zelfs tegenover de belastingplichtige.[15] De geheimhoudingplicht geldt ook tegenover andere direct betrokkenen, zoals het personeel van belastingplichtige[16] en de echtgenote.[17] Het strekt zich ook uit tot geanonimiseerde gegevens en bedrijfs- of productgegevens.[18] En dus verder dan alleen persoonsgegevens.[19] Ook anonieme objectgegevens behoren ertoe.[20]

---

12 HR 8 november 1991, LJN:ZC0409, NJ 1992/277; zie ook HR 11 februari 2003, LJN:AF2343.

13 R. Steenman, Fiscus wat weet u van mij?, WFR 2012/6942, p. 265.

14 J. de Zeeuw, Informatieverstrekking door de fiscus. Ontheffing van de fiscale geheimhoudingsplicht in het licht van privacywetgeving, Registratiekamer, december 1999, p. 11; zie ook J.J.I. Verburg, Het verschoningsrecht van getuigen in strafzaken, 1975.

15 HR 14 mei 1964, NJ 1964/430; zie ook HR 28 november 1991, LJN:ZC0409, NJ 1992/277. Later oordeelt de Hoge Raad omtrent het verstrekken van gegevens aan belastingplichtige zelf 'De zeer ruime uitlegging van de term 'anderen' in art. 67 lid 1 AWR (…), is taalkundig wel het meest voor de hand liggend, maar het is daarom nog niet nodig te aanvaarden dat de geheimhoudingsplicht de belastingambtenaar verbiedt de gegevens mede te delen aan degene van wie hij ze verkregen heeft.' En verder 'Taalkundig is een zo ver strekkende geheimhoudingsplicht ook niet in overeenstemming met art. 67 lid 1 AWR, aangezien belastingambtenaren gegevens niet 'verder bekend (…) maken', indien zij ze mededelen aan degene die de gegevens al kent of gekend heeft.' HR 8 november 1991, LJN:ZC0409, NJ 1992/277 r.o. 6.5 resp. 6.6.

16 Nationale ombudsman 25 februari 1994, nr. 1994/093, LJN:AW3138 (V-N 1994/1484, 26). 'Het enkele feit dat informatie door de ambtenaar als niet-vertrouwelijk wordt aangemerkt, ontslaat dit de ambtenaar niet van zijn geheimhoudingsplicht.' In casu: geen (vage) mededelingen over een betwiste belastingaanslag aan de secretaresse van de directeur van belastingplichtige.

17 Nationale ombudsman 21 juni 2010, nr. 2010/162, NTFR 2010/769 'mededeling hoogte aanslag aan echtgenoot is schending van geheimhoudingsplicht'; zie ook ABRvS van 14 april 2010, LJN: BM1041, zaaknr. 200906092/1/HR.

18 Nationale ombudsman, 5 juni 2012, nr. 2012/093.

19 Art. 1 sub a Wbp; zie ook het begrip in de Privacy Richtlijn 95/46/EG 'alle informatie betreffende een geïdentificeerde of identificeerbare natuurlijke persoon' met aansluiting op de omschrijving van personal data' in het Dataprotectieverdrag ETS No.108. 'Gegevens die betrekking hebben op overledenen of rechtspersonen, zijn geen persoonsgegevens', Kamerstukken II 1997/98, 25 892, nr. 3, p. 47.

20 Dat zijn gegevens 'die naar hun aard niet op personen betrekking hebben noch – gezien de context waarin ze worden verwerkt – mede bepalend zijn voor de wijze waarop een persoon in het maatschappelijk verkeer wordt beoordeeld of behandeld, zijn geen persoonsgegevens. Gegevens die uitsluitend voorwerpen aanduiden, bijv. gestolen goederen of identiteitsbewijzen (…) Indien deze geen informatie bevatten met behulp waarvan personen in hun maatschappelijke positie kunnen worden geraakt.' Kamerstukken II 1997/98, 25 892, nr. 3, p. 47. Aan deze voorbeelden is toe te voegen receptuur, royalty's, rulings, marktformules, concurrentiepositie, organisatiestruur, financieringsstructuur et cetera.

Volgens de Belastingdienst geldt de geheimhoudingsplicht ook *voor* een ieder die een rol vervult in het kader van de belastingheffing.[21] Een standpunt dat in de literatuur wordt onderschreven.[22] Genoemd worden onder andere belastingadviseurs, advocaten, accountants en zelfs het parlement.[23] Volgens Feteris geldt de geheimhoudingsplicht overigens niet tegenover de belastingplichtige zelf,[24] voorzover het gaat om de uitvoering van de belastingwet: het opleggen van een belastingaanslag, het behandelen van bezwaar en/of beroep.[25]

Het uitvoeringstoezicht maakt daar onderdeel vanuit. Als een derde dan gegevens verkrijgt van de Belastingdienst geldt de geheimhoudingplicht: immers 'hetgeen hem uit of in verband met enige werkzaamheid *bij* de uitvoering van de belastingwet over de persoon of zaken van een ander blijkt of wordt meegedeeld,' geldt het verbod 'verder bekend te maken dan noodzakelijk is voor de uitvoering van de belastingwet of voor de invordering van enige rijksbelasting als bedoeld in de Invorderingswet 1990 (geheimhoudingsplicht)' (art. 67 eerste lid AWR). Dit geldt overigens niet ingeval de Belastingdienst gegevens deelt met andere overheidsinstanties in het kader van hun toezicht: dan geldt de algemene geheimhoudingsplicht. Zij mogen die gegevens zelfs doorverstrekken in het kader van hun taakuitoefening (art. 2:5 Awb). En daarmee is de 'ketting van het gebruik in het kader van de uitvoering van de belastingwet' definitief doorbroken. Van fiscale doelbinding is geen sprake meer. En daarmee wordt de keten van vertrouwelijkheid bepaald door de spreekwoordelijk zwakste schakel. En die kan bijvoorbeeld zijn gelegen in een minder strikte wettelijke geheimhoudingsplicht maar ook in verminderde organisatorische gegevensbescherming. Met andere woorden, naarmate meer overheidsinstanties, en tevens meer personen, over vertrouwelijke gegevens beschikken, neemt de kans toe dat één van deze personen bewust of onbewust het met de vertrouwelijkheid van deze informatie niet zo nauw neemt.

Kortom: de geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR geldt voor al hetgeen een ieder *bij de uitvoering van de belastingwet* over een *persoon* of *zaken* blijkt of wordt medegedeeld. Een brede reikwijdte. Maar de geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR

21 De Belastingdienst geeft in het kader van het derdenonderzoek expliciet aan: 'Geheimhoudingsplicht geldt ook voor u. Als wij u informatie geven over een andere belastingplichtige, bent u verplicht om die informatie geheim te houden. U bent strafbaar als u zich niet aan de geheimhoudingsplicht houdt. En als wij gegevens over u aan een ander bekendmaken, dan heeft die ander ook geheimhoudingsplicht.' Brochure 'Het derdenonderzoek toegelicht', www.belastingdienst.nl, geraadpleegd: 1 november 2017.

22 S.C.W. Douma, R.J. Koopman, E.A.G. van der Ouderaa en J. Wortel, Algemene wet inzake rijksbelastingen, 2017, p. 100; zie ook Den Boer, Koopman en Wattel, Fiscaal Commentaar, Algemeen belastingrecht, 1999, p. 557 e.v. en Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 83, p. 4; zie ook E.J.M. Rosier en H.H. Sligchers, 'Aanpassing van het verschoningsrecht? Niet nodig', TFB 2017/5, p. 9-13.

23 Kamerstukken II 2011/12, 33 0003, nr. 83; zie ook Kamerstukken II 2001/02, 28 362, nr. 2 en meest recentelijk Kamerbrief van staatssecretaris van Financiën over een verzoek m.b.t. artikel 67 AWR, 26 juni 2018, kenmerk 2018-0000110839.

24 M.W.C. Feteris, Formeel belastingrecht (Fiscale Handboeken nr. 9), 2007.

25 Hof Arnhem-Leeuwarden, 9 december 2014, ECLI:NL:GHARL:2014:9540, V-N 2015/13.6 en Hof Arnhem-Leeuwarden, 11 april 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:3036, V-N 2017/30.1.4.

geldt niet voor andere toezichthouders met wie gegevens wordt gedeeld: dan geldt de algemene geheimhoudingsplicht ex art. 2:5 Awb.

6.2.2 Geen absoluut verbod

Het fiscale verbod op bekendmaking houdt echter niet een absolute geheimhouding voor de Belastingdienst in. Het verbod strekt zich niet uit binnen de Belastingdienst zelf, indien en voorzover het bekendmaken van gegevens plaatsvindt in het kader van de taakuitoefening van heffen en innen van belastingen.[26]

Voor andere (niet-fiscale) toepassing kan ontheffing plaatsvinden.[27] Ook dan kan het '*noodig* zijn, dat de belastingambtenaar (…) eene verklaring aflegt (…)', aldus de minister begin vorige eeuw.[28] Dit biedt de mogelijkheid van ontsluiting – of overeenkomstig de Napoleontische terminologie: een bres in – van het fiscale bastion met gegevens. Deze mogelijkheid was oorspronkelijk wettelijk belegd bij Onze Minister: de minister van Financiën. Een poortwachtersfunctie.[29] Met de Instructie Informatieverstrekking (IIV) geeft de staatssecretaris van Financiën daar in 1982 inhoud aan.[30] In het (opvolgende) Voorschrift informatieverstrekking 1993 (VIV 1993) wordt het beleid inzake informatieverstrekking nauwkeurig omschreven en geclausuleerd.[31] Dit beleid komt – in hoofdlijnen – er op neer dat 'het verstrekken van informatie over individuele belastingplichtigen alleen mogelijk is indien [MS: als eerste] een wettelijk voorschrift hiertoe verplicht *dan wel* [MS: ten tweede] de informatieverstrekking bij *kan dragen* aan het handhaven van overheidsregelingen of aan de bestrijding of aan de voorkoming van misbruik of oneigenlijk gebruik van overheidsregelingen.'[32] Het VIV 1993 bood echter voor die tweede situatie geen *wettelijke* ontheffingsmogelijkheid van de geheimhoudingsplicht.[33] Ook gaf de formulering 'kan bijdragen aan' een te ruime omschrijving.[34] De geheimhoudingsplicht werd met toepassing van het VIV 1993 als onvoldoende transparant geoor-

---

26 Stb. 1959, 301, art. 67 lid 1 'Het is een ieder verboden (…) verder bekend te maken dan nodig is voor de uitvoering van de belastingwet (…).' Zie ook Rb. Haarlem 26 januari 1988, LJN:AD0162, NJ 1989/660.

27 Wet van 27 juli 1918, Stb. 504, werd in art. 47 lid 1, slot, Wet VB 1892 ', voor de invordering van eenige (…) belasting, of voor de toepassing van eenig wetsvoorschrift.'.

28 Kamerstukken II 1915/16, 205, nr. 3, par. 28, p. 12.

29 Artikel 67 lid 2 AWR (oud) luidde 'Onze Minister kan ontheffing verlenen van het in het eerste lid vervatte verbod.'

30 De instructie informatieverstrekking (IIV), vastgesteld op 16 december 1982, nr. 582-26319 en de instructie informatieverstrekking Douane (IIVD), vastgesteld op 3 april 1989, nr. AFZ89-993.

31 Voorschrift informatieverstrekking 1993 (VIV 1993), 14 december 1992/nr. AFZ 92/9318, Stcrt. 1992, 251, zoals dit is gewijzigd bij besluit van 1 december 1998, nr. AFZ98/3534N, Stcrt. 1998, 243. De ontheffingsbepaling was als volgt geformuleerd: 'Onze Minister kan ontheffing verlenen van het in het eerste lid vervatte verbod', art. 67 lid 2 AWR (oud).

32 Brief van de staatssecretaris van Financiën, 20 maart 2001, nr. BOB 2000/01536, Kamerstukken II 2000/01, 27 400 IXB, nr. 27, p. 1, V-N 2001/18.9.

33 J. de Zeeuw, Informatieverstrekking door de fiscus. Ontheffing van de fiscale geheimhoudingsplicht in het licht van privacywetgeving, Registratiekamer, december 1999, p. 40.

34 J. de Zeeuw, Informatieverstrekking door de fiscus. Ontheffing van de fiscale geheimhoudingsplicht in het licht van privacywetgeving, Registratiekamer, december 1999, p. 35.

deeld: het bevatte ontoereikende wettelijke waarborgen tegen ongewenste inbreuken op de (persoonlijke) levenssfeer.[35]

Mede naar aanleiding van aanbevelingen van de Registratiekamer heeft de staatssecretaris van Financiën de ontheffingsregeling 'willen aanpassen'.[36] De bewindsman oordeelt 'In een dergelijk stelsel [MS: met wettelijk bepaalde en transparante ontheffingsmogelijkheden] is er geen plaats meer voor een algemeen geformuleerde mogelijkheid tot ontheffing van de geheimhoudingsplicht (…)' Maar, zo vervolgt de bewindsman, 'incidenteel onvoorziene situaties kunnen [MS: zich] voordoen waarbij sprake is van een groot maatschappelijk belang (om in de termen van de privacyregelgeving te spreken, sprake is van een 'pressing social need') en waarin behoefte zal zijn aan de gegevens van de Belastingdienst. Daarom zal het nodig zijn in de nieuwe regeling op te nemen dat in dergelijke situaties, *na afweging van alle belange*n, de bevoegdheid bestaat *te kunnen* besluiten tot gegevensverstrekking.' [37] De bewindsman bevestigt overigens dat de *Belastingdienst* zelf verantwoordelijk blijft voor het bekendmaken van al hetgeen in beginsel onder de geheimhoudingsplicht valt. Daarvan heeft de Hoge Raad eerder geoordeeld dat voor het bekendmaken sprake moet zijn van een belang dat zwaarder weegt dan de geheimhoudingsplicht als algemeen publiekelijk belang, waaronder in de eerste plaats dat van de belastingplichtige.[38] Over de wijze waarop de belangen afgewogen moeten worden, geeft de staatssecretaris van Financiën echter geen informatie.[39]

Met de wetswijziging zijn de uitzonderingen op het verbod wettelijk verankerd. Het wettelijke verbod geldt niet indien 'enig wettelijk voorschrift tot de bekendmaking verplicht' (art. 67 lid 2 letter a AWR).[40] Het betreft te alle tijd een *noodzakelijke* gegevensverstrekking. Daarnaast kan de minister van Financiën bij regeling bepalen 'dat bekendmaking *noodzakelijk* is voor een goede vervulling van een publiekrechtelijke taak van een bestuursorgaan' (art. 67 lid 2 letter b AWR). Deze gevallen zijn opgenomen in art. 43c van de Uitv. reg. AWR. Tenslotte kan de minister van Financiën in individuele gevallen een ontheffing verlenen van de geheimhoudingsplicht (art. 67 lid 3 AWR).[41] Naar aanleiding van deze wetswijziging is het VIV 1993

35 D. Liem, De fiscus: geheimhouder of poortwachter?, WFR 6806/41, 2009.

36 Brief van de staatssecretaris van Financiën, 20 maart 2001, nr. BOB 2000/01536, Kamerstukken II 2000/01, 27 400 IXB, nr. 27, p. 1, V-N 2001/18.9.

37 Brief van de staatssecretaris van Financiën, 20 maart 2001, nr. BOB 2000/01536, Kamerstukken II 2000/01, 27 400 IXB, nr. 27, p. 1, V-N 2001/18.9.

38 HR 8 november 1991, LJN:ZC0409 r.o. 3.4, NJ 1992/277.

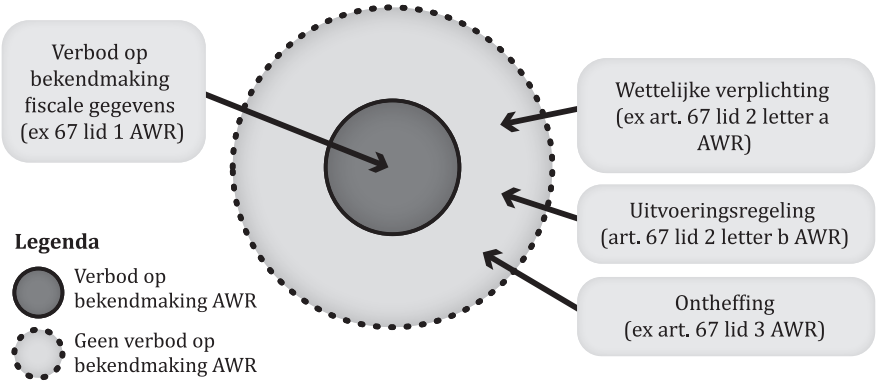
39 Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3.

40 Wettelijk betekent: 'gegrond op, vereist door of geregeld bij de wet': bepaald door de wet. Dit in onderscheid met wettig hetgeen betekent 'overeenkomstig de bepalingen van de wet': in overeenstemming met de wet. Van Dale, geraadpleegd: 10 mei 2017. Vgl. Wetbboek van Strafvordering art. 338 WvSv en 339 WvSv; wettige bewijsmiddelen zijn de door de wet genoemde (art. 339) en genormeerde (artt. 340-344) onderzoeksresultaten. Tezamen vormen zij de wettelijke bewijzen. Zie o.a. P.A.M. Mevis, Capita Strafrecht, Nijmegen: Ars Aequi Libri 2006, p. 228 en p. 237-241.

41 Daarnaast is er nog de wettelijke ontheffing tot bekendmaking aan degenen op wie de gegevens betrekking hebben voorzover deze gegevens door of namens hem zijn verstrekt (art. 67 lid 2 letter c AWR). In het kader van de studie en het beantwoorden van de probleemstelling is deze ontheffing evenwel niet relevant.

ingetrokken.[42] De gewijzigde ontheffing zou meer recht moeten doen aan de strikte geheimhouding van de Belastingdienst.[43] Deze wijziging is daarentegen volgens Rosier en Lammers – naast verplichtingen vanuit bilaterale en multilaterale verdragen – juist een exponent van de ontwikkelingen uit de achterliggende periode waarin de geheimhoudingsplicht *minder* strikt is geworden.[44] Maar ook in de praktijk lijkt de geheimhouding minder streng te zijn dan de wetgever beoogt. De inspecteur wisselt mondeling gegevens uit met derden in zogenaamde 'keukentafelgespreken' zonder vast te leggen wát hij aan gegevens deelt.[45] Het is mijns inziens een terechte vraag in hoeverre de inspecteur zijn geheimhoudingplicht nog op het netvlies heeft.[46]

Het juridische kader voor het bekendmaken van fiscale gegevens is vereenvoudigd – zonder daarbij de omvang te kwantificeren – als volgt weer te geven:



Figuur 19: Grenzen verbod op bekendmaking van fiscale gegevens

Op deze wijze is er een balans gezocht tussen hetgeen op *niveau van wet* moet worden geregeld en de nadere voorschriften in *lagere regelgeving* en een ontheffing op het niveau van een concreet geval. Dat was ook de uitdrukkelijke wens van de staatssecretaris van Financiën.[47] Het verstrekken van gegevens volgens de Uitv. reg. AWR (ex art. 67 lid 2 letter b AWR) dan wel ontheffingsregeling (art. 67 lid 3 AWR) vindt dan wel plaats *op grond van* een wettelijke ontheffing van het verbod op openbaarmaking, maar nog niet '*bij* wettelijke verplichting' (art. 67 lid 2 letter a AWR).

---

42 Stcrt. 2008, 21, Belastingdienst/Centrum voor proces- en productontwikkeling, Sector brieven en beleidsbesluiten, 18 januari 2008, nr. CPP2007/3066M.

43 J. de Zeeuw, Informatieverstrekking door de fiscus. Ontheffing van de fiscale geheimhoudingsplicht in het licht van privacywetgeving, Registratiekamer, december 1999, p. 39-40.

44 E.J.M. Rosier en M.H.W.N Lammers, De ontwikkeling in het formele belastingrecht 2006: transparantie tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst. WFR 2007/332, p. 325.

45 Hof 's-Hertogenbosch 13 april 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:1593.

46 Hertoghs Beschouwt, Over geheimhouding, en 'keukentafelgesprekken' tussen OM en fiscus, 25 juni 2018.

47 Brief van de staatssecretaris van Financiën, 20 maart 2001, nr. BOB 2000/01536, Kamerstukken II 2000/01, 27 400 IXB, nr. 27, p. 1, V-N 2001/18.9.

6.2.3 Algemene geheimhoudingsplicht voor bestuursorganen

De uitzonderingen op het specifieke *verbod* op fiscale bekendmaking (art. 67 AWR) staan echter los van de verplichting tot geheimhouding voor bestuursorganen in het algemeen. Het fiscale verbod is namelijk een lex specialis van de algemene verplichting tot geheimhouding in de Awb (art. 2:5 Awb), de lex generalis.[48] De AWR regelt de geheimhouding binnen het fiscale domein. De beide rechtsnormen zijn wezenlijk anders geformuleerd. Art. 67 AWR is geformuleerd als de plicht na te laten (verbod) versus de verplichting in art. 2:5 Awb iets te doen (gebod in enge zin).

De AWR kent voor de geheimhouding specifieke bepalingen, die op grond van de regel 'lex specialis derogat legi generali' *voorgaan* op de Awb. Met andere woorden, regelt de AWR op bepaalde zaken niets, dan wordt teruggevallen op de Awb. De Zeeuw merkt op, met verwijzing naar De Blieck, dat '*ervan uit kan worden gegaan* dat voor het belastingrecht *enkel* art. 67 AWR geldt.'[49] Die veronderstelling vindt geen enkele bevestiging noch ontkenning in de jurisprudentie. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt alleen dat de algemene geheimhoudingsplicht (ex 2:5 Awb) *aanvullend* is op specifieke geheimhoudingsbepalingen (zoals art. 67 AWR).[50]

Het strakkere fiscale regime, kon, om met de woorden van de minister van Justitie te spreken, om die reden niet worden geschrapt bij de totstandkoming van de Awb. In de parlementaire geschiedenis wordt geen aandacht besteed aan het verschil tussen het algemene *gebod* op geheimhouding (Awb) en het *verbod* op fiscale bekendmaking (AWR). Ook de Zeeuw motiveert zijn stelling niet vanuit dat perspectief. In parlementaire geschiedenis noch in de jurisprudentie wordt de vraag gesteld of met de ontheffing van het strikter geformuleerde verbod op fiscale bekendmaking het algemene gebod (ex 2:5 Awb) nog steeds van toepassing is. En volgens mij is dat wel degelijk het geval.

Vervolgens komt dan de vraag naar voren of burgers en bedrijven, 'ervan uit mogen gaan' dat de Belastingdienst zich houdt aan de algemene verplichting tot geheimhouding en zich dus, ook bij het ontbreken van een *verbod*, wel houdt aan het *gebod* tot geheimhouding. Dat zou een geheimhoudingsplicht inhouden voor gegevens met een vertrouwelijk karakter 'behoudens voor zover *enig wettelijk voorschrift* hem tot mededeling verplicht of uit zijn taak de noodzaak tot mededeling voortvloeit.' Het verstrekken van vertrouwelijke gegevens – en dat gaat in het fiscale domein ver – voor niet-fiscale taakuitoefening kan dan alleen voorzover sprake is

48 Kamerstukken II 1991/92, 21 221, nr. 5 punt 2.43.

49 J. de Zeeuw, Informatieverstrekking door de fiscus. Ontheffing van de fiscale geheimhoudingsplicht in het licht van privacywetgeving, Registratiekamer, december 1999, p. 13; zie ook L.A. de Blieck cs., Algemene wet inzake rijksbelastingen, Fed fiscale studieserie 5, 1995. p. 250 en van latere datum S.C.W. Douma, Algemene wet inzake rijksbelastingen, 2017, p. 100.

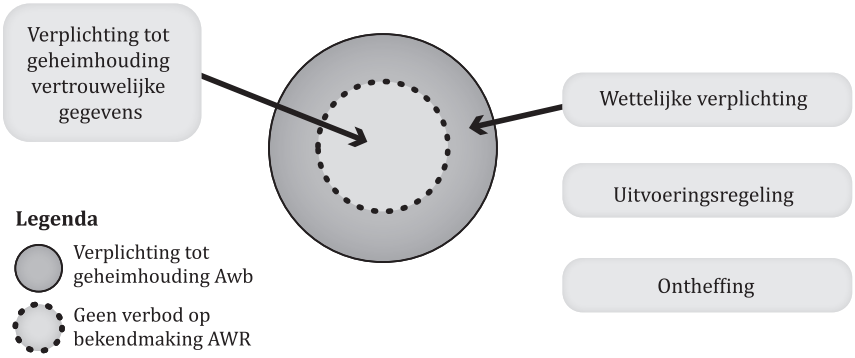
50 Kamerstukken II 1990/91, 21 221, nr. 5, pt. 2.43 en 2.45.

van een *verplichting* volgens *wettelijk* voorschrift.[51] En dat is meer dan het scheppen van een mogelijkheid tot het *kunnen* verstrekken van gegevens volgens een ministeriële regeling (art. 43 c Uitv. reg. AWR ex art. 67 lid 2 letter b AWR) of ontheffing (ex art. 67 lid 3 AWR).

Volgens de Awb moet een *wettelijke (medewerkings)verplichting* bestaan waarvoor nakoming *redelijkerwijs noodzakelijk* is (zoals in art. 67 lid 2 letter a AWR). Een wettelijke verplichting is dus een minimale vereiste. En dat vraagt vervolgens om een belangenafweging.[52] Met het verstrekken van gegevens zonder die wettelijke verplichting zou de Belastingdienst juist een 'ruimere' ontheffing hebben dan volgens de Awb mogelijk is. Dit lijkt niet aan te sluiten op de historisch strikte geheimhoudingsplicht van de Belastingdienst. Deze zienswijze impliceert dat zowel art. 67 lid 2 letter b AWR als art. 67 lid 3 AWR moeten opgaan in art. 67 lid 2 letter a AWR.

Volgens de Awb geldt buiten de verzameling van (vertrouwelijke) gegevens waarvoor een geheimhoudingsplicht geldt, een kring van gegevens die verstrekt mogen worden ingeval er een wettelijke verplichting is.

Dat is als volgt te visualiseren.



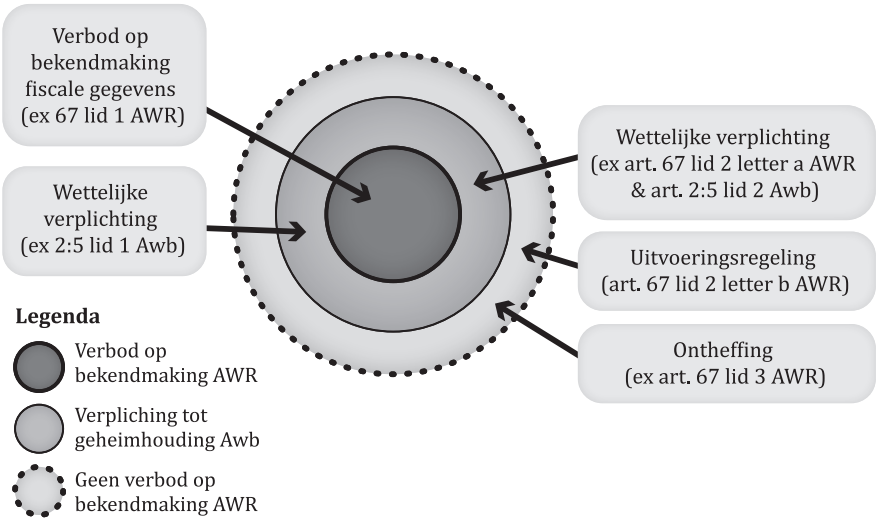
Figuur 20: Grenzen verplichting op geheimhouding van vertrouwelijke gegevens

Met toepassing van de ontheffingsregeling in de AWR (art. 67 lid 2 letter b AWR juncto art. 43c Uitv. reg. AWR en art. 67 lid 3 AWR) worden meer gegevens verstrekt dan op basis van de Awb mogelijk is.

De grenzen voor het verbod op het verstrekken van fiscale gegevens en voor de verplichting op geheimhouding van vertrouwelijke gegevens, zijn dan vereenvoudigd als volgt weer te geven:

51 Onder verwijzing naar uitspraken van ABRvS van 6 april 2016 (ECLI:NL:RVS:2016:911) en 3 februari 2016 (ECLI:NL:RVS:2016:253) overweegt de rechtbank Den Haag (26 april 2018, ECLI:NL:RBDHA:2018:5386) als volgt: 'In het licht van de achtergrond van de geheimhoudingsplicht dient een zodanige verplichting uitdrukkelijk en duidelijk in een wettelijk voorschrift te zijn neergelegd en is het niet toelaatbaar dat een dergelijke verplichting uitsluitend wordt afgeleid uit de totstandkomingsgeschiedenis van of de samenhang tussen wettelijke bepalingen of wordt verondersteld omwille van de effectiviteit van een wettelijke regeling.'

52 Voor uitgebreide behandeling, zie hoofdstuk vijf.



Figuur 21: Grenzen verplichting op geheimhouding van fiscaal vertrouwelijke gegevens

De staatssecretaris van Financiën geeft aan dat met de wettelijke regeling van artikel 67 AWR '(…) *na afweging van alle belange*n, de bevoegdheid bestaat *te kunnen* besluiten tot gegevensverstrekking.' [53] De vraag dient zich aan *wie* de belangen moet afwegen? Dat is onder de huidige regeling de Belastingdienst als verstrekker in het kader van het opheffen van het wettelijke verbod (art. 67 lid 2 letter b AWR juncto art. 43c Uitv. reg. AWR en art. 67 lid 3 AWR) en de wetgever in het kader van het uitoefenen van de wettelijke verplichting ((art. 67 lid 2 letter a AWR).[54] Aan het verstrekken van informatie moet altijd een belangenafweging voorafgaan.

Daarnaast komt de vraag op naar de noodzakelijkheid van de gegevensverstrekking. Voor zowel de wettelijke verplichting tot het verstrekken van gegevens als voor de ministeriële ontheffing geldt expliciet de voorwaarde van 'noodzakelijkheid'. Dit is een stringentere formulering dan hetgeen vereist is volgens art. 5:13 Awb, dat stelt als voorwaarde 'redelijkerwijs noodzakelijk'. Moet de noodzaak vaststaan alvorens de Belastingdienst *kan* overgaan tot gegevensverstrekking? Of heeft de Belastingdienst geen vrijheid daarin, en *moet* aan de verplichting worden voldaan?

De duidelijkheid laat op deze punten te wensen over. En onduidelijkheid in verantwoordelijkheden en normen komt het proces van belangenafweging niet ten goede. Laat staan de rechtvaardigheidsbeleving.

53 Brief van de staatssecretaris van Financiën, 20 maart 2001, nr. BOB 2000/01536, Kamerstukken II 2000/01, 27 400 IXB, nr. 27, p. 1, V-N 2001/18.9.

54 Voor de toezichtsbevoegdheden voor het vorderen van medewerking door derden verwijs ik naar par. 5.7.

6.2.4 Belangenafweging door de Belastingdienst als gegevensverstrekker

De belangen voor het bekendmaken moeten na afweging van dusdanig gewicht zijn dat zij de doorbreking van de geheimhoudingsplicht rechtvaardigen.[55] Voor de gegevens die vergaard zijn met een inmengen van het privé leven geldt het EVRM. Daarvoor geldt als algemeen uitgangspunt de noodzaak voor het economische welzijn van het land versus de bescherming van het privé leven (art. 8 EVRM).[56] De zogenaamde pressing social need (zie par. 2.4.2.3). En daarbij moet ook nog eens sprake zijn van *zeer zwaarwegende* collectieve belangen.[57]

Wat de belangen in concreto zijn en de zwaarte daarvan is niet gecodificeerd. Uit de jurisprudentie vallen wel enkele beginselen af te leiden.

Het vertrouwen in de Belastingdienst geldt daarbij als zelfstandig beginsel. Zo oordeelt de Hoge Raad – vanuit het verschoningsrecht voor de belastingambtenaar – dat sprake moet zijn van een belang dat zwaarder weegt dan de geheimhoudingsplicht als algemeen publiekelijk belang, waaronder in de eerste plaats het belang van de belastingplichtige.[58] A-G Wortel verwoordt het als volgt: 'De belastingwetgeving legt op vele personen uiteenlopende en indringende verplichtingen tot het verstrekken van gegevens die, reeds op zichzelf beschouwd of in verband met andere gegevens, diep in de persoonlijke levenssfeer kunnen doordringen. Een doeltreffende uitvoering van de belastingwet vergt dat degenen die verplicht zijn deze gegevens aan de Belastingdienst te verstrekken erop kunnen vertrouwen dat de bijeengebrachte gegevens niet verder worden verspreid, tenzij er een *wettelijke basis* is voor verdere verspreiding met het oog op andere publieke taken die *gewichtig genoeg* zijn om dat te *rechtvaardigen*.'[59]

In het kader van persoonsgegevens moet (als nadere uitwerking van art. 8 EVRM en art. 10 Gw) bij *elke* gegevensverwerking – en het verstrekken van gegevens kan daartoe worden gerekend – een afweging plaatsvinden. De beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit spelen daarbij een rol. De Hoge Raad oordeelt 'Dit een en ander brengt met zich dat de inbreuk op de belangen van betrokkene niet onevenredig mag zijn in verhouding tot het met de verwerking te dienen doel, en dat dit doel in redelijkheid niet op een andere, voor de *betrokkene* minder nadelige, wijze kan worden verwerkelijkt. Gerechtvaardigd kunnen slechts de doeleinden zijn die worden nagestreefd met gegevensverwerking in een van de in artikel 8 Wbp genoemde gevallen. Ook als de gegevensverwerking in beginsel is toegestaan op een van de in dat artikel limitatief opgesomde gronden, blijft de eis gelden dat de verwerking *in het concrete geval noodzakelijk* moet zijn met het oog op het omschreven doel van de verwerking.'[60] Een algemene afweging volstaat dus niet.

---

55 Vgl. Kamerstukken II 1915/16, 205, nr. 3, par. 28, p. 12.

56 Brief van de staatssecretaris van Financiën, 20 maart 2001, nr. BOB 2000/01536, Kamerstukken II 2000/01, 27 400 IXB, nr. 27, p. 1, V-N 2001/18.9.

57 Rb. Oost-Brabant 26 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6553. Vgl. HR 10 december 1974, LJN: AB4412, BNB 1975/52 (Stad Rotterdam) en NJ 1975/178.

58 HR 8 november 1991, LJN:ZC0409, NJ 1992/277.

59 PHR 11 februari 2003, LJN:AF2343 en HR 11 februari 2003, LJN:AF2343.

60 HR 9 september 2011, LJN:BQ8097, NJ 2011/595.

Het hoogste rechtscollege vervolgt 'De aanwezigheid van een wettelijke rechtvaardigingsgrond maakt derhalve een *belangenafweging* aan de hand van de hiervoor vermelde beginselen niet overbodig. Bij deze afweging moeten de *omstandigheden van het geval* in aanmerking worden genomen.'[61] Van geval tot geval moet een beoordeling plaatsvinden.[62] Een *individuele* afweging is het uitgangspunt.[63]

Dit sluit aan bij het beleid zoals dat was opgenomen in het VIV 1993. Dat beleid bepaalde dat de Belastingdienst 'voorafgaand aan de informatieverstrekking onder meer de volgende belangen af diende te wegen:

1) het belang van een effectieve fraudebestrijding en/of een effectieve uitoefening van de aan het ontvangende bestuursorgaan opgedragen taken;
2) het belang van de bescherming van de persoonlijke levenssfeer van de burger dan wel het belang van de bescherming van bedrijfsgegevens;
3) de belangen die de Belastingdienst heeft bij naleving van de geheimhoudingsplicht (zie hoofdstuk 2.1.1.);
4) de inspanningen die de Belastingdienst zich met informatieverstrekking moet getroosten zowel voor wat betreft de hoeveelheid als de soort gegevens;
5) de bijdrage die de aan het ontvangende bestuursorgaan verstrekte gegevens kunnen leveren aan een effectieve fraudebestrijding.'[64]

Het VIV 1993 erkende daarmee de algemene belangenafweging vooraf. Ingeval van een wettelijke verplichting tot informatieverstrekking hoefde de (individuele) afweging slechts plaats te vinden voorzover zij de wettelijke bepaling daar de ruimte voor bood. In dezelfde lijn werd een individuele afweging niet noodzakelijk geacht bij het nakomen van een afspraak voor informatie-uitwisseling (waarvoor geen wettelijke verplichting bestond). In beide situaties had de belangenafweging al plaatsgevonden en hoefde die niet voor ieder individueel verzoek alsnog plaats te vinden. Met andere woorden, een individuele afweging van belangen ingeval de gegevensverstrekking niet op voorhand duidelijk was bepaald door een wettelijke verplichting dan wel een onderlinge afspraak. Met het besluit tot het intrekken van het VIV in 2008 is onduidelijk of dit beleid ook is ingetrokken.[65]

De staatssecretaris sluit naar mijn mening impliciet aan bij het voortbestaan van dat beleid. Aan de gegevensverstrekking vanuit een wettelijke verplichting (art. 67 lid 2 letter a AWR) besteedt hij ten aanzien van dit punt geen enkele aandacht, maar in het stellen van voorwaarden voor de andere vormen van gegevensverstrekking benoemt hij de belangenafweging wel expliciet.

De bewindsman hanteert voor het verstrekken van gegevens op basis van de ministeriële regeling (art. 67 lid 2 letter b AWR juncto art. 43c Uitv. reg. AWR) als

61 HR 9 september 2011, LJN:BQ8097, NJ 2011/595.
62 Kamerstukken 1997/98, 25 892, nr. 3, p. 81.
63 Kamerstukken II 2011/12, 33 0003, nr. 83; zie ook kamerbrief van staatssecretaris van Financiën over een verzoek m.b.t. artikel 67 AWR, 26 juni 2018, kenmerk 2018-0000110839.
64 Hoofdstuk 2.1.3. Voorschrift Informatieverstrekking 1993 (VIV 1993), Stcrt. 1998, 243.
65 Besluit van 18 januari 2008, nr. CPP2007/3066M, Stcrt. 2008, 21.

eerste voorwaarde het concreet benoemd zijn van zowel het bestuursorgaan als de desbetreffende gegevens. Als tweede voorwaarde voor de gegevensverstrekking noemt hij het in overeenstemming zijn met beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit.[66] De bewindsman vervolgt door aan te geven dat die beginselen ook van toepassing zijn voor de (individuele) situaties van een ministeriële ontheffing (art. 67 lid 3 AWR).[67] Geen nieuwe handelwijze dus.

De voortzetting van dat beleid heeft de bewindsman overigens al eerder in zijn brief aan de Tweede Kamer laten weten: de uitvoeringsregeling dient slechts ter vervanging van het VIV om 'de huidige ongeclausuleerde ontheffingsbevoegdheid in te kaderen zonder dat dit ten koste gaat van een effectieve gang van zaken bij de gegevensverstrekking zoals die thans plaatsvindt en is opgenomen in het Voorschrift informatieverstrekking 1993.' En, zo vervolgt de staatssecretaris 'Dit voorschrift zal dan ook het uitgangspunt zijn voor de nieuwe wettelijke regeling.'[68] Wel komt de vraag naar voren, waarom de bepalingen ten aanzien van de belangenafweging dan niet expliciet in de Uitv. reg. AWR zijn opgenomen? Nu laat de staatssecretaris bijvoorbeeld in het ongewisse of de afweging van belangen collectief of individueeel moet plaatsvinden. Ook geeft hij niet aan welke belangen gewogen moeten worden. Uiteraard de overheidsbelangen van efficiency en effectiviteit van het overheidsoptreden, maar De Moor-van Vugt noemt ook belangen als 'het openhouden van de informatiestroom (geheimhouding en organisatiebelang), de betrouwbaarheid van de overheid bij het beschermen van privacy en andere vertrouwelijke gegevens (privacy, imago en organisatiebelang), het zicht op gegevens bij doorverstrekking in verband met de eigen verantwoordelijkheid en het vertrouwen van de burger (doelbinding), de resultaten die met de verkregen gegevens kunnen worden gerealiseerd (eigen baten), de nadelen voor de eigen informatiepositie bij verstrekking van de gegevens, het belang van de juistheid/goede kwaliteit van de gegevens en het risico van het niet of niet correct ontvangen van de toezichtgegevens. En niet te vergeten de private belangen zoals vertrouwelijke behandeling van gegevens, bescherming van bedrijfs- en fabricagegegevens. Omdat daarmee de informatiestroom door burgers en bedrijven open blijft.'[69] En daar moet het naar mijn mening niet bij blijven. Naar analogie van de belangenafweging bij toepassing van het 'zozeer-indruist' criterium zijn aanvullend enkele belangen af te leiden die gewogen moeten worden. Het kan dan gaan om

(a) de eventuele rol van de overheid (Belastingdienst) bij de (originele) verkrijging van het bewijsmateriaal,
(b) de wijze waarop het bewijsmateriaal is verkregen door de fiscale gegevensverstrekker,

66 Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, p. 19.
67 Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, p. 19.
68 Brief van de staatssecretaris van Financiën, 20 maart 2001, nr. BOB 2000/01536, Kamerstukken II 2000/01, 27 400 IXB, nr. 27, p. 1, V-N 2001/18.9.
69 De Moor-van Vugt e.a., Gegevensuitwisseling door Toezichthouders, Onderzoek uitgevoerd in opdracht van het WODC, Universiteit van Amsterdam, Faculteit der Rechtsgeleerdheid p. 10-11.

(c) de betrouwbaarheid van dat materiaal,[70]
(d) de (betrouwbaarheid van de) fiscale gegevensverstrekker
(e) de verwachtingen omtrent de overheidsinkomsten die bij gebruik van het bewijsmateriaal zijn te verwachten, alsmede de verwachtingen omtrent overigens te realiseren normhandhavingsdoeleinden en
(f) de invloed op de belastingheffing.[71]

Of dit alle belangen zijn, durf ik niet te zeggen zonder alle betrokkenen hierin te betrekken. Zij alleen kunnen immers de gegevens in concreto op hun merites beoordelen. Dat zou pleiten voor een actieve betrokkenheid van hen.

Onduidelijk blijft welke belangen de Belastingdienst weegt in het delen van gegevens. Laat staan wanneer een belang zwaar genoeg is om tot gegevensverstrekking over te kunnen gaan. Ook de vraag naar de wijze waarop de belangenafweging een plaats krijgt bij de ministeriële ontheffing blijft in de lucht hangen. Cruciale vragen die helaas onbeantwoord blijven.[72]

6.2.5 Transparantie over de gegevensverstrekking

Met het ontbreken van een duidelijk en transparant beleid is het voor burgers en bedrijven daarom moeilijk, zo niet onmogelijk, de rechtmatigheid van een gegevensverstrekking te toetsen.[73] De wijze waarop dat geschiedt blijft namelijk voor hen onzichtbaar. Uit de jurisprudentie komt zelfs naar voren dat de inspecteur gegevens mondeling - tijdens zogenaamde 'keukentafelgesprekken' - verstrekt zonder enige vastlegging van de verstrekte gegevens noch belangenafweging.[74] Dat maakt een controle op het uitoefenen van gegevensuitwisseling voor een ieder onmogelijk.

De Belastingdienst en het ministerie van Financiën als eindverantwoordelijke geven überhaupt weinig informatie over het verstrekken van gegevens aan derden. Ook de wijze waarop dit plaatsvindt is nogal summier evenals de informatie over de

70 Bij onjuiste informatie kan een vertekend of onjuist beeld ontstaan: een beeld dat door betrokkenen zeer lastig te herstellen is en hen lang kan blijven 'achtervolgen'. De Moor-van Vugt e.a., Gegevensuitwisseling door Toezichthouders, Onderzoek uitgevoerd in opdracht van het WODC, Universiteit van Amsterdam, Faculteit der Rechtsgeleerdheid p. 42 met verwijzing naar Y. Buruma, Het recht op vergetelheid. Politiële en justitiële gegevens in een digitale wereld. In: D. Broeders, C.M.K.C. Cuijpers & J.E.J. Prins (red.), De staat van informatie (WRR-verkenning nr. 25), Amsterdam: Amsterdam University Press 2011, p. 165-222.

71 Hof 's-Hertogenbosch, 20 februari 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:515.

72 Het zijn vragen die overheidsbreed van toepassing zijn; zie ook De Moor-van Vugt e.a., Gegevensuitwisseling door Toezichthouders, Onderzoek uitgevoerd in opdracht van het WODC, Universiteit van Amsterdam, Faculteit der Rechtsgeleerdheid, p. 43-45. Zij geeft aan dat 'convenanten [als uitwerking van gegevensuitwisseling] weinig concrete handvatten bieden voor beslissingen om al dan niet over te gaan tot het doorverstrekken van gegevens in een bepaald geval.' Dit wordt geïllustreerd met enkele voorbeelden die het voorgaande beeld bevestigen.

73 De Belastingdienst en transparantie: nog geen vrienden, Hertoghs beschouwt, 5 februari 2018. 'De vraag of de Belastingdienst volledig transparant moet opereren, moet op het eerste gezicht natuurlijk volmondig met ja beantwoord kunnen worden. Wat heeft de Belastingdienst immers te verbergen? De overheid is van ons allemaal. (…) Laat de Belastingdienst op het gebied van transparantie nu eens zelf het goede voorbeeld geven!', geraadpleegd: 6 februari 2018.

74 Hof 's-Hertogenbosch 13 april 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:1593

belangenafweging. Over de organisatorische inbedding is eveneens weinig bekend. Dat geldt ook over de omvang en de aard van de gegevensverstrekking, daarin is de Belastingdienst uiterst terughoudend. Daarover kan slechts een beeld worden gevormd voorzover de Belastingdienst daarover verantwoording aflegt aan de Tweede Kamer en dat is incidenteel en veelal gerelateerd aan omissies.

Ook de burgers en bedrijven wiens gegevens het betreft, worden daar slechts sporadisch over in kennis gesteld. De Belastingdienst beperkt zich tot hetgeen is opgenomen in het algemene meldingsregister ten aanzien van persoonsgegevens (ex art. 27 Wbp), convenanten (zie www.belastingdienst.nl) en de uitvoeringsregeling (art. 43c Uitv. reg. AWR).[75] Een schets van de praktijk levert niet meer op dan het beeld dat de Belastingdienst uiterst spaarzaam is in zijn transparantie. En dat is voor een adequate rechtsbescherming te weinig. De vraag wie de Belastingdienst controleert op de strikte naleving van de regels blijft dan ook onbeantwoord. En dat, om met de woorden van Essers te spreken, terwijl een integere overheid (veel) meer waard is dan een maximale compliance.[76] Daarmee wil ik niet zeggen dat de Belastingdienst in ernstige mate onrechtmatig handelt: het tegendeel is echter niet vast te stellen. En ligt het niet voor de hand dat die onzekerheid juist een bron van wantrouwen is? Dit rechtvaardigt een meer diepgaande beschouwing.

Informatieloketten

Ook over de organisatorische inbedding van het delen van gegevens is het – alsmede over de aard en omvang – het gissen. De FIOD vervult hierin van oudsher een rol.[77] De Belastingdienst beschikt ook over regionale Informatieloketten. Voorbeelden hiervan zijn de samenwerkende groep van aanspreekpunten voor de Externe Overheidssamenwerking (EOS)[78] en het Financieel Expertise Centrum (FEC).[79] Zij geven uitvoering aan specifieke convenanten waarvoor zij zijn aangewezen. Voor de massale administratieve processen is Belastingdienst/Centrale administratieve processen (B/CAP) verantwoordelijk.[80] Hierbij gaat het in het bijzonder om het voldoen aan de wettelijke verplichting tot het verstrekken van gegevens (art. 67 lid 2 letter a AWR). In beperktere mate gaat het om het verstrekken van gegevens op basis van de ministeriële regeling (art. 67 lid 2 letter b AWR juncto art. 43c Uitv. reg. AWR).[81]

---

75 Verwerkingen van persoonsgegevens moeten worden gemeld bij het College bescherming persoonsgegevens of bij de functionaris voor de gegevensbescherming (art. 27 Wbp), zie https://www.rijksoverheid.nl/documenten/formulieren/2014/03/10/meldingenregister-verwerking-persoonsgegevens-belastingdienst-en-fiod, geraadpleegd: 29 november 2017. Bij inwerkingtreden van de AVG is dit register aangepast. Zie Overzicht van verwerking van persoonsgegevens door de Belastingdienst, 24 mei 2018, https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/verw_persoonsgegevens_belastingdienst_al5303z5fd.pdf, geraadpleegd 25 mei 2018.

76 P. Essers, Nudging, WFR 2017/105.

77 Art. 27 Wet Bibob, art. 4.1 Whc; zie ook art. 17 Wmg, art. 2 Regeling gegevensverstrekking ACM en art. 43c Uitv. reg. AWR.

78 Belastingdienst, 14e halfjaar rapportage januari-juli 2014, p. 16.

79 https://www.fec-partners.nl/nl/organisatie/organisatie, geraadpleegd: 28 maart 2017.

80 Stcrt. 2016, 72403; zie ook Handboek Beveiliging Belastingdienst - Deel B: Algemene Uitvoeringsrichtlijnen, december 2012, geraadpleegd via www.tenderned.nl.

81 Kamerstukken II 2014/15, 26 653, nr. 355, bijlage bij de brief, Inventarisatie gegevensbestanden en koppelingen.xls; zie ook bijlagen 13, 14 en 15.

Tenslotte kunnen ook op individueel (medewerkers) niveau – al dan niet als gemandateerd inspecteur – allerlei 'bekendmakingen' plaatsvinden.[82] Veelal zal dit gepaard gaan met het raadplegen van een dossier van een bepaalde persoon (burger of bedrijf). Dit is praktijk.[83] Hiervoor is de grondslag met name gelegen in de ministeriële regeling tot het verstrekken van gegevens (art. 67 lid 2 letter b AWR juncto art. 43c Uitv. reg. AWR). Maar de individuele medewerker kan ook – met ontheffing van de minister – allerlei dossierstukken verstrekken (art. 67 lid 3 AWR).[84] De diversiteit aan loketten heeft haar weerslag in een even grote variatie in procedures.

De aard en omvang van de gegevensverstrekking

De aard en omvang van de gegevensverstrekking is eveneens in nevelen gehuld. Gelet op de organisatorische inrichting rondom de loketten blijft het niet beperkt tot enkele gevallen. De Belastingdienst geeft hierover aan 'Samenwerken met andere overheden maakt een belangrijk onderdeel uit van de handhavingsstrategie van de Belastingdienst.'[85] Dat die omvangrijk is geworden en geautomatiseerd, blijkt uit de rapportage in 2015 van de minister van Justitie aan de Tweede Kamer.

Uit de bijlage van dat rapport komt naar voren dat de Belastingdienst met behulp van 122 verschillende data-koppelingen toegang verstrekt tot bijna 100 gegevensbestanden verstrekt aan derden.[86] Voor de goede orde: dit betreft zowel koppelingen in het kader van art. 67 lid 2 letter a AWR als van art. 67 lid 2 letter b AWR juncto art. 43c Uitv. reg. AWR. Dit is evenwel een momentopname. De minister besluit zijn brief aan de Kamer als volgt: 'De dynamiek rond het koppelen van databestanden is van dien aard dat een overzicht erover bijvoorbeeld een jaar weer anders zou kunnen uitzien.'[87] Of hier sprake is van het verstrekken dan wel dat de bestuursorganen zelfstandig over de gegevens kunnen beschikken, blijkt niet uit de rapportage. Wat is immers koppelen? Louter het doorgeven van persoonsgegevens?[88] Het is geen wettelijk bepaald noch eenduidig omschreven begrip.[89] Het is evengoed

82 Geheimhoudingsplicht Belastingdienst wordt misbruikt, L. Jeager, 1 oktober 2015, http://blog.jaeger.nl/nl/geheimhoudingsplicht-belastingdienst-wordt-misbruikt/, geraadpleegd: 31 juli 2017.

83 Met de zeven genoemde toezichthouders zijn interviews gehouden. Daarin heb ik onder andere gevraagd naar de huidige gegevensverstrekking door de Belastingdienst. Uit die gesprekken komt naar voren dat er ook gegevensuitwisseling plaatsvindt door individuele medewerkers van de Belastingdienst. Vanwege de vertrouwelijkheid van die gegevens en de toegezegde geheimhoudingsplicht, kan hier geen nadere duiding over worden gegeven en dient deze informatie zonder bronvermelding als signaal te worden gekwalificeerd; zie ook Geheimhoudingsplicht Belastingdienst wordt misbruikt, L. Jeager, 1 oktober 2015, http://blog.jaeger.nl/nl/geheimhoudingsplicht-belastingdienst-wordt-misbruikt/, geraadpleegd: 31 juli 2017.

84 Bijvoorbeeld Convenant inzake de samenwerking bij het tegengaan van ontoelaatbaar gedrag van externe accountants, accountantsorganisaties en (mede)beleidsbepalers tussen de Belastingdienst en de Stichting Autoriteit Financiële Markten, Stcrt. 2012, 12057.

85 Kamerstukken II 2017/18, 31 066, nr. 390, Belastingdienst, Handhavingsbrief 2018, p. 13.

86 Kamerstukken II 2014/15, 26 653, nr. 355, bijlage bij de brief, Inventarisatie gegevensbestanden en koppelingen.xls.

87 Kamerstukken II 2014/15, 26 653, nr. 355.

88 De Moor-van Vugt e.a., Gegevensuitwisseling door Toezichthouders, Onderzoek uitgevoerd in opdracht van het WODC, Universiteit van Amsterdam, Faculteit der Rechtsgeleerdheid, p. 36.

89 Kamerstukken II 1997/98, 25 892, nr. 3, p. 93.

mogelijk dat het gaat om een fysieke koppeling.[90] Wat de actuele stand is, is niet openbaar. Wel is bekend dat het aantal is uitgebreid met nieuwe afnemers en nieuwe behoeften bij bestaande afnemers.[91]

Op geen enkele wijze verstrekt het ministerie van Financiën noch de Belastingdienst informatie over de aard en omvang van die verzoeken.[92] Volgens het beveiligingsbeleid van de Belastingdienst moet van alle externe gegevensuitwisseling een centrale registratie worden bijgehouden waaruit de wederpartij, soort gegevens en wijze van uitwisseling blijkt.[93] Of dat ook gebeurt is onbekend, waardoor het onduidelijk is of de Belastingdienst zelf inzicht heeft in de kwantiteit, kwaliteit en aard van de gegevensverstrekking aan derden. Een centrale registratie van gegevensverstrekkingen met andere bestuursorganen lijkt niet plaats te vinden.[94] In het beheersverslag van de Belastingdienst noch in het Financieel Jaarverslag van het Rijk wordt enige melding gemaakt van de aard en omvang van de gegevensverstrekking.[95] De Belastingdienst is wat dat betreft wél een gesloten bastion. Ten onrechte naar mijn mening.

Kennisgeving burgers en bedrijven

Eenzelfde geslotenheid is te zien bij het *proces* van bekendmaking van gegevens aan de betrokken burgers en bedrijven zelf. De Belastingdienst hanteert bij het verstrekken van gegevens aan anderen als uitgangspunt dat de betreffende burgers en bedrijven daar niet van verwittigd worden. De Belastingdienst informeert in de regel

---

90 Zie bijvoorbeeld het verstrekken gegevens in het kader van Summit. Daarover vermeldt de Belastingdienst dat gegevens worden verstrekt ten behoeve van 'Systeem voor de verwerking van politiegegevens', ex. artikel 3 Wet op de bijzondere opsporingsdiensten, Kamerstukken II 2014/15, 26 653, nr. 355, bijlage bij de brief, Inventarisatie gegevensbestanden en koppelingen.xls, regel 107.

91 Bijvoorbeeld de laatste toevoeging aan de lijst met structurele ontheffingen per 1 juli 2015, Het bestuur van de Nederlandse emissieautoriteit (Nota van Toelichting bij de wijziging van de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen, nr. DB2015/245M, Stcrt. 2015, 17966) en het kunnen verstrekken van inkomensverklaringen aan verhuurders (wet van 30 maart 2016 tot wijziging van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek en de Uitvoeringswet huurprijzen woonruimte (gegevensverstrekking Belastingdienst, Stb. 2016, 124).

92 Het Handboek Beveiliging Belastingdienst 2014: 'Op centraal niveau van een organisatie wordt regie gevoerd over externe toegang van derden tot gegevens en over externe gegevensuitwisseling met ketenpartners.' Voor deze beheersmaatregel geldt echter de volgende afbakening 'Bij de hier bedoelde gegevensuitwisseling met derden worden niet de gegevens bedoeld die uitgewisseld worden met het publiek of klanten in het primaire proces.' Handboek Beveiliging Belastingdienst, Deel C, Normen, p. 22, http://docplayer.nl/36277210-Handboek-beveiliging-belastingdienst-deel-c-normen.html, geraadpleegd: op 12 mei 2017.

93 Handboek Beveiliging Belastingdienst, Deel C, Normen, p. 22. Deze registratie geldt niet voorzover het gegevens betreft die worden uitgewisseld met het publiek of klanten in het primaire proces; http://docplayer.nl/36277210-Handboek-beveiliging-belastingdienst-deel-c-normen.html, geraadpleegd: 12 mei 2017.

94 In een brief van de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid (31 oktober 2014, kenmerk 2014-0000160202) kan de minister geen kwantitatieve duidelijkheid verschaffen over de aantallen. Ook onderzoek naar de koppelingen van databestanden tussen bestuursorganen leverde in het verleden alleen maar onduidelijkheid op (zie o.a. Kamerstukken II 2014/15, 26 653, nr. 355).

95 Laatste publieke versie Belastingdienst Beheersverslag 2011. Zie voor het meest recente beheersverslag: Het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2016, Kamerstukken II 2016/17, 34 725 nr. 1 en nr. 2.

in geen van de gevallen actief een betrokkene over wie gegevens en inlichtingen worden gedeeld.[96] Zelfs niet waar het persoonsgegevens betreft en waarvoor de hoofdregel van transparantie geldt.[97] In het VIV 1993 was daarover niets opgenomen. Maar dat voldeed op dat punt toen ook al niet aan de vereiste transparantie.[98]

Met de wijziging naar de wettelijke regeling van artikel 67 AWR – met de drie mogelijkheden tot bekendmaking – is dat niet veranderd. Enige vorm van kennisgeving is er eenvoudig weg niet. De staatssecretaris acht de regeling al voldoende specifiek genoeg.[99] Met andere woorden, het is voor burgers en bedrijven voldoende kenbaar daar er bepaalde informatie over hen kan worden gedeeld. En *dat* is volgens de bewindsman voldoende. Dit standpunt komt ook naar voren in de parlementaire behandeling van de Wet uitwisseling inlichtingen over rulings.[100] De staatssecretaris van Financiën acht het niet noodzakelijk betrokkenen in kennis te stellen van die gegevensuitwisseling. De bewindsman motiveert zijn standpunt als volgt: 'Bij automatische uitwisseling van inlichtingen geldt dat kenbaar is welke informatie in welke situatie wordt uitgewisseld.' De bewindsman voegt daar nog aan toe dat: 'een belastingplichtige die internationaal actief is en een ruling aanvraagt, weet of kan weten dat mogelijk informatie over hem wordt uitgewisseld.'[101] Rechtsbescherming acht de bewindsman niet noodzakelijk. Die is er naar zijn mening nooit geweest en past ook niet bij de aard van deze [MS: automatische] vorm van gegevensuitwisseling.

Hierbij wil ik een drietal kanttekeningen plaatsen. Het is ten eerste nog niet zo lang geleden dat in het kader van internationale gegevensuitwisseling de betreffende belastingplichtige in kennis werd gesteld van (voorgenomen dan wel plaatsgevonden) informatieuitwisseling vanuit de Wet op de internationale bijstandverlening bij de heffing van belastingzaken (art. 5 lid 2 WIB (oud). Omdat dit internationaal 'ongebruikelijk' is, is deze kennisgevingsprocedure, onder Europese druk, ingetrokken.[102] En

96 De Belastingdienst volstaat met het opnemen van de verwerking van persoonsgegevens in het openbare meldingsregister, zie brochure 'De Belastingdienst en de Wet bescherming persoonsgegevens (Wbp), https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/belastingdienst_wet_-bescherming_persoonsgegevens_al5331z2pl.pdf, geraadpleegd: 12 mei 2017. Bij inwerkingtreden van de AVG is dit register aangepast. Zie Overzicht van verwerking van persoonsgegevens door de Belastingdienst, 24 mei 2018, https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/verw_persoonsgegevens_belastingdienst_al5303z5fd.pdf, geraadpleegd 25 mei 2018.

97 Toepassing van de uitzonderingsregel zoals opgenomen in de Wbp voor wettelijke gegevensverstrekking (art. 34 lid 5 Wbp) en de ontheffing op grond van het criterium van onevenredige inspanning (art. 34 lid 4 Wbp) zouden hiervoor de mogelijkheid kunnen bieden. Vgl. beroep op de wettelijke gegevensverstrekking onder verwijzing naar het verstrekken van gegevens aan CBS, zie Kamerstukken II 25 892, nr. 3, p. 155-156.

98 J. de Zeeuw, Informatieverstrekking door de fiscus. Ontheffing van de fiscale geheimhoudingsplicht in het licht van privacywetgeving, Registratiekamer, december 1999, p. 30.

99 Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, p. 13.

100 Voor het uitwisselen van fiscale gegevens en inlichtingen binnen Europa is onder andere de EU samenwerkingsrichtlijn, richtlijn 2011/16/EU van 15 februari 2011.

101 Kamerstukken II 2016/17, 34 527 B.

102 Redenen voor afschaffen waren, volgens de staatssecretaris, gelegen in het niet langer (onnodig) vertragen van gegevensuitwisseling en de niet-negatieve ervaring bij het afschaffen van de kennisgeving bij automatische gegevensuitwisseling. Kamerstukken II 2013/14, 33 753, nr. 3, p. 11; zie ook Stb. 2013, 566.

bij dat besluit zijn in het kader van de rechtsbescherming juist vraagtekens gezet.[103] Het zou een snelle en effectieve gegevensuitwisseling bevorderen en daarmee de aanpak van de internationale belastingontwijking ondersteunen.[104] Snelheid en efficiency staan volgens de redactie van de Vakstudienieuws op gespannen voet met zorgvuldigheid.[105]

De tweede kanttekening vloeit ook voort uit de Europese pen. Het Europese Hof voor de Rechten van de Mens heeft bepaald dat bij de overdracht van gegevens tussen twee staten, de betrokkene geïnformeerd moet worden tenzij sprake is van een *wettelijke regeling*.[106] In situaties waarin een wettelijke regeling ontbreekt, klaarblijkelijk wel. De vereiste transparantie – met ontheffing ingeval van een wettelijke regeling – beperkt zich naar mijn mening niet alleen tot internationale gegevensuitwisseling. Ook bij nationale gegevensuitwisseling is de inbreuk op het persoonlijke domein in het geding. Een parallel kan mogelijk worden getrokken met het oordeel van de Nationale Ombudsman met betrekking tot het verstrekken van gegevens omtrent de inkomensafhankelijke huurverhoging.[107]

En hoewel een *bekendmaking* tussen twee bestuursorganen alleen is toegestaan als dat volgens de *wettelijke regeling* van artikel 67 AWR niet onder het verbod valt, is daarmee nog niet gezegd dat de *overdracht* van die gegevens plaatsvindt volgens een *wettelijke* regeling. Met andere woorden, de *mogelijkheid* tot ontheffing is danwel wettelijk bepaald, maar de *plicht* vloeit niet voort uit een wettelijke bepaling.

De staatssecretaris van Financiën heeft dat ook niet beoogd. De bewindsman geeft echter expliciet aan dat de (internationale) gegevensverstrekking slechts deels gebaseerd is op een wettelijk voorschrift (ex art. 67 lid 2 letter a AWR).[108] Dit in onderscheid, zo vervolgt hij, met de gegevens*verstrekkingen* volgens de ministeriële regelingen (ex art. 67 lid 2 letter b AWR) en de ontheffing van de minister van Financiën (ex art. 67 lid 3 AWR). De Belastingdienst kwalificeert de gegevensuitwisseling volgens de ministeriële regeling wel als op grond van een wettelijke

103 Kamerstukken II 2013/14, 33 753, nr. 6, p. 7; zie ook K.R.C.M. Jonas en J.A.R. van Eijsden, De kennisgeving vooraf bij internationale uitwisseling van informatie verdwijnt. En daarmee de rechtsbescherming ook!, WFR 2013/1180; J.A. Booij, Afkalving rechtsbescherming bij informatieuitwisseling aan het buitenland? In: TFO 2017/152.5.

104 Kamerstukken II 2012/13, 25087, nr. 53; zie ook Kamerstukken II 2011/2012, 25087, nr. 28 en bijlage.

105 Aantekening Redactie Vakstudie Nieuws bij reactie staatssecretaris van Financiën, Kamerstukken I 2013/14, 33752, D, V-N 2013/65.3.

106 HvJ EU, 1 oktober 2015, nr. C-201/14 (Smaranda Bara e.a.). Het Europese Hof van Justitie oordeelt 'dat de vereiste van een eerlijke verwerking van de persoonsgegevens een overheidsinstantie ertoe verplicht om de betrokkenen te informeren over het feit dat hun gegevens zullen worden overgedragen aan een andere overheidsinstantie met het oog op hun verwerking door deze laatste instantie in haar hoedanigheid van adressant van de gegevens. De richtlijn[MS: voor bescherming persoonsgegeven] vereist uitdrukkelijk dat elke eventuele beperking van de plicht tot informatieverstrekking wordt gesteld in een wettelijke maatregel.'

107 Nationale ombudsman, 28 oktober 2013, nr. 2013/152 (V-N 2013/59.5); zie ook Aantekening Redactie Vakstudie Nieuws bij reactie staatssecretaris van Financiën, Kamerstukken I 2013/14, 33752, D, V-N 2013/65.3.

108 Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, p. 13.

regeling.[109] Mijns inziens onterecht. Voor het verstrekken van persoonsgegevens volgens de uitvoeringsregeling of de ministeriële ontheffing is naar mijn mening een kennisgeving vereist in het kader van de transparantie. Dit komt de rechtsbescherming eveneens ten goede. Daarvoor wordt ook in de literatuur gepleit.[110]

Als derde kanttekening noem ik nog het borgen van de kwaliteit van de gegevens. Ter illustratie citeer ik Prins over de kwaliteit van gegevens: 'De geschetste tendens van onbezorgd koppelen van informatiebestanden en overschrijden van domeinafbakeningen (dienstverlening, zorg en controle) – kortom hergebruik op hergebruik – kan niet anders dan het risico met zich meebrengen dat de kwaliteit van de informatie verwatert. Kenmerkend voor function creep is dat informatie wordt gedecontextualiseerd (uit de oorspronkelijke informatieomgeving gehaald) om vervolgens te worden gehercontextualiseerd (te worden gecombineerd met andere gegevens in een andere beleidscontext)'.[111] De Raad van State onderkent merkt hierover het volgende op: 'Gegevens hebben soms een betekenis die afhangt van de context waarin ze worden gebruikt. Bij het koppelen van gegevens wordt daar niet altijd rekening mee gehouden. Bovendien kan een foutief gegeven worden doorgegeven in de keten en gaat dan een eigen leven leiden.'[112] En dat risico moet toch zeker worden gewogen, lijkt mij. Het is zelfs praktijk dat de gegevens van de Belastingdienst niet altijd de juiste (meer) zijn.[113]

Op deze plaats volsta ik met de opmerking dat het standpunt van de staatssecretaris van Financiën wringt met de (inter)nationale jurisprudentie. De bewindsman rekent de gegevensuitwisseling tot de verantwoordelijkheid van de Belastingdienst.[114] De bekendheid met het *kunnen* verstrekken van gegevens zou voldoende waarborgen geven. Dat betwijfel ik. In de (inter)nationale gegevensuitwisseling oordeelt het Europese Hof van Justitie nu dat rechtsbescherming onontbeerlijk is.[115] Het juist afwegen van het belang van de gegevensuitwisseling moet toetsbaar zijn. En zonder kennisgeving is dat niet mogelijk. Dat wordt internationaal gezien als gebrek aan rechtsbescherming.[116] Mijns inziens wordt dit door de staats-

109 https://www.fec-partners.nl/nl/veel_gestelde_vragen#, Vraag: 'Waar kan ik de wettelijke basis van het FEC vinden? Antwoord: Die is vastgelegd in het Convenant houdende afspraken over de samenwerking in het kader van het Financieel Expertise Centrum, gepubliceerd in de Staatscourant van 7 februari 2014 (jaargang 2014, nummer 2351) en is op deze site te raadplegen.' geraadpleegd: 5 mei 2017.

110 L.E.C. Neve, Internationale standaard voor inlichtingenuitwisseling en mogelijkheden tot verzet: botsende visies, MBB 2016/7-8, p. 294-307.

111 J.E.J. Prins, Function Creep en Privacy, Justitiële verkenningen, 2011, nr. 8, p. 11 e.v.

112 Raad van State, Ongevraagd advies over de effecten van de digitalisering voor de rechtsstatelijke verhoudingen, 31 augustus 2018, Kamerstukken II 2017/18, 26643, nr. 557, p. 9.

113 Rb. Midden-Nederland 1 febuari 2018, ECLI:NL:RBMNE:2018:468,'Hoewel het Uwv [de gegevensontvanger] zich daarbij mag baseren op gegevens van de Belastingdienst [de gegevensverstrekker], zal het Uwv zich ervan bewust moeten zijn dat deze niet altijd (meer) juist zijn.'

114 Kamerstukken II 2016/17, 34 527 B.

115 HvJ EU 16 mei 2017, nr. C-682/15 (Berlioz Investment Fund SA).

116 Uit het rapport van het International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) 'Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2015-2017 General Report on the Protection of Taxpayers' Rights' 26 april 2018, komt naar voren komt dat de fiscale autoriteiten in sommige landen internationaal belastinggegevens uitwisselen zonder medeweten van burgers en bedrijven. Het Financieel Dagblad kopt daarover dat rechtsbescherming van belastingbetalers verbetering verdient (28 mei 2018)..

secretaris miskent.[117] Dit zou kunnen leiden tot een herleving van de kennisgeving. Voor de belangenafweging is een normenstelsel noodzakelijk.[118] Dat is een minimale eis om toezicht op de naleving – maar nu van de overheid zelf – te kunnen houden. En dat mag van een democratische samenleving gevraagd worden.

6.2.6 Het verstrekken van gegevens in andere sferen ontkracht het zwijgrecht

De (ruime) medewerkingsplicht tegenover de inspecteur en toezichthouder (art. 47 AWR respectievelijk 5:20 Awb) kan op gespannen voet staan met allerlei persoonlijke en zakelijke belangen. Die plicht kan zelfs conflicteren met een – al dan niet wettelijke – geheimhoudingsverplichting.

Tegenover de inspecteur kan niemand met vrucht een beroep doen op enige verplichting tot geheimhouding in het kader van zijn eigen belastingheffing, zelfs niet indien dat wettelijk is bepaald (art. 51 AWR). Alleen voorzover het de medewerking betreft voor de belastingheffing bij derden kan in wettelijk bepaalde situaties – tegenover de inspecteur en/of toezichthouder – een beroep worden gedaan op het zogenaamde verschoningsrecht (zie par. 5.7). Een zwijgplicht die maatschappelijk is geaccepteerd.

Een bescherming van andere orde is het onthouden van de medewerking in het kader van de eigen belastingheffing, omdat medewerking op gespannen voet kan staan met iemands persoonlijke positie.

Een wettelijk zwijgrecht voor de eigen positie is niet in de AWR (noch Awb) opgenomen.[119] Dit kan leiden tot een conflictsituaties met betrekking tot de fundamentele bescherming van de zelf-incriminatie.[120] Het betreft onder andere

---

117 De staatssecretaris van Financiën geeft naar aanleiding van Tweede Kamervragen omtrent het rapport van het IBFD omtrent het gebrek aan rechtsbescherming bij internationale gegevensuitwisseling (26 april 2018) en het bericht daaromtrent in het Financieel Dagblad (28 mei 2018) aan dat (1) Nederland niet in het onderzoek is betrokken, en (2) de Awb en AWR voldoende rechtsbescherming biedt. De staatssecretaris antwoordt 'Ik heb er echter vertrouwen in, zoals hiervoor ook aangegeven, dat de rechten van de Nederlandse belastingplichtigen worden gewaarborgd door het nationale en internationale juridische kader en de toegang tot de rechter.' Brief van staatssecretaris van Financiën, 5 juli 2018 met kenmerk 2018-0000104155.

118 Over het kunnen toepassen van open normen bestaan meerdere bezwaren: het zou de rechtszekerheid en rechtsgelijkheid kunnen aantasten. Zie R.J. Anderson, Open normen in de fiscale wetgeving, Dit behoort u te kennen (want wij kenden het niet …), 2018, WFR 2018/5. Anderson geeft aan dat de open norm, met een abstract aggregatieniveau, de inspecteur de mogelijkheid biedt het onderscheid gelijk-ongelijk steeds verder te perfectioneren en leent zich voor situaties met antimisbruik. Voor het (kunnen) uitkristalliseren van de concrete toetspunten middels jurisprudentie is transparantie noodzakelijk.

119 Art. 5:10a lid 1 Awb kent alleen een zwijgrecht toe ingeval van verhoorsituaties. Bij het vorderen van inlichtingen en inzage enkel en alleen daarop gericht, kan sprake zijn van verhoor. Veelal vindt dit echter (primair) plaats in het kader van het toezicht. Zie o.a. F.C.M.A. Michiels, E.R. Muller, Handhaving. Bestuurlijk handhaven in Nederland, 2006, p. 51.

120 'De algemene regeling [art. 5:10a Awb] van het zwijgrecht in de Awb biedt op zichzelf reeds een adequate uitwerking van het in artikel 6 van het EVRM opgenomen zwijgrecht. Het regelt dat een overtreder het recht heeft om te zwijgen zodra hij kan vermoeden dat hem een bestraffende sanctie zal worden opgelegd.' Kamerstukken II 2013/14, 33 655, nr. C

het nemo tenetur-beginsel.[121] Dit kan conflicteren met de medewerkingsverplichting ingeval een toezichtshandeling overgaat naar de sfeer

van bestraffing: het (kunnen opleggen) een bestuursrechtelijke of strafrechtelijke sanctie.

Bij het uitoefenen van toezichtbevoegdheden is geen sprake van een bescherming vanuit bijvoorbeeld het EVRM terwijl dat voor een onderzoek gericht op 'straffen' wel zo is. Zo strijdt de fiscale inlichtingenplicht van artikel 47 AWR met het strafrechtelijke zwijgrecht (art. 29 Sv). Ook geldt het zwijgrecht in de sfeer van het opleggen van een bestuurlijke boete (art. 5:10a Awb en par. 14 Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst, voorheen art. 67j AWR).[122] Desondanks wordt een fiscaal boeteonderzoek uitgevoerd op grond van de 'toezichtsbevoegdheden'.[123] Voor de toepassing van deze samenloop in sferen heeft de Hoge Raad kaders gegeven.[124] Het betreft twee afzonderlijk en gescheiden rechtsgebieden.[125] Hierop zijn nog enkele uitspraken van de Hoge Raad gevolgd voor nadere markering van het zwijgrecht in relatie tot de medewerkingsverplichting.[126] De verplichting tot het verstrekken van gegevens geldt, naar het oordeel van de Hoge Raad, onverkort in de uitvoeringssfeer en het is aan de rechter om te beoordelen of de gegevens ook in de strafsfeer bruikbaar zijn.[127] Een en ander impliceert dat een belastingplichtige aan de inspecteur 'volledige en onvoorwaardelijke medewerking moet verlenen en dat vervolgens in de strafzaak of de zaak waarin de bestuurlijke boete wordt opgelegd, moet worden bekeken in hoeverre van die aldus verkregen informatie gebruik mag worden gemaakt'.[128] Bij een gemengde vorm van medewerking voor zowel de uitvoeringssfeer als de sfeer van de bestuurlijke boete, is het zwijgrecht eveneens niet van toepassing (art. 5:10a Awb en par. 14 Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst, voorheen art. 67j AWR). In de fiscale sfeer, heeft de inspecteur de informatie nodig voor het uitvoeren van het proces van belastingheffing. Het verkrijgen van

121 G.P. Hamer, N.W.A. Dekens, Enige beschouwingen over het "nemo tenetur-beginsel in het fiscale recht, Tijdschrift voor formeel belastingrecht 2006/2, p. 13-20.

122 HR 16 juni 1985, BNB 1986/29.

123 L. Stevens, Het nemo-tenetur beginsel in strafzaken: van zwijgrecht naar containerbegrip, 2005, p. 126.

124 HR 11 december 1991, LJN:AW5744, BNB 1992/243; zie ook HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640.

125 P.J. Wattel, De aangifteplicht bij inkomen uit strafbare feiten, de fiscale omkering van de bewijslast en de grondrechten op onschuldpresumptie en vrijwaring tegen zelfincriminatie, FED 1992/157.

126 HR 27 februari 2004, LJN:AF5556, BNB 2004/225, reikwijdte fiscale medewerkingsverplichting indien op dat moment tevens een strafvervolging of boetezaak tegen de belastingplichtige loopt; EHRM 3 mei 2001, BNB 2002/2 (JB vs. Zwitserland); EHRM 17 december 1996, BNB 1997/254 (Saunders vs. Verenigd Koninkrijk).

127 HR 27 februari 2004, LJN:AF5556, BNB 2004/225; zie ook Hof Amsterdam, 6 december 2007, LJN:BC0850.

128 Citaat van de eis van de Staat in de (kort-geding) procedure Rb. Leeuwarden 8 juli 2004, LJN:AQ0935. De rechter beslist met de woorden van gelijke strekking: 'veroordeelt (…) aan het onderzoek van de Staat (de inspecteur) ex art. 47 en 53 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen haar volledige en onvoorwaardelijke medewerking te verlenen, waarbij zij meer in het bijzonder de openstaande vragen, (…) schriftelijk beantwoordt en de stukken (…) afzonderlijk ter inzage verstrekt dan wel aanwijst waar deze stukken zich in haar administratie bevinden.'

wilsafhankelijk materiaal – met sanctionele dreiging – staat op gespannen voet met het zwijgrecht.[129]

Een mogelijke bestuursrechtelijke sanctionering of strafrechtelijke vervolging vormt – volgens de huidige jurisprudentie – in het fiscale domein geen wettige reden voor een weigering van de fiscale medewerking met een beroep op het zwijgrecht.[130]

Een soortgelijke scheiding in sferen is in beginsel onverkort van toepassing op het nalevingstoezicht.[131] Ook daar geldt de medewerkingsverplichting onverkort ingeval sprake is van een toezichtshandeling.[132] De belangen waarop wordt toegezien rechtvaardigen dat toezicht en de wijze waarop dat wordt uitgeoefend alsmede, bij inbreuk op de wet- en regelgeving, het gebruik van met druk verkregen gegevens en inlichtingen.[133]

Uit het arrest Chambaz kan worden afgeleid dat een medewerkingsplicht niet bestaat ingeval een betreffende persoon *niet kan uitsluiten* dat zijn medewerking kan leiden tot strafvervolging voor dezelfde feiten.[134] Bij het ontbreken van adequate waarborgen kan dat een belemmering vormen om medewerking af te dwingen.[135] De inspecteur hoeft daarentegen geen garantie te geven dat die gegevens niet worden gebruikt in een andere sfeer.[136] In beginsel ligt de waarborg op het onrechtmatige *gebruik* van de (wilsafhankelijke) gegevens voor sanctionele doeleinden bij de rechter.[137] Hier lijkt zich een wezenlijk verschil voor te doen ten opzichte van het nalevingstoezicht. In de fiscale sfeer oordeelt

---

129 HR 27 februari 2004, LJN:AF5556, BNB 2004/225, reikwijdte fiscale medewerkingsverplichting indien op dat moment tevens een strafvervolging of boetezaak tegen de belastingplichtige loopt; EHRM 3 mei 2001, BNB 2002/2 (JB vs. Zwitserland); EHRM 17 december 1996, BNB 1997/254 (Saunders vs. Verenigd Koninkrijk).

130 Rb. Leeuwarden 8 juli 2004, LJN:AQ0935, FutD 2004/1303; zie ook HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640.

131 Onderscheid is te maken in een punitatieve en een reparatoire sanctie. Bij de eerste sanctie is alleen sprake van de zogenaamde criminal charge in de zin van artikel 6 van het EVRM. Een voorbeeld van een punitatieve sanctie is het opleggen van een bestuursrechtelijke boete. Reparatoire sancties zijn puur gericht op herstel van de rechtmatige situatie en beogen dan ook geen bestraffing of leedtoevoeging (hoewel additioneel daar wel sprake van kan zijn). Ook het opleggen van een bestuursrechtelijke (of civiele) last onder dwangsom is een herstelmaatregel. Kamerstukken II 2013/14, 33 655, nr. C; ABRvS 12 maart 2008, LJN:BC6449 en CBb 15 november 2011, AWB 11/631, LJN:BU4338.

132 CBb 7 december 2011, LJN:BU9170, AWB 10/132.

133 Rb. Rotterdam 17 november 2016, ECLI:RBROT:2016:8599; HR 19 september 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV1141; HR 21 december 2010, ECLI:NL:HR:2010:BL0666.

134 EHRM 3 mei 2001, nr. 31827/96, BNB 2002/2 (JB vs. Zwitserland), AB 2001/343 en EHRM 5 april 2012, nr. 11663/04, AB 2012/323 (Chambaz vs. Zwitserland).

135 EHRM 5 april 2012, nr. 11663/04, AB 2012/323 (Chambaz vs. Zwitserland); EHRM 21 april 2009, nr. 19235/03, NJ 2009/577, (Marttinen vs. Finland). Zie conclusie P-G Wattel 1 maart 2013 ECLI:NL:PHR:2013:BZ3640; zie ook R. Stijnen, 'Saunders en J.B. Revisited. Wat doen met onder druk verkregen wilsafhankelijk bewijsmateriaal?', TvS&C 2014, p. 144-147.

136 HR 27 februari 2004, ECLI:NL:HR:2004:AF5556; zie ook HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, r.o. 3.9 onder c 'Wilsafhankelijk materiaal dat door de belastingplichtige ingevolge het bevel van de voorzieningenrechter is verstrekt, mag niet worden gebruikt voor fiscale beboeting of strafvervolging van de belastingplichtige. Zou dit laatste toch gebeuren, dan dient de belastingrechter of de strafrechter te bepalen welk gevolg aan dit gebruik moet worden verbonden.'

137 Vgl. HR 30 juni 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH3079, NJ 2009/349; zie ook HR 12 juli 2013, LJN: BZ3640, BNB 2014/101 en HR 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2144, BNB 2014/206.

de Hoge Raad 'Voorop staat dat de verkrijging van zodanig materiaal [MS: wilsafhankelijk materiaal] mag worden afgedwongen voor heffingsdoeleinden. Indien niet kan worden uitgesloten dat het materiaal tevens in verband met een "criminal charge" tegen de belastingplichtige zal worden gebruikt (vgl. EHRM 3 mei 2001, no. 31827/96, J.B. tegen Zwitserland, BNB 2002/26), zullen de nationale autoriteiten moeten waarborgen dat de belastingplichtige zijn recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie effectief kan uitoefenen. *Aangezien hierop gerichte regelgeving in Nederland ontbreekt,* dient de rechter in de vereiste waarborgen te voorzien.'[138] De Belastingdienst is niet verplicht van tevoren die waarborg te geven.[139] Voor de toezichthouder oordeelt het College van Beroep voor het bedrijfsleven anders.[140] De toezichthouder is namelijk zelf verantwoordelijk dat wilsafhankelijk materiaal niet gebruikt wordt voor sanctionele doeleinden. Het college stelt, in navolging op de Hoge Raad, vast dat gerichte regelgeving in Nederland ontbreekt, maar verbindt daar een andere waarborg aan: 'Aangezien hierop gerichte regelgeving in Nederland ontbreekt, dient naar het oordeel van het College de nationale autoriteit die over de bevoegdheid beschikt om de verkrijging van wilsafhankelijk materiaal af te dwingen, in de vereiste waarborgen te voorzien.'[141] Die verantwoordelijkheid ligt dus bij de toezichthouder zelf.

Als waarborg kan de Belastingdienst – ingeval van het civielrechtelijk afdwingen van het materiaal onder last van een dwangsom – bij (wilsafhankelijk) materiaal wel een restrictief gebruik toezeggen. Hij kan – en bij tussentkomst van civiele rechter moet – een zogenaamde gebruikersgarantie verstrekken voor uitsluitend het gebruik bij de belastingheffing.[142] De Hoge Raad oordeelt daarentegen dat het afgeven van een dergelijke restrictie niet nodig is bij het verkrijgen van gegevens en inlichtingen met toepassing van de informatiebeschikking.[143] Het stellen van de voorwaarde voor medewerking dat de inspecteur geen gegevens *verstrekt* aan Justitie, gaat volgens de

138 HR 8 augustus 2014, ECLI:NL:2014:2144, r.o. 2.5.

139 HR 27 februari 2004, LJN:AF5556. In hetzelfde arrest oordeelt de Hoge Raad overigens ook dat met het voldoen aan de inlichtingenplicht geen afstand wordt gedaan van een beroep op art. 6 EVRM.

140 CBb 10 januari 2018, ECLI:NL:CBB:2018:3.

141 CBb 10 januari 2018, ECLI:NL:CBB:2018:3, r.o. 6.4

142 HR 12 juli 2013, LJN:BZ3640.

143 HR 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2144 2.6. De beschikking waarbij de inspecteur op de voet van artikel 52a lid 1 AWR vaststelt dat de betrokkene niet of niet volledig heeft voldaan aan een of meer van de daar genoemde informatieverplichtingen, vormt geen maatregel waarmee de verstrekking van die informatie wordt afgedwongen. Dat wordt niet anders doordat een dergelijke beschikking, indien zij onherroepelijk wordt, op grond van art. 25 lid 3 AWR gepaard gaat met omkering en verzwaring van de bewijslast. Daarin onderscheidt de informatiebeschikking zich van dwangsommen die aan de orde waren in het arrest van 12 juli 2013. Dit brengt mee dat het niet nodig is dat de inspecteur bij zijn informatiebeschikking, of de belastingrechter bij zijn oordeel omtrent die beschikking, een restrictie formuleert met betrekking tot het gebruik van wilsafhankelijke informatie voor sanctiedoeleinden.
Dat neemt echter niet weg dat een dergelijke restrictie, gelet op het hiervoor in 2.5 overwogene, uit het EVRM voortvloeit. Zou het gevraagde materiaal in handen van de inspecteur komen en mede worden gebruikt voor doeleinden van fiscale beboeting of strafvervolging, dan komt het oordeel over de vraag in hoeverre het gaat om wilsafhankelijk materiaal en over de vraag welk gevolg moet worden verbonden aan schending van deze uit het EVRM voortvloeiende restrictie toe aan de rechter die over de beboeting of bestraffing beslist.' Zie ook Hof Arnhem-Leeuwarden, 14 maart 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:2107.

president van Hof Amsterdam te ver.[144] Het hof oordeelt het daarentegen niet behoorlijk wanneer de Belastingdienst dergelijke informatie aan een ander geeft, zonder kennisneming aan de gegevensverstrekker. Informatie die de belastingplichtige qualitate qua verstrekt (en derhalve 'ten dienste van de belastingheffing') kan dus niet vrij worden gegeven aan andere toezichthouders en/of opsporingsinstanties; in dat geval moet eerst de belastingplichtige worden ingelicht.[145]

In het oordeel van rechtbank Amsterdam lijkt tevens naar voren te komen dat deze waarborgen breed dienen te gelden. Ook voor het verstrekken van gegevens aan andere toezichthouders en/of opsporingsinstanties waarbij het straffen door een ander bestuursorgaan plaatsvindt.[146]

Dit overziende moet de inspecteur bij het delen van gegevens de waarborgen in acht nemen ten aanzien van wilsafhankelijke gegevens. Bij het delen van gegevens waarbij het zwijgrecht mogelijk in geding kan zijn, lijkt het in kennisstellen van de betreffende personen onvermijdelijk. Alleen hij kan immers bepalen of het naar zijn wil is dat het materiaal ook – ongeacht het al dan niet gebruik ervan – aan de andere toezichthouder wordt verstrekt. Het verstrekken van dat materiaal gaat immers aan het gebruik vooraf.

6.3 Wettelijk verplichte bekendmaking (art. 67 lid 2 letter a AWR)

Aard van de bekendmaking

De Belastingdienst geeft actief geen informatie over de wettelijke verplichtingen tot het verstrekken van gegevens (art. 67 lid 2 letter a AWR). Burgers en bedrijven zijn dan ook aangewezen op eigen zoekprogramma's in het oerwoud aan rechtsregels.[147] Een verkenning laat zien dat de Belastingdienst op dit moment in zo'n twintig verschillende wetten en vijf besluiten wordt genoemd als verplichte 'leverancier' van gegevens.[148]

Over de uitvoering daarvan beperkt de dienst zich onder de Wbp tot de – verplichte – melding in het kader van het verwerken van persoonsgegevens (ex art. 27 Wbp). Dat geeft aan dat de dienst gegevens verstrekt aan 'Bestuursorganen, die voor hun wettelijke taak *inkomensgegevens* moeten gebruiken, die worden verstrekt door de Belastingdienst op grond van de Basisregistratie Inkomen (Hoofdstuk IVA AWR).'[149] Als voorbeeld noem ik de Algemene wet inkomsensafhankelijke

144 Hof Amsterdam 10 augustus 2001, V-N 2001/56.6.

145 Hof Amsterdam 10 augustus 2001, V-N 2001/56.6.

146 Rb. Amsterdam, 2 maart 2017, ECLI:NL:RBAMS:2017:3950, FutD 2017/ 1858 en 1859.

147 Op 29 november 2017 worden door 'wetten.nl' 1.992 geldende wetten in formele zin gevonden. Daarnaast zijn er nog 2.119 AMvB's en KB's geldig en vindt het zoekprogramma 5.618 ministeriële regelingen. Het is een momentopname met vele mutaties. Zie bijvoorbeeld E. de Jong, Alle regels tellen, de ontwikkeling van het aantal wetten, AmvB's en ministeriële regelingen in Nederland, WODC, 2004.

148 Op 29 november 2017 wordt in zo'n dertig verschillende wetten en vijf besluiten de Belastingdienst genoemd als informatiebron; zie ook bijlage 10.

149 Belastingdienst, Verwerkingen van persoonsgegevens door de Belastingdienst en de FIOD, 30 augustus 2013, p. 10, https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/meldingen_belastingdienst_2008_al5303z4fd.pdf, geraadpleegd: 12 mei 2017.

regelingen (38a en 39 Awir). Het gaat in dat geval onder andere om gegevens die de dienstverlening die voortvloeit uit de uitvoering van de Awir kunnen verbeteren (art. 38a lid 1 Awir) en gegevens voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak van andere bestuursorganen (art. 38a lid 2 Awir).[150] Deze gegevensverstrekking is terug te zien in het hiervoor genoemde overzicht met de data-koppelingen.[151] Een ander voorbeeld is het verstrekken van inkomensgegevens volgens de Wet normering topinkomens (ex art. 5.3 WNT). Onder de AVG geeft de Belastingdienst meer duidelijkheid, maar ook dan blijft het beperkt tot enkele voorbeelden van gegevensverstrekking.[152] Op welke wijze de Belastingdienst deze gegevens verstrekt blijft onder de Wbp geheel onbekend: de gegevensverstrekking wordt niet als zodanig vermeld in het overzicht met data-koppelingen. Onder de AVG wordt aangegeven dat de Belastingdienst massaal gegevens verstrekt ten behoeve van taken van andere overheidsorganisaties.[153]

De wettelijke verplichtingen beperken zich echter niet alleen tot inkomensgegevens. De Belastingdienst verstrekt bijvoorbeeld ook rekeningnummers aan het CJIB (ex art. 27 Wahv).[154] Ook kan de dienst gegevens verstrekken op grond van de Wet op de kansspelen (ex art. 33g lid 3 Wet op de kansspelen). Hier gaat het in geen geval om inkomensgegevens.[155] En wat te denken van het verstrekken van gegevens ten behoeve van de geschiktheids- en betrouwbaarheidstoets of integriteitstoets voor bestuurders bij woningcorporaties (art. 21g Woningwet). Dan zal het toch niet *alleen* om inkomensgegevens gaan. En de onduidelijkheid wordt des te groter wanneer soortgelijke informatieverzoeken ook plaatsvinden op basis van artikel 43c Uitv. reg. AWR (in de financiële sector ex art. 43c lid 1 letter s Uitv. Reg. AWR en woningcorporaties ex 43c lid 1 letter aa Uitv. Reg. AWR).[156] Met de verwijzing naar alleen inkomensgegevens schiet de Wbp-melding tekort in het duiden van de gegevensver-

150 Wet van 23 juni 2005 tot wijziging van een aantal wetten in verband met de invoering van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen, de Wet kinderopvang, de Huursubsidiewet en enige andere wetten, Stb. 2005, 345

151 Kamerstukken II 2014/15, 26 653, nr. 355, bijlage bij brief, inventarisatie gegevensbestanden en koppelingen.xls.

152 Overzicht van verwerking van persoonsgegevens door de Belastingdienst, 24 mei 2018, p. 6, 'Grondslagen zijn de in de Algemene wet inzake rijksbelastingen 1964 en de andere belastingwetten vastgelegde taak van algemeen belang en de in specifieke wetgeving (zoals de Wet SUWI, de Participatiewet, de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen, bilaterale belastingverdragen) opgenomen verplichtingen tot gegevensverstrekking. De grondslag voor bedrijfsvoering is gerechtvaardigd belang.' https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/verw_persoonsgegevens_belastingdienst_al5303z5fd.pdf, geraadpleegd 25 mei 2018.

153 Overzicht van verwerking van persoonsgegevens door de Belastingdienst, 24 mei 2018, p. 19.

154 Kamerstukken II 2014/15, 26 653, nr. 355, bijlage bij brief, inventarisatie gegevensbestanden en koppelingen.xls, regel 60.

155 Convenant inzake samenwerking tussen de Belastingdienst en de Kansspelautoriteit, dd. 4 september 2013; zie ook Overzicht van verwerking van persoonsgegevens door de Belastingdienst, 24 mei 2018, p. 15.

156 Met gegevens en inlichtingen van de Belastingdienst wordt inzicht verkregen in o.a. de handelingen en antecedenten van betreffende personen. Zie o.a. art. 14 lid 1 letter d Besluit Gedragstoezicht financiële ondernemingen Wft, art. 7 lid 1 letter d Besluit prudentiële regels Wft, art. 31 lid 1 Besluit reikwijdtebepalingen Wft letter d en art. 33 lid 1 letter d Besluit uitvoering Pensioenwet en Wet verplichte beroepspensioenregeling.

strekking, omdat ook andere gegevens worden verstrekt (par. 2.4.1. figuur 10). Naast het openbare meldingsregister houdt de Belastingdienst intern nog een separaat register bij.[157] Het is niet duidelijk of deze gegevensverstrekkingen daarin zijn opgenomen. Dat register is in elk geval niet openbaar. Het register onder de AVG biedt meer inzage in de verwerking van persoonsgegevens door de Belastingdienst en zijn ontvangers met wie de dienst gegevens deelt.[158] Maar ook dat register geeft geen volledige duidelijkheid over alle afnemers noch de gegevens die met hen gedeeld worden.

Voor het vinden van een weg door het oerwoud aan wettelijke bepalingen kan de Belastingdienst daarom niet als gids fungeren. De verplichte gegevensverstrekking beperkt zich in elk geval niet alleen tot inkomensgegevens. De gronden voor een wettelijke verplichting vertonen namelijk een grotere diversiteit dan alleen het verstrekken van inkomensgegevens.[159]

De verstrekkingsgronden van de wettelijk verplichte bekendmaking

De wettelijke verstrekkingsgrond kenmerkt zich door
(1) de noodzaak,
(2) voor de uitvoering van de publiekrechtelijke taak, tot
(3) het verstrekken van gegevens, op
(4) verzoek van het bestuursorgaan.

Een verkenning van de wettelijke bepalingen laat een gemêleerde grondslag zien.

Ad 1 Noodzaak

Vanaf het begin van de ontheffingsmogelijkheid heeft de minister van Financiën aangegeven dat het noodzakelijk kan zijn om van de geheimhoudingplicht te worden ontheven. Het moet, zoals uit de eerder aangehaalde woorden van de minister van Financiën, blijkt, '(…) *noodig* zijn, dat de belastingambtenaar (…) eene verklaring aflegt (…).'[160] In de (huidige) wettelijke voorschriften is de *noodzakelijkheid* voor het verstrekken gegevens nog steeds een voorwaarde.[161] In de meeste wettelijke bepalingen is expliciet bepaald '(…) voor zover deze noodzakelijk (…)'.[162] De formulering 'benodigd' en 'nodig' lijken van dezelfde strekking.[163] De Awir vermeldt zowel de term 'noodzakelijk' (art. 38a Awir) als de term 'nodig' (art. 39 Awir). Een verschil is naar mijn mening niet beoogd.[164]

157 Meldingsregister verwerking persoonsgegevens Belastingdienst en FIOD, versie 30 augustus 2013, p. 2.
158 Overzicht van verwerking van persoonsgegevens door de Belastingdienst, 24 mei 2018, noemt overigens ook niet de Autoriteit woningcorporaties als zelfstandige toezichthouder.
159 Voorbeelden van andere dan hiervoor genoemde wettelijke verplichtingen zijn art. 5.2.3. Wmo 2015, art. 7:4 en 8:42 Awb, art. 33 CBS, art. 252a lid 4 Boek 7 BW, art.18p lid 1 WML, art. 8:7 lid 1 ATW en art. 14a lid 1 WAADI.
160 Kamerstukken II 1915/16, 205, nr. 3, par. 28, p. 12.
161 Zie bijlage 10 voor overzicht met wettelijke bepalingen voor gegevensverstrekking.
162 Zie bijvoorbeeld art. 5.2.3. Wmo 2005, art. 38 a lid 1 en lid 2 Awir en art. 64 Pw.
163 Zie art. 92b Wbb, art. 48c Wht en art. 39 Awir.
164 Vgl. Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, p. 17.

Uitzonderingen op de term 'noodzaak' zijn te vinden in de wettelijke gegevensverstrekking in het kader van het innen van administratieve sancties[165] en het Centraal Bureau voor de statistiek (art. 33 lid 1 letter a Wet op het Centraal bureau voor de statistiek). Mogelijk ligt hier de drempel lager.

Waar de grens van de noodzaak ligt, wordt echter niet geconcretiseerd. Volgens de grammaticale interpretatie moet sprake zijn van gegevens die 'vereist zijn voor het instandhouden van een toestand of het bereiken van een doel, onvermijdelijk is dan wel waaraan absoluut voldaan moet zijn'[166] Het gaat dus niet om gegevens die 'handig zijn' maar 'onontbeerlijk' voor de taakuitoefening. Ter illustratie: 'De Belastingdienst, (…), zijn verplicht desgevraagd aan Onze Minister wie het aangaat kosteloos *opgaven en inlichtingen* te verstrekken die *noodzakelijk* zijn voor de uitvoering van deze wet', aldus artikel 5.3 WNT. Is de uitvoering van de wet dan afhankelijk van die opgaven en inlichtingen? Heeft de Belastingdienst dan nog wel beslissingsvrijheid bij het afwegen van belangen en toepassing van de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit? Of is hier, anders gezegd, sprake van een wettelijke taak van de Belastingdienst? De formulering van de noodzaak wijkt overigens af van het beginsel voor het inmengen in het persoonlijke domein: dan hoeft geen sprake te zijn van een absolute noodzaak (zie o.a. par. 2.4.2.3). Redelijkerwijs noodzakelijk volstaat ook.[167] Dat geeft ruimte voor interpretatie in het onderzoeken van alternatieven die tegen elkaar (af)gewogen kunnen worden. En dan ontstaat er een geobjectiveerd oordeel over de redelijkheid van die noodzaak van de gegevensverstrekking. Dit sluit aan op hetgeen voor toezichthouders op naleving voldoende is (art. 5:13 Awb). Het eenduidig invulling geven aan het spreekwoordelijke 'broodnodig' lijkt met deze strikte formulering niet eenvoudig. Of het moet zo zijn dat de Belastingdienst alleen gegevens verstrekt ingeval een bestuursorgaan anders niet over voldoende informatie beschikt om zijn taak uit te kunnen oefenen. Maar dat moet dan wel blijken.

Ad 2 Voor de uitvoering van een publiekrechtelijke taak

Wat het doel van de gegevensverstrekking is – volgens legalisatiebeginsel kan dit alleen de taakuitoefening van het bestuursorgaan betreffen – komt niet altijd expliciet naar voren in de wettelijke bepalingen. Veelvuldig wordt verwezen naar 'deze wet'.[168] In een beperkt aantal bepalingen vindt een verwijzing plaats naar specifieke artikelen.[169] Ook kan dit op een hoger abstractieniveau worden geduid als 'publiekrechtelijke taak van het betreffende bestuursorgaan'.[170] Wat die taak dan in concreto inhoudt, wordt niet geëxpliciteerd.

165 Zie bijvoorbeeld art. 27 Wahv.

166 Zie ook Van Dale, Groot woordenboek van de Nederlandse taal, Noodzakelijkheid is het synoniem van het oude begrip 'noodig', geraadpleegd: 8 mei 2017.

167 J. de Zeeuw, Informatieverstrekking door de fiscus. Ontheffing van de fiscale geheimhoudingsplicht in het licht van privacywetgeving, Registratiekamer, december 1999, p. 31.

168 Zie bijvoorbeeld art. 92b Wbb, art. 45 IOAW, art. 45 IOAZ, art. 5.3 WNT.

169 Zie bijvoorbeeld art. 5.2.3. Wmo 2015 en art. 54 Wet SUWI.

170 Zie bijvoorbeeld art. 38a lid 1 Awir en art. 38a lid 2 Awir.

Ad 3 Gegevens
De reikwijdte van de wettelijke verplichting is vrijwel nooit opgenomen in de wet zelf.[171] Een beperking op voorhand in de te verstrekken gegevens is zeer uitzonderlijk.[172] De algemene formuleringen laten ruimte voor een brede invulling. Vaak behoort ook het verstrekken van *inlichtingen* tot de mogelijkheden. Zo is er soms in de verplichting de combinatie 'gegevens en inlichtingen' opgenomen.[173] Of het verstrekken van 'opgaven en inlichtingen'.[174] En met de toevoeging van 'alle' wordt het nog ruimer.[175]

De verplichting tot het verstrekken van gegevens aan het Centraal bureau voor de statistiek 'beperkt' zich tot 'gegevens uit registraties die in verband met de uitvoering van een wettelijke taak worden bijgehouden' (art. 33 lid 1 letter a Wet op het Centraal bureau voor de statistiek). De hier gebruikte formulering '(…) is bevoegd ten behoeve van statistische doeleinden gebruik te maken van gegevens uit registraties (…)' lijkt ruimte te bieden tot het (zelfstandig) verkrijgen van toegang tot die gegevens.

In het overzicht met de data-koppelingen komt het CBS dan ook meerdere malen voor als afnemer.[176] Vanuit de verplichting zou geconcludeerd kunnen worden dat het CBS zelfstandig de gegevens kan raadplegen. Het CBS zou dan daadwerkelijk 'gekoppeld zijn' aan de Belastingdienst. Maar dat zou niet alleen letterlijk maar ook figuurlijk zeer ingrijpend zijn. Ook hier: onduidelijkheid troef.

De aard van de gegevens en het proces van verstrekking op basis van art 67 lid 2 letter a AWR *kan* in convenanten zijn uitgewerkt. Voorbeelden hiervan zijn de convenanten met de Centraal Administratiekantoor (CAK),[177] het CBS en het UWV,[178] het Informatie Knooppunt Zorgfraude (IKZ),[179] de Kansspelautoriteit,[180] de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie,[181] het ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW)/Dienst Uitvoering Onderwijs (DUO),[182] de Kamer van Koophandel[183] en het Zorginstituut Nederland.[184] De inhoud van de convenanten beperkt zich veelal tot procedurele afspraken en geven geen enkele inhoud aan de belangenafweging. Illustratief vind ik het convenant met DUO waarin is opgenomen dat op structurele basis bepaalde gegevens worden uitgewisseld en op incidentele basis query-verzoeken ingediend kunnen worden: de zogenaamde 'overige gegevens

171 Een uitzondering is te vinden in art. 4 lid 3 Wet schadeloosstelling leden Tweede Kamer.
172 Zie bijvoorbeeld Art. 5.2.3, Wmo 2015 '(…) persoonsgegevens te verstrekken (…)'.
173 Zie bijvoorbeeld Art. 92b Wbb.
174 Zie bijvoorbeeld Art. 45 IOAW.
175 Zie bijvoorbeeld Art. 92b Wbb, artt. 33 en 54 Wet SUWI.
176 Kamerstukken II 2014/15, 26 653, nr. 355, bijlage bij brief, inventarisatie gegevensbestanden en koppelingen.xls.
177 Art. 9.1.3 lid 4 Wlz en artt. 5.1.3 en 5.2.3 Wmo.
178 Art. 33 Wet SUWI.
179 Artt. 88 en 89 Zvw.
180 Art. 33g Wok.
181 Art. 7a Registratiewet 1970, art. 13a lid 2 Registratiewet 1970 juncto art. 21 van de Uitv. reg. Registratiewet 1970.
182 Art. 9.6 WSF2000 (6), art. 9.5 WTOS2001 (7) en art. 6.2 lid 1 onderdeel b-d Besluit inburgering.
183 Art. 10 en art. 12 Handelsregisterwet en art. 35a Handelsregisterbesluit.
184 Art. 88 en 89 Zvw en art. 124 Sfsv.

waarover de Belastingdienst beschikt en die voor de uitvoering van de wettelijke taken door DUO *nodig* zijn'.[185] Op voorhand wordt geen enkele invulling gegeven aan het begrip 'nodig zijn'.

Welke gegevens (en inlichtingen) verstrekt worden, ligt dan ook niet altijd vast in de voorschriften: het kan per situatie verschillen.

Ad 4 Desgevraagd

Het bepalen van de aanleiding tot het verstrekken van de noodzakelijke gegevens ten behoeve van het uitvoeren van de publieke taak wordt, logischerwijs, bepaald door het betreffende bestuursorgaan. De verplichting tot het verstrekken van de gegevens en inlichtingen vindt dan ook veelal 'desgevraagd' plaats.[186] Maar de Belastingdienst kan ook uit 'eigen beweging' gegevens en inlichtingen verstrekken.[187] Dit maakt allerlei spontane gegevensverstrekking mogelijk. Gegevens waarvan de Belastingdienst hooguit een verwachting kan hebben dat die noodzakelijk zijn. Dit wordt des te vager wanneer ook de te verstrekken gegevens niet expliciet in de wet zijn opgenomen. En daarbij komt de vraag naar voren hoe de wetgever het belang van tevoren kan bepalen als de gegevens niet concreet zijn omschreven? Of bij het verstrekken van gegevens op grond van servievragen: dat kan het karakter krijgen van (ongeoorloofde) fisching expedions (zie par. 5.4.3.5) Een 'carte blanche' is zelfs in strijd met de noodzakelijke voorspelbaarheid (of ook wel de voorzienbaarheid) van de wet.

De belangenafweging voor het nakomen van de wettelijk verplichte bekendmaking

De grondslag voor het verplicht verstrekken van gegevens is niet altijd eenduidig. Het biedt in sommige situaties ruimte voor het afwegen van belangen: veelal collectief en soms zelfs individueel. Het VIV 1993 bepaalde dat een belangenafweging moest plaatsvinden ingeval de wettelijke verplichting daar ruimte voor bood.[188] Het bepalen van de noodzaak en het afwegen van belangen, lijkt zich in de praktijk te beperken tot het wetgevingsproces. De Belastingdienst geeft geen duidelijkheid op welke wijze dit plaatsvindt. Ook in de convenanten ontbreekt het veelal aan een concrete invulling van de belangenafweging.

Bij individuele gegevensverstrekking door de Belastingdienst, uit eigen beweging dan wel desgevraagd, kan door de betreffende medewerker een afweging plaatsvinden. Bij de massale gegevensverstrekking (door B/CA) is een dergelijke individuele afweging om praktische redenen onuitvoerbaar. Met het aanbrengen van de geautomatiseerde koppeling 'stromen' de gegevens als het ware naar de andere bestuursorganen.

Van eenduidigheid in de grondslag is evenwel in geen van de genoemde situaties sprake. En met het ontbreken van die eenduidigheid kan van een zuivere belangenafweging eveneens geen sprake zijn. Als dat al gebeurt worden de burgers en bedrijven in ieder geval niet in kennis gesteld.

---

185 Artt. 2 en 7 Convenant gegevensuitwisseling tussen de Belastingdienst en de Dienst Uitvoering Onderwijs, maart 2013.

186 Zie bijvoorbeeld Art. 92b Wbb. 'De rijksbelastingdienst is bevoegd uit eigen beweging en desgevraagd verplicht (...).'

187 Zie bijvoorbeeld Art. 5.2.3 Wmo 2015.

188 Hoofdstuk 2.1.3. VIV 1993.

6.4 Bekendmaking bij ministeriële regeling (art. 67 lid 2 letter b AWR)

Aard van de bekendmaking

Naast de hiervoor genoemde ontheffing van de geheimhoudingplicht kan het verstrekken van gegevens ook plaatsvinden op basis van ministeriële regeling (art. 43c Uitv. reg. AWR juncto art. 67 lid 2 letter b AWR).

Ook dan moet het 'bekendmaken' *noodzakelijk* zijn voor een goede vervulling van de publieke taak van een bestuursorgaan.

Wat Onze Minister onder noodzaak verstaat, geeft de parlementaire geschiedenis geen duidelijkheid. Opvallend is wel dat de staatssecretaris van Financiën genuanceerd lijkt te zijn over die noodzaak. De bewindsman geeft in het kader van het verstrekken van toeslaggegevens bijvoorbeeld aan: 'Als andere bestuursorganen ook over deze gegevens [MS: van de Belastingdienst/Toeslagen] kunnen beschikken, kunnen zij een beter beeld krijgen (…). Daardoor zijn zij *beter in staat* hun eigen wettelijke taken *naar behoren te vervullen* en besluiten te nemen in het kader van de integrale toepassing en handhaving van overheidsregelingen.'[189] De bewindsman volstaat met het noemen van voorbeelden waarin een samenwerking effectief zou kunnen zijn, zonder de noodzaak aan te geven noch te concretiseren.[190] De formulering van de staatssecretaris 'beter in staat zijn' wringt met de wettelijke terminologie van 'noodzakelijk'; zeker als daarmee ook het spreekwoordelijke 'broodnodig' onder wordt verstaan. Het is niet duidelijk of de staatssecretaris hiermee een versoepeling op het oog heeft of dat hier sprake is van een onbewuste verspreking. De wettelijke bepaling (ex art. 67 lid 2 letter b AWR) is echter helder: noodzakelijk, dus in aansluiting op de hiervoor genoemde grammaticale interpretatie, 'onontbeerlijk' voor de taakuitoefening. Dat sluit aan op de hiervoor behandelde wettelijke verplichting tot bekendmaking (ex art. 67 lid 2 letter a AWR).

Voor het verstrekken van *inlichtingen* dan wel inzage biedt de Uitvoeringsregeling geen mogelijkheid: die spreekt alleen over het verstrekken van gegevens (art. 43c lid 1 aanhef Uitv. reg. AWR). De staatssecretaris spreekt bij het tot stand komen van de regeling ook alleen over het verstrekken van *gegevens*.[191] Hij spreekt later echter over het verstrekken van informatie. Mogelijk begrijpt de bewindsman hier ook inlichtingen onder.[192] In de latere nota van toelichting maakt hij daarentegen wel onderscheid in gegevens en inlichtingen.[193] De algemene bepaling in de

189 Kamerstukken II 2016/17, 34 553, nr. 3.

190 Kamerstukken II 2016/17, 34 553, nr. 3. Par. 8.3 noemt samenwerkingsverbanden zoals Financieel Expertise Centrum ('met betrekking tot het in kaart brengen van in- en uitreizigers afkomstig uit of met bestemmingen naar landen zoals Syrië en Irak en andere voor terrorismefinanciering relevante personen') en het Landelijk Informatie en Expertise Centrum ('met betrekking tot het verkrijgen van beter inzicht in betrokkenheid bij georganiseerde criminaliteit').

191 Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, p. 19-21; zie ook P. Fortuin, Geheimhoudingsplicht Belastingdienst en verkorting beslistermijnen, NTFR Beschouwingen 2008/4.

192 Kamerstukken II 2016/17, 34 553, nr. 3.

193 Nota van Toelichting bij de Regeling van de staatssecretaris van Financiën van 30 december 2015, nr. DB/2015/465M, tot wijziging van enige uitvoeringsregelingen inzake de fiscaliteit, toeslagen en douane alsmede van de Wet op de accijns, Stcrt. 2015, 47716, p. 28.

Uitvoeringsregeling geeft evenwel een duidelijk kader: de ontheffing beperkt zich tot het verstrekken van gegevens (art. 1 aanhef, Uitv. reg. AWR). Dat sluit in elk geval een mondelinge en schriftelijke inlichtingen, evenals een toelichting, uit.

Niet alle convenanten – ter uitvoering van de ministeriële regeling – zijn echter even duidelijk en noemen soms allerlei vormen van 'samenwerking'.[194] Onduidelijkheid en vaagheid over het al dan niet kunnen verstrekken van inlichtingen en inzage komt de transparantie niet ten goede. Hoe valt achteraf nog vast te stellen wat verstrekt is?

De staatssecretaris laat geen onduidelijkheid bestaan over de belangenafweging: de belangen van *alle* partijen moeten hierin betrokken te worden. Daarover geeft hij bij de totstandkoming van de regeling aan: 'De gegevens*verstrekking* moet in overeenstemming zijn met de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit.'[195] Die verantwoordelijkheid ligt dan ook bij de Belastingdienst. De bescherming van persoonsgegevens heeft een eigen kader. 'De verstrekking door de Belastingdienst van de genoemde gegevens en inlichtingen dient uiteraard te voldoen aan de door de privacyregelgeving gestelde voorwaarden. De Belastingdienst maakt *een eigen afweging* welke gegevens en inlichtingen dienen te worden verstrekt mede in het licht van het belang dat de afnemer heeft bij de ontvangst van die gegevens en inlichtingen.', aldus de staatssecretaris.[196] Hiermee geeft hij expliciet en duidelijk aan dat het verstrekken van inlichtingen klaarblijkelijk plaatsvindt en dat terwijl de Uitv. Reg. AWR die mogelijkheid niet biedt.

Bij de melding van de persoonsgegevens onder Wbp maakt de Belastingdienst overigens niet duidelijk wat hij precies verstrekt. De Belastingdienst volstaat met het opnemen van de verwerking van persoonsgegevens in het openbare meldingsregister. Naast een algemeen geformuleerde uitgebreide opsomming van gegevens waarover de Belastingdienst beschikt worden alleen de bestuursorganen genoemd aan wie op basis van artikel 43c Uitv. reg. AWR gegevens kunnen worden verstrekt.[197] Een verdere toelichting ontbreekt. Het is dus niet bekend wie wat ontvangt. Met invoering van de AVG komt meer openheid over het verwerken van persoonsgegevens (art. 12, 13 en 14 AVG).[198] Maar ook dat register geeft geen duidelijkheid wie exact tot de ontvangers behoren en evenmin wat zij ontvangen.[199] De Belastingdienst geeft aan dat hij toezichtgegevens – het register ziet alleen op de gegevens met de kwalificatie persoonsgegevens – deelt met onder andere DNB, FIU,

194 De Uitvoeringsregeling lijkt hiermee strijdig te zijn. Aan zowel de AFM als DNB mogen ook inlichtingen worden verstrekt. Zie bijlage 12a voor lijst met structurele ontheffingen met onderscheid naar aard van samenwerking.

195 Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, p. 19-21.

196 Nota van Toelichting bij de Regeling van de staatssecretaris van Financiën van 30 december 2015, nr. DB/2015/465M, tot wijziging van enige uitvoeringsregelingen inzake de fiscaliteit, toeslagen en douane alsmede van de Wet op de accijns, Stcrt. 2015, 47716, p. 28.

197 Brochure 'De Belastingdienst en de Wet bescherming persoonsgegevens (Wbp), https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/belastingdienst_wet_bescherming_persoonsgegevens_al5331z2pl.pdf, geraadpleegd: 12 mei 2017.

198 Overzicht van verwerking van persoonsgegevens door de Belastingdienst, 24 mei 2018.

199 Overzicht van verwerking van persoonsgegevens door de Belastingdienst, 24 mei 2018, p. 21.

AFM, ILT, Woningcorporaties én Toezichthouders. Wie tot die laatste categorie behoren blijft onduidelijk.[200]

De wettelijk vereiste noodzaak is niet als zodanig opgenomen in de Uitv. reg. AWR. Die noemt alleen de naam van het bestuursorgaan en duidt op een hoog abstractieniveau vaag de gegevens die voor een bepaalde publiekrechtelijke taak worden verstrekt (art. 43c lid 1 Uitv. reg. AWR). Klaarblijkelijk bepaalt de opname in de uitvoeringsregeling de noodzaak tot de goede taakvervulling. Het blijft echter wel de verantwoordelijkheid van de Belastingdienst (medewerker) om de noodzaak te bepalen. Het verstrekken van de gegevens moet immers plaatsvinden in het kader van het publieke belang.[201] Daarover moet de verstrekkingsgrond duidelijkheid bieden.

De verstrekkingsgronden van de bekendmaking volgens de ministeriële regeling

De bestuursorganen die in de ministeriële regeling worden genoemd, zijn grotendeels afkomstig uit het VIV 1993.[202] Het totstandkomen van die lijst is toentertijd niet met redenen omkleed. In de jaren nadien is de lijst, om met de woorden van de staatssecretaris, 'aangepast'.[203] De lijst is gegroeid tot bijna zestig bepalingen. En ook die wijzigingen zijn niet alle met redenen omkleed. Waarom een bepaald bestuursorganen al dan niet is opgenomen, laat zich slechts raden.

De omschrijving van de gegevens die kunnen worden verstrekt is rijp en groen door elkaar. De omschrijving kenmerkt zich door

(1) vaagheid over de noodzaak,
(2) ongedefinieerd gebruik,
(3) brede variatie in het proces van gegevensverstrekking en
(4) de diversiteit aan loketten.

Dit alles geeft een mistig beeld van de aard en reikwijdte van de verstrekkingsgronden.

Ad 1 Vaagheid over de noodzaak.

De formuleringen over de noodzaak van het verstrekken van gegevens en de belangenafweging zijn niet eenduidig of zelfs in het geheel afwezig.[204] De Uitv. reg. AWR beschrijft wel de (mogelijke) toepassing van de gegevens bij de ontvanger zonder daarbij eenduidig het belang dan wel de wijze waarop dit is beoordeeld aan te geven.

---

200 De Belastingdienst noemt in het overzicht van verwerking persoonsgegevens 'Toezichthouders' als algemene categorie. Aangenomen wordt dat het om 'Toezichthoudende organisaties' gaat: dat ligt in de lijn van de betreffende limitatieve opsomming. Of dit ook alleen in het kader van de toezichthoudende taak gebeurt, is niet duidelijk. Op een andere plaats concretiseert de Belastingdienst daarentegen de ontvangers wel op persoonsniveau: KVK fraudeconsultanten, Contactambtenaren AWR Notarissen, Inspecteurs SZW, Inspecteurs UWC en Inspecteurs ILT, Overzicht van verwerking van persoonsgegevens door de Belastingdienst, 24 mei 2018, p. 21 en 23

201 Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, p. 19.

202 Bijlagen 2b en 2c VIV 1993.

203 Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3., p. 20.

204 Zie bijlage 12b, de tabellen 2 en 3.

Van alle bepalingen (57) is voor het merendeel (39) de term 'ten behoeve van' de algemene taakuitoefening van het ontvangende bestuursorgaan gehanteerd.[205] Een mogelijk belang wordt in het geheel niet aangegeven.

Bij een geringer aantal bepalingen (12) luidt de formulering dat de gegevens 'van belang kunnen zijn' voor de taakuitoefening van het bestuursorgaan.[206] Bij een nog geringer aantal bepalingen (6) luidt de formulering 'van belang zijn' of 'worden gebruikt' of 'nodig zijn' voor de taakuitoefening van het bestuursorgaan.[207] In vier van de zes situaties moet van tevoren vast staan dat de gegevens worden gebruikt. De mate waarin wordt echter niet aangegeven.[208] Voor de overige categorieën blijft dan de vraag op welke wijze de noodzaak kan worden bepaald als het gebruik niet van tevoren is of kan worden vastgesteld.[209]

Ook is het de vraag *wie* die noodzaak vaststelt. In de ministeriële regeling is bepaald dat, alvorens de Belastingdienst over kan gaan tot het verstrekken van gegevens (en inlichtingen), de gebruiker daar een verzoek voor *moet* indienen (art. 3 Uitv. reg. AWR). De Uitv. reg. AWR geeft geen inhoud aan de vorm van het verzoek noch aan de motivering. Het is aannemelijk dat in het verzoek de noodzaak uitdrukkelijk wordt benoemd.

In convenanten ontbreekt evenwel veelal de verplichting tot een verzoek. Het lijkt erop dat sprake kan zijn van spontante uitwisseling van gegevens.[210] Voor enkele regelingen is bepaald dat de Belastingdienst een samenwerkingsverband als *doorlopend* verzoek beschouwt.[211] In materiële zin kan dan – voor beide situaties – echter niet meer worden gesproken van een verzoek. Die vorm van gegevensuitwisseling is dan ook niet volgens de ministeriële regeling.

Een individuele toets van de noodzaak wordt in enkele gevallen in een convenant verplicht gesteld. Zo kan volgens het convenant LIEC worden gekozen voor een integrale aanpak – met het uitwisselen van informatie –alleen 'indien een zwaar-

205 Zie bijlage 12b, tabel 1.

206 Zie bijlage 12b, tabel 2.

207 Zie bijlage 12b, tabel 3.

208 Zie bijlage 12b, tabel 4.

209 Een uitzondering wordt gevonden in de gegevensuitwisseling binnen het FEC-verband. Auditdienst Rijk, Ministerie van Financiën, Audit FEC Belastingdienst- Bevindingen, 17 november 2015, kenmerk ADR/2015/1535 M, p. 6 (gepubliceerd dd 24-06-2016 in het kader van WOB, https://www.rijksoverheid.nl/binaries/rijksoverheid/documenten/publicaties/2016/06/24/bijlagen-bij-besluit-wob-verzoek-adr-rapporten-2015-financien/45.-audit-fec-belastingdienst-bevindingen.pdf).

210 Zie bijvoorbeeld Art. 6 Samenwerkingsprotocol Autoriteit Consument en Markt – Belastingdienst. De Belastingdienst is (…) bevoegd gegevens te verstrekken die voor de ACM van belang kunnen zijn voor uitvoering van de taken (…).'

211 Verdere uitwerking kan plaatsvinden in een convenant. Daarin kan ook invulling worden gegeven aan het verzoek tot het verstrekking van gegevens. Zo bepaalt het convenant Belastingdienst – arbeidsinspectie – SIOD (31-10-2011) over het verzoek bijvoorbeeld dat 'Gegevens en informatie worden verstrekt op verzoek van een van de partijen. Dit convenant wordt gezien als een doorlopend verzoek tot informatieverstrekking van de ene convenantspartner aan de andere convenantspartner.' (art. 5). Daarbij wordt toegelicht: 'Is een convenantspartner die informatie heeft die van belang kan zijn voor de toezichthoudende taak van de andere convenantspartner en die andere partner weet dat nog niet.'; volgens het convenant is het derhalve niet noodzakelijk dat een verzoek tot het verstrekken van gegevens plaatsvindt door de andere (convenant) partij.

wegend algemeen belang hiertoe noodzaakt'.[212] Dit laatste criterium impliceert een belangenafweging.[213] Ingeval daar sprake van is, kunnen de convenantpartners vervolgens, binnen de wettelijke bepalingen, '*alle informatie die nodig* is om het doel van samenwerking te realiseren' verstrekken (art. 5.1. Convenant LIEC). Hier lijkt sprake te zijn van een individuele toets. Een eenmalig verzoek met een bevestigde noodzaak opent daarentegen de toegang tot het verstrekken van alle gegevens én inlichtingen. Dan vindt de toets blijkbaar niet meer plaats. Wat dat betreft is geen sprake meer van een individuele toets noch belangenafweging op gegevensniveau.

Uit het overzicht met datakoppelingen is af te leiden dat de Belastingdienst structureel gegevens 'aanlevert' op basis van de ministeriële regeling: 13 koppelingen zijn gebaseerd op een niet-wettelijke ontheffing (structurele ontheffing regeling minister van Financiën) voor 32 situaties.[214] Eén koppeling kan gegevens verstrekken aan meerdere bestuursorganen. Een afweging van belangen zal zich dan, zo deze al plaatsvindt, beperken tot collectieve afweging bij het tot stand brengen van een koppeling. Bij de bestaande koppeling ligt de noodzaak echter niet altijd voor de hand. Zo verstrekt de Belastingdienst met behulp van gestructureerde bestandskoppelingen (met toepassing van het instrument Systeem Risico Indicatie, SyRI) gegevens voor de risicoanalyses en eventuele voorbereiding van interventies.[215] Fishing expeditions zijn niet ondenkbaar.[216]

In dergelijke vormen van gestructureerd delen van gegevens lijkt de noodzaak niet meer op voorhand vastgesteld te kunnen worden. Het is niet uit te sluiten dat deze voorwaarde is verworden tot een dode letter.

Ad 2 Ongedefinieerd gebruik.

Het gebruik van de gegevens ('het belang voor de taakuitoefening') is divers. De gegevensverstrekking kan plaatsvinden in het kader van uitvoeringsfeer (41), het toezicht (17), de handhaving (12) of de opsporing (12). Veelal is sprake van een (mogelijke) toepassing in meerdere sferen.[217] Ook wordt handhaving als bijzondere sfeer geduid naast uitvoering, toezicht en opsporing. Een onderscheid dat in de

212 Art. 9.1 Privacyprotocol RIECs-LIEC, 2015, Behorend bij het Convenant ten behoeve van de Bestuurlijke en Geïntegreerde Aanpak Georganiseerde Criminaliteit, Bestrijding Handhavingsknelpunten en Bevordering Integriteitsbeoordelingen. Onder dit begrip wordt verstaan: 'Een belang dat wordt gediend met de bestuurlijke en geïntegreerde aanpak van georganiseerde criminaliteit, de bestrijding van handhavingsknelpunten en de bevordering van integriteitsbeoordeling en als bedoeld in het Bestuurlijk Akkoord, het Convenant en artikel 5 van dit Privacyprotocol.' Art. 3.15 Privacyprotocol RIECs-LIEC, 2015.

213 Vgl. Kamerstukken II 2005/06, 30 327, nr. 3, p. 74; zie voor nadere toelichting op de inhoud van het begrip zwaarwegend algemeen belang Kamerstukken II 2003/04, 28 886, nr. 5 'Met een gegevensverwerking wordt een algemeen belang gediend, indien die verwerking voor de samenleving van betekenis is. Een gegevensverwerking is vanuit het oogpunt van een zwaarwegend algemeen belang gerechtvaardigd indien die voor de samenleving van meer dan gewone betekenis is'.

214 Kamerstukken II 2014/15, 26 653, nr. 355, bijlage bij brief, inventarisatie gegevensbestanden en koppelingen.xls.

215 Kamerstukken II 2012/12, 33 579, nr. 3, p. 3.

216 Vgl. Hof Arnhem-Leeuwarden, 22 maart 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:2285; zie ook par. 5.4.3.

217 Zie bijlage 12b, tabel 5.

praktijk niet eenduidig is (zie par. 2.2). De vraag die hierbij naar voren komt is hoe de belangenafweging van burgers en bedrijven voor de afzonderlijke sferen plaatsvindt. Dit komt met name naar voren in de brede samenwerking van de Belastingdienst op het terrein van de fraudebestrijding.[218] Illustratief zijn het samenwerkingsverbanden met de zogenaamde interventieteams.[219] Deze samenwerking vindt plaats ten behoeve van één landelijk dekkende structuur voor de aanpak van zwart werk, illegale arbeid, sociale zekerheidsfraude en fiscale fraude in heel Nederland.[220] Hier is sprake van een vermenging van de sferen van uitvoering, toezicht en opsporing (art. 43c lid 1 letter w Uitv. reg. AWR). Van vergelijkbare aard is het verstrekken van gegevens door de Belastingdienst in het kader van het samenwerkingsverband LIEC/RIEC.[221] Dit samenwerkingsverband is gericht op de bestuurlijke aanpak en ondersteuning van de integrale aanpak van de georganiseerde criminaliteit.[222] Deze aanpak vindt plaats door 'naast het strafrechtelijk laten vervolgen van individuele betrokkenen en het ontmantelen van criminele samenwerkingsverbanden ook bestuursrechtelijke interventies en fiscale handhaving aan te wenden om de georganiseerde criminaliteit te bestrijden'.[223] Ook daar vindt een vermenging plaats van sferen (art. 43c lid 1 letter m Uitv. reg. AWR).

In dit verband is het ook uiterst opmerkelijk te noemen dat de Uitv. reg. AWR voor het verstrekken van gegevens in FEC-verband verwijst naar het convenant. Daarmee ligt de inhoud van de bekendmaking niet langer op het niveau van Onze Minister

218 Een van de samenwerkingsverbanden met alleen overheidsorganisaties in de opsporingssfeer is de Infobox Crimineel en Onverklaarbaar Vermogen (iCOV). Dit is een samenwerkingsverband van de Belastingdienst en Douane met het Openbaar Ministerie, de politie, de FIOD en de Financial Intelligence Unit Nederland. Zie Convenant iCOV 2013, Stcrt. 2013, 24607, Protocol gegevensverwerking iCOV Productie 2013, Stcrt. 2013, 24608, en Protocol gegevensverwerking iCOV Research and Development 2013, Stcrt. 2013, 24610. Een ander samenwerkingsverband is met interventieteams. Voor deze teams is er een samenwerkingsovereenkomst interventieteams, 8 oktober 2003, https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/convenant_interventieteams_al9421z1ed.pdf (geraadpleegd: 28 maart 2017) en gewijzigd Samenwerkingsovereenkomst voor interventieteams, 17 maart 2017, Stcrt. 2017, 20624.

219 De interventieteams zijn in 2003 in het leven geroepen als opvolger van de Regionale Interdisciplinaire Fraudeteams (Rif's). De interventie vindt van oorsprong (2003) plaats tussen Belastingdienst, Arbeidsinspectie, het Uitvoeringsinsituut Werknemersverzekering (UWV), de gemeente, de Sociale Verzekeringsbank, het Openbaar Ministerie, de departementen Financiën en Sociale Zaken en Werkgelegenheid.

220 Kamerstukken II 2002/03, 17 050, nr. 248. In deze samenwerking (met ongeveer 500 partijen) zijn naast Belastingdienst een groot aantal gemeenten en de provincies, het Openbaar Ministerie, de politie, de Douane, de FIOD, de Inspectie SZW, de Koninklijke Marechaussee en de Immigratie en Naturalisatie Dienst betrokken. Met toevoeging van de Immigratie en Naturalisatiedienst, gewijzigd Regeling van de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 23 maart 2017, nr. 2017-0000043516, tot wijziging van de Regeling SUWI in verband met de toetreding van de IND tot het samenwerkingsverband fraudebestrijding, Stcrt. 2017, 17799.

221 https://www.riec.nl, geraadpleegd: 28 maart 2017, Convenant ten behoeve van Bestuurlijke en Geïntegreerde Aanpak Georganiseerde Criminaliteit, Bestrijding Handhavingsknelpunten en Bevordering Integriteitsbeoordelingen, gewijzigd en wordt in de loop van 2017 getekend door 500 partners, zie https://www.riec.nl/oostbrabant/wet-en-regelgeving/nieuw-riec-convenant, geraadpleegd: 4 mei 2017.

222 Kamerstukken II 2008/09, 29 911, nr. 27.

223 https://www.riec.nl/doc/liec/LIEC-A4Convenant06.pdf, geraadpleegd: 28 maart 2017.

maar in de uitvoerende sfeer van de FEC-deelnemers (art. 43c lid 1 letter u Uitv. Reg. AWR). In feite is hier sprake van een open norm: de uitvoerende bestuursorganen kunnen in onderling overleg de gegevensverstrekking bepalen. Met daarbij de toevoeging dat daarin ook nog eens wordt verwezen naar een niet-openbare bijlage – hetgeen niet valt onder het begrip 'law' in de zin van art. 8 lid 2 EVRM – waarmee de gegevensverstrekking op z'n zachtst gezegd een heimelijk karakter krijgt.[224]

Ad 3 Brede variatie in het proces van gegevensverstrekking.
De ministeriële regeling geeft geen invulling aan het proces van gegevensverstrekking. Dit kan zijn uitgewerkt in convenanten of andere samenwerkingsregelingen.[225] Dit is slechts voor 14 regelingen het geval.[226] Voor de overige is dit niet uitgewerkt. Op welke wijze die processen plaatsvinden is dan ook niet duidelijk. Maar dat geldt ook voor de processen die wel zijn uitgewerkt in de convenanten. Dit kan zijn gelegen in de beperkte uitwerking in het convenant dan wel omdat er werkafspraken buiten het convenant om zijn gemaakt.[227] De inhoud van die werkafspraken is evenwel onbekend.

De samenwerkingsovereenkomsten of convenanten geven niet op gelijke wijze invulling aan de ministeriële regeling. De convenanten sluiten namelijk niet altijd aan op de ministeriële regeling. Als voorbeeld noem ik de actieve rol die de Belastingdienst vervult in het (desgevraagd en *spontaan*) verstrekken van gegevens en inlichtingen aan de deelnemende FEC-partners.[228] Dit gebeurt aan de hand van zogenaamde signalen.[229]

---

224 Aan het gebruik van open normen kunnen gevaren kleven zoals (met name bij de introductie daarvan) het in strijd zijn met de beginselen van rechtszekerheid en rechtsgelijkheid. A. Tollenaar, Het problematische gelijkheidsbeginsel, Bestuurswetenschappen 2004, Vol. 58, p. 432 en A. Rozendal, het begrip belang in de Nederlandse belastingwetgeving, Ars Aequi 2015, april, p. 341. De normen zullen zich veelal uitkristalliseren in de jurisprudentie. Daarvoor is echter wel transparantie vereist in de handelwijze van de Belastingdienst.

225 Het Handboek Beveiliging Belastingdienst 2014, Deel C, Normen geeft een kader voor de beveiliging van gegevensuitwisseling. Dat bepaalt onder andere 'Voor elke afspraak omtrent gegevensuitwisseling wordt een overeenkomst gesloten (…)' (C3.5). Het Handboek geeft tevens inhoud aan het vastleggen van de afspraken (contractueel) tussen leverancier en afnemer over onder andere de informatie-uitwisseling met derden (C.14.1.), p. 76.

226 Zie bijlage 12b, tabel 6.

227 Zie bijvoorbeeld Art. 5 Samenwerkingsprotocol Autoriteit Consument en Markt – Belastingdienst. 'ACM en de Belastingdienst kunnen nadere werkafspraken maken ter uitvoering van dit samenwerkingsprotocol.'

228 Art. 43c lid 2 Uitv. Reg. AWR bepaalt dat gegevens (en inlichtingen) op verzoek van het desbetreffende bestuursorgaan kunnen worden verstrekt. De Belastingdienst merkt het Convenant FEC 2014 aan als een permanent verzoek tot het verstrekken van informatie voorzover die informatie dienstbaar is aan de doelstellingen van het FEC.

229 In de FEC-samenwerking wordt onder een signaal verstaan 'een melding van een gebeurtenis of gedraging door een FEC-partner ter behandeling in het FEC-informatieplatform.'

Ook heeft de Belastingdienst een samenwerking voor het toezicht op fiscale risico's waarvoor de dienst *proactief* signalen uitwisselt met AFM en DNB.[230] En dat terwijl de Uitv. reg. AWR expliciet bepaalt dat gegevens op verzoek worden verstrekt (art. 2 Uitv. reg. AWR).

Daarbij komt dat de convenanten niet eenduidig zijn in vorm noch inhoud. In de convenanten wordt bijvoorbeeld niet altijd eenduidig het doel voor de gegevensverstrekking aangegeven net zomin als de omschrijving van de gegevens zelf.[231] De convenanten kunnen ook de mogelijkheid bieden om nadere afspraken te maken over gegevens die, zoals te zien is bij het convenant met de arbeidsinspectie, buiten het convenant om worden vastgelegd.[232] Als voorbeeld noem ik verder de samenwerking van de FEC-partners. De manier waarop deze partners samenwerken en met elkaar informatie uitwisselen is vastgelegd in het convenant[233] met daaraan toegevoegd een informatieprotocol.[234] De procesbeschrijving is opgenomen in een bijlage en die is niet openbaar.[235]

Ook noem ik nog de aanwezigheid van kaderovereenkomsten. Die worden soms uitgewerkt in deelovereenkomsten. Als voorbeeld noem ik de Kaderovereenkomst inzake de samenwerking tussen het ministerie van Infrastructuur en Milieu en het (directoraat-generaal Belastingdienst van het) Ministerie van Financiën.[236] Ook die kaderovereenkomsten zijn niet altijd openbaar.

Van transparantie en eenduidigheid in de gegevensverstrekking is derhalve in de uitvoeringsregeling en de convenanten veelal geen sprake.

Ad 4 Diversiteit aan loketten.

In de Uitv. reg. AWR kan het zogenaamde loket zijn opgenomen. Voorbeelden hiervan zijn het loket van de landelijke Stuurgroep Interventieteams (LSI) (ex art. 43c lid 1 letter w Uitv. reg. AWR)[237] en het Financieel expertise Centrum (FEC) (ex art. 43c lid 1 letter u Uitv. Reg. AWR).[238]

---

230 Financieel Expertise Centrum, Jaarplan 2017, Resultaatgericht samenwerken als één overheid ter bestrijding van financieel economische criminaliteit en niet integer gedrag in de financiële sector, p. 7.

231 Zie bijlage 11 voor overzicht gepubliceerde convenanten per ultimo 2017.

232 Art. 4 convenant Belastingdienst – Arbeidsinspectie – SIOD, vastlegging in zogenaamde 'stuurgroepverslagen'.

233 Convenant houdende afspraken over de samenwerking in het kader van het Financieel Expertise Centrum (Convenant FEC 2014), Stcrt. 2014, 2351. Voor de aanvullende samenwerking met private partijen.

234 Informatieprotocol FEC 2014, Stcrt. 2014, 7155 en Addendum bij het Informatieprotocol FEC 2014 inzake de samenwerking op het gebied van bestrijding van terrorismefinanciering, Stcrt. 2015, 18775.

235 Bijlage B bij Informatieprotocol FEC 2014 - procesbeschrijving (niet openbaar).

236 Afgesloten door de directeur-generaal van de Belastingdienst (namens de minister van Financiën) en de inspecteur-generaal Leefomgeving en Transport, dd 27 januari 2012.

237 Samenwerkingsovereenkomst voor interventieteams, 8 oktober 2003.

238 Hieraan nemen de AFM, de Belastingdienst, DNB, de FIOD, de Financial Intelligence Unit Nederland, de politie en het OM deel. Daarnaast participeren de ministeries van Financiën en Veiligheid en Justitie als waarnemers.

Het FEC neemt hierin als multilateraal informatieloket een bijzondere plaats in. Dat samenwerkingsverband is enkel en alleen gericht op het uitwisselen van informatie (o.a. ex art. 43c lid 1 letter u Uitv. Reg. AWR).[239]

Het is ook mogelijk dat de wijze van gegevensverstrekking is toegewezen aan een samenwerkingsverband waarvoor een onderliggend convenant vervolgens invulling geeft aan het proces van de gegevensverstrekking inclusief het informatie loket. Een dergelijke verstrekking vindt voornamelijk plaats door – tussenkomst – van de informatiepunten voor de Externe Overheidssamenwerking (EOS): het LIEC/RIEC is hier van een voorbeeld (art. 43c lid 1 letter m Uitv. reg. AWR).

De concretiseringen van het loket van zowel het FEC als het LIEC/RIEC zijn uitzonderlijk te noemen.[240] Veelal beperkt de regeling zich tot de mogelijkheid om gegevens te verstrekken en biedt het een algemene ontheffing voor al degenen die al dan niet projectmatig met een verzoek worden belast (art. 2 Uitv. reg. AWR). Dat sluit dus niemand uit. Voor massale gegevensverstrekking kan B/CAP als leverancier optreden en voor individuele vragen kan de Infodesk (vanuit de FIOD) als loket optreden.[241] Ook is het een individuele belastingambtenaar niet verboden om op basis van een verzoek zelfstandig gebruik te maken van de ontheffingsregeling.[242] Ook hij kan dus gegevens verstrekken. Met directe contacten en korte lijnen streeft de Belastingdienst naar 'snelle en zorgvuldige uitwisseling van informatie'.[243] En gegeven de omstandigheid dat elke medewerker van de Belastingdienst uitvoering kan geven aan de ministeriële regeling, geeft dit ruimte voor een grote diversiteit in de processen van gegevensverstrekking. Onnodig op te merken dat dit de transparantie en belangenafweging niet ten goede komt.

Belangenafweging bij de bekendmaking volgens de ministeriële regeling

De Uitv. reg. AWR biedt met een breed scala aan variëteit in formuleringen en onduidelijke grondslagen voor het verstrekken van gegevens. Grondslagen die zelfs

239 Financieel Expertise Centrum, Jaarplan 2017, Resultaatgericht samenwerken als één overheid ter bestrijding van financieel economische criminaliteit en niet integer gedrag in de financiële sector, p. 2. Ontleend aan doel en missie van het FEC volgen art. 2 Convenant FEC 2014, Stcrt. 2014, 2351.

240 Als voorbeelden van gegevensverstrekking door EOS noem ik ACM, AFM, CAK, Curatoren rechtbank, Diverse gemeenten, DUO, Expertisecentrum zorgfraude bestrijding, FIOD, ICOV, IND, Kansspelautoriteit, KVK, Landelijk bureau BIBOB onderdeel van V&J, LIEC/RIEC, LSI, NVWa, Openbaar Ministerie, Politie, RVO, TRACK, UWV en Virispect.

241 De sfeer voor toepassing van gegevensverstrekking door Infordesk FIOD verschilt. Als voorbeelden van gegevensverstrekking noem ik ACM (Toezicht), ANBI (uitvoering), Belastingdienst (Uitvoering), Bft (Toezicht), BIBOB (Opsporing), BOOM/OMFP (Opsporing), Douane/DIC (Uitvoering), FEC (Toezicht), FIU (toezicht/opsporing), IGZ-inspectie (Toezicht), ILenT-IOD (Opsporing), IND (toezicht/opsporing), Inspectie SZW (Toezicht), MINVENJ/CJIB (Uitvoering), Nationale recherche (Opsporing), NVWa (Toezicht), Politie/KMAR (toezicht/opsporing), Rijksrecherche (Opsporing), TRACK/Justis (toezicht/opsporing) en UWV (Uitvoering)

242 Dit past binnen het gewijzigde beveiligingsbeleid van de Belastingdienst 'bewust risico's aanvaarden', aldus Albert van der Meer (lid managementteam Belastingdienst, verantwoordelijk voor beveiliging) in zijn voorwoord Handboek Beveiliging Belastingdienst, Deel A, mei 2011, geraadpleegd via www.tenderned.nl.

243 Art. 3 Samenwerkingsprotocol Autoriteit Consument en Markt – Belastingdienst.

voor de Belastingdienst niet altijd eenduidig blijken te zijn.[244] Hoewel art. 67 lid 2 letter b AWR als voorwaarde stelt dat de gegevensverstrekking noodzakelijk moet zijn voor het uitoefenen van de publieke taak, blijkt dat niet uit de ministeriële regeling. Ook zijn de convenanten niet altijd eenduidig. Invulling van de grondslag kan soms zelfs door de Belastingdienst in overleg met de uitvoerende bestuursorganen later nog plaatsvinden. De staatssecretaris gaf aan met de uitvoeringsregeling transparanter te willen zijn en een verbeterde rechtsbescherming te willen bieden. Wat schetst mijn verbazing: de Uitv. reg. AWR biedt een dusdanig brede en soms vage grondslag voor het verstrekken van gegevens dat van transparantie vrijwel in het geheel geen sprake is. En dat terwijl eind vorige eeuw het motto was: meer informatie voor de burgers [MS: en bedrijven] over het verstrekken van informatie aan andere bestuursorganen.[245] Ook de mate waarin de belangen van burgers en bedrijven worden gewogen blijft onbeantwoord. Van een adequate rechtsbescherming kan derhalve niet worden gesproken.

6.5 Ontheffing van de geheimhoudingsplicht (art. 67 lid 3 AWR)

De aard van de ontheffing tot bekendmaking

Als derde en laatste mogelijkheid om gegevens te verstrekken heeft de minister van Financiën de mogelijkheid om een incidentele ontheffing te geven van de geheimhoudingsplicht. Die beslissing is niet aan de Belastingdienst.[246] Ook hier geldt dat het verstrekken van gegevens in overeenstemming moet zijn met de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit.[247]

De bevoegdheid tot het verlenen van de ontheffing is niet ongelimiteerd. De staatssecretaris van Financiën geeft – vanuit de wetshistorie – duidelijk aan dat de ontheffingsbevoegdheid bedoeld is voor – slechts – drie situaties, te weten:

(1) gegevensverstrekkingen aan belastingplichtigen zelf die niet zijn uitgezonderd van de geheimhoudingsplicht,
(2) gegevensverstrekkingen die *noodzakelijk* zijn voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak van een bestuursorgaan dat *nog niet* is aangewezen in de ministeriële Regeling krachtens artikel 67 lid 2 AWR, en
(3) in incidentele of onvoorziene gevallen waarin gegevensverstrekking gewenst is, bijvoorbeeld vanwege een groot maatschappelijk belang.[248]

En dit is dan ook limitatief. De bewindsman geeft aan dat er geen sprake is van een ruime, onbeperkte ontheffingsbepaling die ruimte laat voor verschillende uitleg.[249]

---

244 Rb. Rotterdam 4 juni 2015, ECLI:NL:RBROT:2015:3894; zie ook CvBB 22 februari 2017, ECLI:NL:CBB:2017:47.

245 J. de Zeeuw, Informatieverstrekking door de fiscus. Ontheffing van de fiscale geheimhoudingsplicht in het licht van privacywetgeving, Registratiekamer, december 1999, p. 32.

246 Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, p. 19-21.

247 Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, p. 19-21.

248 Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, p. 19-21; zie ook P. Fortuin, Geheimhoudingsplicht Belastingdienst en verkorting beslistermijnen, NTFR Beschouwingen 2008/4.

249 Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, p. 19-21.

De noodzaak en belangenafweging van de incidentele ontheffing

De voorzieningenrechter van Rechtbank 's-Gravenhage interpreteert de laatste twee situaties als volgt: bij 2) moet het gaan om het uitwisselen van gegevens tussen overheidsinstanties en bij 3) niet 'ten behoeve van de voorbereiding van of onderzoek naar toekomstige wetgeving'.[250] De rechter oordeelt: met de ontheffingsbepaling is 'kennelijk niet bedoeld dat in incidentele gevallen met een ontheffing reeds uitvoering kan worden gegeven aan toekomstige wetgeving.'

Een voorbeeld van deze laatste categorie is de pilot met het ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap ter voorkoming van misbruik, oneigenlijk gebruik en ondoelmatig gebruik van rijksmiddelen op de terreinen van de afdrachtsvermindering onderwijs uit de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (WVA) en van vastgoed.[251]

Een ander voorbeeld is de samenwerking tussen de Belastingdienst met de Autoriteit Financiële Markten,[252] het Bureau Financieel Toezicht[253] en de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants[254] om ontoelaatbaar gedrag van accountants tegen te gaan. Er zijn evenwel geen signalen dat sprake is van een voorbereiding op wetgeving noch opname in de Uitv. reg. AWR. En dat terwijl de convenanten al vijf jaar bestaan. Of zou het hier gaan om incidentele gevallen met een groot maatschappelijk belang? Het afsluiten van een convenant voor incidentele zaken is dan wel opmerkelijk te noemen. Evenzo opmerkelijk is het feit dat het meldingsregister met het overzicht van verwerkingen persoonsgegevens Belastingdienst ook onder de AVG niets vermeldt over deze uitzondering op de geheimhouding. De Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants komt daarin in het geheel niet voor en het Bft alleen in het kader van de Opsporing.[255] Het overzicht met verwerkingen persoonsgegevens is wat dat betreft niet volledig. De vraag kan worden gesteld welke afnemers er nog meer bestaan waarvan de Belastingdienst geen melding maakt.

In dit kader noem ik ook de gegevensverstrekking die bij wijze van uitzondering, en in het kader van een pilot, plaatsvindt vanuit het FEC met *private* partijen.[256] Die gegevensuitwisseling valt niet binnen het FEC verband en kan – vanwege het ontbreken van een structurele ontheffing – alleen plaatsvinden met toepassing

250 Rb. 's-Gravenhage, 13 april 2012, LJN:BW2236, met verwijzing naar Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, p. 19-21.

251 Verlengd Convenant inzake de Samenwerking tussen het ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap en het ministerie van Financiën, dd 29 april 2015, kenmerk 752842.

252 Convenant inzake de samenwerking bij het tegengaan van ontoelaatbaar gedrag van externe accountants, accountantsorganisaties en (mede)beleidsbepalers tussen de Belastingdienst en de Stichting Autoriteit Financiële Markten, Stcrt. 2012, 12057.

253 Convenant inzake de samenwerking bij het tegengaan van ontoelaatbaar gedrag van accountants tussen de Belastingdienst en het Bureau Financieel Toezicht, Stcrt. 2012, 12056.

254 Convenant inzake de samenwerking bij het tegengaan van ontoelaatbaar gedrag van accountants tussen de Belastingdienst en het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants en de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, Stcrt. 2012, 12055.

255 Overzicht van verwerking van persoonsgegevens door de Belastingdienst, 24 mei 2018, p. 26.

256 Het betreft vier banken, te weten ABN AMRO Bank N.V., ING Bank N.V., De coöperatieve Centrale Raiffeisen-Boerenleenbank B.A. en SNS Bank N.V., Convenant pilot commercieel vastgoed binnen de FEC-activiteit PPS, Stcrt. 2015, 4834.

van de hierna te behandelen individuele ontheffing tot gegevensuitwisseling.[257] Die moet echter beperkt te blijven tot incidentele gegevensverstrekking met de mogelijkheid tot verzet.[258] Hier is sprake van een uitzondering door betrokkene in kennis te stellen en de mogelijkheid tot verzet te bieden. Wat dat betreft biedt de samenwerking met private partijen meer rechtsbescherming voor betrokkenen. Wat de geheimhoudingsplicht van de private partijen betreft is er echter geen duidelijkheid. Voor hen geldt immers niet de algemene geheimhoudingsplicht vanuit de Algemene wet bestuursrecht noch vanuit de AWR. Op hen is immers de Awb in zijn geheel niet van toepassing en is geen sprake meer van het verkrijgen van de gegevens in het kader van de belastingheffing. Ook de wijze waarop de gegevensverstrekking op termijn moet leiden tot een structurele wijze van gegevensverstrekking blijft onduidelijk. Dit is immers alleen mogelijk op basis van art. 67 lid 2 letter a of b en dan nog alleen voor bestuursorganen. Het verlenen van deze ontheffing kan alleen plaatsvinden door Onze Minister. In de uitvoerende sfeer is dat het ministerie van Financiën. Het ministerie verstrekt echter geen informatie hieromtrent: de aantallen en de interne procedure blijven binnen de muren van het ministerie.[259]

De vraag blijft wie de beslissing neemt en volgens welke regels? Ook hier is geen andere conclusie mogelijk: de omvang van het gebruik van de incidentele ontheffing is niet bekend noch de wijze waarop de belangenafweging plaatsvindt. Aan waarborgen, transparantie en rechtsbescherming ontbreekt het dan ook.

6.6 Een schets van actuele ontwikkelingen

In de vorige drie paragrafen komt nadrukkelijk het beeld naar voren dat de belangenafweging, zo die al plaatsvindt, vooral betrekking heeft op de bescherming op de *persoons*gegevens. Dit heeft te maken met een dynamische ontwikkeling op het gebied van de privacy van natuurlijke personen. Waar het gaat over bescherming van gegevens en belangenafweging is dat met name in relatie tot de Wbp. En de aandacht voor die gegevens zal ook in de toekomst zijn stempel drukken op gegevensverstrekking. In dit verband noem ik als actuele ontwikkelingen de Privacy impact assessment (PIA, in werking getreden met ingang van 1 september 2013), de Algemene verordening gegevensbescherming (AVG, in werking getreden met ingang

257 Rapport van de Werkgroep Verkenning kaderwet gegevensuitwisseling, Kennis delen geeft kracht, naar een betere èn zorgvuldigere gegevensuitwisseling in samenwerkingsverbanden, Verkenning p. 8, 16-17, 33-34, 43; Kamerstukken II 2014/15, 32 761, nr. 79 (Kabinetsreactie op Verkenning kaderwet gegevensuitwisseling), p. 5

258 Slechts twee gronden kunnen hiervoor onder voorwaarden in aanmerking komen (art. 8, onder e en f Wbp) Beide leiden tevens tot het creëren van een recht voor de betrokkene van verzet tegen de gegevensverwerking. Artikel 8, onder e, houdt in dat de gegevensverwerking noodzakelijk moet zijn voor de goede vervulling van de publiekrechtelijke taak van de Belastingdienst als het verstrekkende bestuursorgaan. Artikel 8 lid f is niet geschikt voor meer dan incidenteel gebruik en brengt een zware motiveringsplicht voor de noodzakelijkheid van de gegevensverwerking met zich mee.

259 Het beleid hieromtrent is beperkt tot het – op diens verzoek – verstrekken van informatie aan belastingplichtige omtrent uitwisselen van informatie over grensoverschrijdende ruling, zie par. 24 onderdeel 5, Besluit fiscaal bestuursrecht, Stcrt. 2017, 28270.

van 25 mei 2018) en een eventuele kaderwet voor gegevensuitwisseling. Hoewel de impact niet exact te bepalen is, kan een kaderwet wel kaderstellend zijn voor de toekomst van de gegevensverstrekking door de Belastingdienst. Een korte schets van deze drie ontwikkelingen.

6.6.1 Privacy-impact Assessment

De rijksoverheid is (vanaf 1 september 2013) verplicht om bij nieuwe regelgeving met mogelijke privacyaspecten, een zogenaamde Privacy-Impact Assessment uit te voeren. Deze eis vloeit voort uit een regeerakkoord. [260] Voor het uitvoeren daarvan heeft het kabinet een toetsmodel vastgesteld dat toegepast moet worden.[261] De PIA is erop gericht in een vroeg stadium de privacy risico's op een gestructureerde en heldere manier in kaart te brengen. De toets ziet niet op het functioneren en eventuele naleving van de privacywet- en regelgeving. Het is geen compliance toets.[262] Voor de rijksoverheid is dit middel inmiddels standaard voorgeschreven bij de ontwikkeling van nieuwe wet- en regelgeving die privacyaspecten kan raken. De PIA krijgt in de toekomst een bredere toepassing. De Algemene Verordening op de Gegevensbescherming kan de toets namelijk ook voor andere organisaties voorschrijven (zie par. 6.6.2).[263] Die hebben dan de verantwoordelijkheid om van tevoren de risico's voor het verwerken van persoonsgegevens vast te stellen. De PIA kan hiervoor als tool worden gebruikt.[264] Ter illustratie noem ik een recente toepassing van de PIA tijdens de parlementaire behandeling voor het creëren van een grondslag voor informatie-uitwisseling. Illustratief noem ik de woorden van de staatssecretaris van Financiën in de memorie van toelichting: met 'de PIA is gekeken naar de noodzaak van de gegevensverwerking en zijn op gestructureerde wijze de implicaties van de maatregel in kaart gebracht.'[265] Vervolgens geeft de bewindsman

260 Kamerstukken II 2012/13, 26 643, nr. 282 (gewijzigde versie met herdruk).

261 Kamerstukken I 2012/13, 31 051, F. Toets model Privacy Impact Assessment (PIA) Rijksdienst bij 31051 ek-F (bijlage bij 31 051, F).

262 Het College bescherming persoonsgegevens bepaalde hierover 'Een PIA is geen compliance toets, maar een instrument om in een zeer vroegtijdig stadium van de ontwikkeling van nieuwe producten, diensten en beleidsvoornemens aan allen die daar mee doende zijn en aan leidinggevenden de risico's in relatie tot bescherming persoonsgegevens op overzichtelijke wijze in kaart te brengen.' College bescherming persoonsgegevens, 5 maart 2013, kenmerk z2012-00847.

263 Voor het uitvoeren van een PIA verwijs ik naar Guidelines on Data Protection Impact Assessment (DPIA) and determining whether processing is 'likely to result in a high risk' for the purposes of Regulation 2016/679, dd 4 april 2017, WP248, Article 29 Data Protection Working Party.

264 De NOREA heeft in samenwerking met de Rijksoverheid (Audit Dienst Rijk en Autoriteit Persoonsgegevens) een handreiking gepubliceerd voor het uitvoeren van een PIA. Daarin is de betekenis van de PIA als volgt omschreven: 'Een PIA legt in de eerste plaats de privacy risico's bloot van nieuwe (projecten en initiatieven) of bestaande verwerkingen van persoonsgegevens en draagt bij aan het vermijden of verminderen van deze privacy risico's. Zie: handreiking Privacy Impact Assessment (PIA), introductie, handreiking en vragenlijst, Versie 1.2 - November 2015. Op basis van deze PIA wordt op systematische wijze inzichtelijk gemaakt hoe groot de kans is dat de privacy van de betrokken personen van wie gegevens worden verwerkt wordt geschaad, waar deze risico's zich voordoen en welke gevolgen daaraan voor hen verbonden zijn.', Privacy Impact Axxessment (PIA), introductie, handreiking en vragenlijst, versie 1.2, 2015, p. 7.

265 Kamerstukken II 2016/17, 34 553, nr. 3.

de implicaties van de voorgestelde wetswijziging weer voor de privacy. Die zien onder andere op de beoordeling van de proportionaliteit en de subsidiariteit. Een collectieve belangenafweging derhalve bij aanvang van een wettelijke regeling tot gegevensverstrekking

De beperking ligt in de reikwijdte van het bepalen van de impact voor de bescherming van *persoonsgegevens.* Daarnaast geeft een PIA alleen de impact op het moment van wetgeving. De huidige Wbp (en vanaf 25 mei 2018 de AVG) is bepalend. Het begrip privacy is echter ruimer dan alleen persoonsgegevens en kan ook van invloed zijn op zuivere objectgegevens.

Een PIA geeft bij aanvang – en alleen van nieuwe wettelijke verplichtingen en samenwerkingsverbanden – een beoordeling. Een PIA geeft echter geen invulling aan de individuele gegevensverstrekking door de Belastingdienst aan andere bestuursorganen anders dan het scheppen van de waarborgen voor het kader waarbinnen dat bij aanvang moet plaatsvinden.

6.6.2 Algemene verordening gegevensbescherming (AVG)

De gegevensbescherming geniet in toenemende mate de aandacht van het Europese parlement en dientengevolge ook van de lidstaten. Dat de informatiemaatschappij gepaard gaat met inmenging in het persoonlijke domein van individuen, is dan ook een terugkerend thema op de politieke agenda's.[266]

Op 8 april 1976 droeg het Europees Parlement de Europese Commissie op feiten en inlichtingen te verzamelen te bescherming van de rechten van het individu in verband met mogelijke risico's op het gebied van de privacy.[267] Op 24 oktober 1995 komt uiteindelijk een Europese richtlijn tot stand ter bescherming van de persoonsgegevens.[268] De vigerende Europese richtlijn bescherming persoonsgegevens (95/46/EG) biedt de lidstaten de mogelijkheid om met nationale wetgeving daar invulling aan te geven. In Nederland is dat gebeurd met de Wet bescherming persoonsgegevens.[269] Als uitgangspunt geldt het grondrecht van de bescherming van natuurlijke personen bij de verwerking van persoonsgegevens.[270] Naast de Wbp zijn er sectorspecifieke regelingen als de Wet politiegegevens (Wpg) en de Wet Justitiële en strafvorderlijke gegevens (Wjsg).[271]

266 Kamerstukken II 1997/98, 25 892, nr. 3, p. 3.

267 PbEG C 100 van 3 mei 1976, p. 27.

268 PbEG L 281 van 3 november 1995 p. 31.

269 Wet van 6 juli 2000, houdende regels inzake de bescherming van persoonsgegevens (Wet bescherming persoonsgegevens), Stb. 2000, 302. De Wet bescherming persoonsgegevens (WBP) is de opvolger van de Wet persoonsregistraties (WPR) die vanaf 1 juli 1989 gold.

270 Krachtens artikel 8 lid 1 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en artikel 16 lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie. Voor bijzondere persoonsgegevens (van bijvoorbeeld iemands godsdienst, levensovertuiging, gezondheid of over onrechtmatig gedrag in verband met een opgelegd verbod naar aanleiding van dat gedrag) geldt een apart regime. Dit geldt tevens voor persoonsgegevens die in het kader van de uitoefening van politietaak worden verwerkt (de zogenaamde politiegegevens, Wpg).

271 De Wpg is tevens van toepassing voor bijzondere opsporingsdiensten (art. 46 Wpg).

Op 4 mei 2016 is de Algemene verordening gegevensbescherming gepubliceerd in het Publicatieblad van de Europese Unie. Vanaf 20 dagen na publicatie is de AVG in werking getreden.[272] De AVG is, in verband met de implementatieperiode van twee jaar, vanaf 25 mei 2018 van toepassing binnen de Unie en vanaf dat moment geldt dezelfde privacywetging voor alle lidstaten van de Europese Unie. Op die datum vervalt de Wbp (art. 99 AVG). De regels ter uitvoering van de Verordening (EU) 2016/679 zijn dan opgenomen in de Uitvoeringswet Algemene verordening gegevensbescherming.[273]

De uitgangspunten voor de gegevensbescherming volgens de Wbp voor wat betreft de doelbinding (art. 9 Wbp),[274] de transparantie (art. 35 Wbp),[275] de meldingsplicht (art. 27 Wbp)[276] en de bewaartermijn van gegevens (art. 10 Wbp)[277] blijven als beginselen gelden (art. 5 AVG). Dit geldt ook voor de verantwoordwoordelijkheden van de gegevensverwerker ten aanzien van de beveiligingsplicht en het nemen van passende technische en organisatorische maatregelen om het verlies van gegevens of onrechtmatige verwerking tegen te gaan (art. 13 en 14 Wbp). Ook die blijven onverkort van kracht. De AVG hanteert namelijk dezelfde uitgangspunten als de Richtlijn en de Wbp.[278] In de AVG zijn als algemene beginselen opgenomen de rechtmatigheid, de behoorlijkheid en de transparantie (art. 5 lid 1 letter a AVG), de doelbinding (art. 5 lid 1 letter b AVG), de minimale gegevensverwerking (art. 5 lid 1 letter c AVG), de juistheid (art. 5 lid 1 letter d AVG) en de beperking van de opslag (art. 5 lid 1 letter e AVG).

Ook onder de AVG dienen adequate technische en organisatorische maatregelen te worden genomen voor een passende beveiliging voor het waarborgen van de

272 PB L 2016 119/1 van 4 mei 2016, Verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (Algemene verordening gegevensbescherming).

273 Wet van 16 mei 2018, houdende regels ter uitvoering van Verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming) (PbEU 2016, L 119) (Uitvoeringswet Algemene verordening gegevensbescherming), stb. 2018, 144. Zie ook Handleiding Algemene verordening gegevensbescherming en Uitvoeringswet Algemene verordening gegevensbescherming, ministerie van Justitie en Veiligheid, 2018.

274 Bij het verzamelen van persoonsgegevens moet het duidelijk zijn met wat voor doel dat gebeurt. Er mogen niet meer gegevens verwerkt worden dan strikt noodzakelijk. Elementen van rechtmatigheid, proportionaliteit en subsidiariteit zijn bepalend voor de invulling daarvan.

275 De betrokkene heeft recht op informatie als er persoonsgegevens van hem worden verwerkt. De verantwoordelijke moet hem onder andere laten weten wie hij is en wat voor gegevens hij waarvoor verwerkt.

276 Alle verwerkingen van persoonsgegevens moeten worden gemeld bij het College bescherming persoonsgegevens (Cbp).

277 De organisatie mag de gegevens niet langer bewaren dan noodzakelijk voor de verwerking of om aan wettelijke eisen te voldoen.

278 Verordening (EU) 2016/679 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (Algemene verordening gegevensbescherming), overweging (1) e.v.

integriteit en vertrouwelijkheid van de persoonsgegevens (art. 5 lid 1 letter f AVG).[279] De Autoriteit Persoonsgegevens geeft aan dat met de AVG de burgers meer mogelijkheden krijgen om voor zichzelf op te komen bij de verwerking van hun gegevens. Ook krijgen de gegevensverwerkers meer verantwoordelijkheden.[280] Dit laatste komt onder andere naar voren in de verantwoordelijkheid aan te tonen dat de beginselen worden nageleefd (art. 5 lid 2 AVG).

De AVG biedt de mogelijkheid gegevens te verwerken overeenkomstig de wettelijke verplichtingen (art. 6 lid 1 letter c AVG) en publieke taakuitoefening (art. 6 lid 1 letter e AVG) mits dat doel voldoende gespecificeerd is (doelbinding). In het verlengde daarvan biedt AVG – op uitdrukkelijk verzoek van Nederland – de mogelijkheid om anderszins gegevens verder te verwerken (art. 6 lid 3 AVG en art. 6 lid 4 AVG). De minister van Veiligheid en Justitie geeft hieromtrent aan 'In artikel 6(3a) is (...) voorts voorzien in de mogelijkheid voor de publieke sector om gegevens verder te verwerken voor een ander gespecificeerd doel dan waarvoor ze oorspronkelijk zijn verzameld indien dit bij wet wordt geregeld. Ook dit was een Nederlands voorstel.'[281]

Het verwerken van persoonsgegevens kan dan ook losgekoppeld worden van de doelbinding voor de (oorspronkelijk) eigen taakuitoefening.[282] Hier treedt een spanningsveld op. [283] De doelbinding moet immers in overeenstemming zijn met het algemene gegevensbeschermingsrecht (art. 8 EVRM).[284] Voor dat andere gespecificeerde doel gelden dan ook onverkort de strikte voorwaarden– voor het recht op de bescherming van de persoonlijke levenssfeer – die de EU hanteert vanuit zowel de grondrechten (artt. 7 en 8 EU-Handvest) als het verdrag voor de rechten

279 Evenals de Wbp is de AVG gericht op *persoons*gegevens (art. 4-1 AVG). De gegevens die de inspecteur of toezichthouder verkrijgen, kunnen als persoonsgegeven kwalificeren. Maar het kan ook gaan om (object)gegevens van niet-natuurlijke personen (par. 2.4.1 Het wegen van gegevens in zijn diversiteit). Voorzover de AVG aanvullende verantwoordelijkheden oplegt aan de verwerkingsverantwoordelijke (ex art. 4 lid 7 AVG) strekken die niet verder dan de persoonsgegevens.

280 https://autoriteitpersoonsgegevens.nl/nl/onderwerpen/europese-privacywetgeving/algemene-verordening-gegevensbescherming#wat-merken-mensen-van-wie-persoonsgegevens-worden-verwerkt-van-de-avg-5577, geraadpleegd: 8 mei 2017.

281 Kamerstukken II 2015/16, 32 761, nr. 91, p. 2.

282 Zie bijvoorbeeld motie Elissen c.s. d.d. 5 juli 2012: '(...) constaterende dat deze verordening in artikel 6 het principe van doelbinding, een van de fundamenten van het gegevensbeschermingsrecht, wijzigt en daarmee meer ruimte biedt voor verwerkingen van persoonsgegevens van burgers voor andere doelen dan waarvoor de gegevens verzameld zijn, ongeacht de vraag of die doelen verenigbaar zijn met het oorspronkelijke doel; constaterende dat het deels loslaten van het beginsel van doelbinding een verzwakking van het privacybeschermingsniveau oplevert; verzoekt de regering, om er zorg voor te dragen dat de verordening zal voorzien in een bepaling die verwerking van persoonsgegevens voor andere doelen dan het doel waarvoor de gegevens oorspronkelijk zijn verzameld, uitsluitend mogelijk is in geval van verenigbaarheid en op basis van een wettelijke grondslag (...).' Kamerstukken II 2011/12, 32761, nr. 38.

283 Zie lopende gerechtelijke procedure tegen de Staat der Nederlanden omtrent de toepassing van het Systeem Risico Indicatie (SyRI) door de Nederlandse overheid, Kamerstukken II 2017/18, 32 761, nr. 118, Verwerking en bescherming persoonsgegevens; zie ook Kamerstukken II 2017/18, 32 761, nr. 122, p. 1.

284 HvJ EU 20 mei 2003, C-465/00, C-138/01 en C-139/01 (Österreichischer Rundfunk and Others), par. 68. Zie ook HR 09-09-2011, LJN: BQ8097, NJ 2011/595 m. nt. E.J. Dommering.

van de mens (art. 8 EVRM). Rechten die ook volgens de Grondwet overkort van kracht zijn (art. 10 Gw). De doelbinding blijft in beginsel van kracht. De doorbreking van de doelbinding is alleen mogelijk als dat terug te voeren op een wet in formele zin en deze bovendien dringend noodzakelijk is in verband met bepaalde maatschappelijke belangen, als bedoeld in art. 8 EVRM en art. 10 Gw.

Een verdere verwerking kan – zonder aanvullende waarborgen – alleen onder de voorwaarde dat het doel te verenigen is met het oorspronkelijke doel (art. 6 lid 3 AVG).[285] De AVG bepaalt expliciet dat daarvoor het wettelijke kader (het Unierecht of het lidstatelijke recht) moetworden vastgesteld waarin gespecificeerd is opgenomen voor welke taken en doeleinden de verdere verwerking als rechtmatig en verenigbaar met de aanvankelijke doeleinden moet worden beschouwd.[286] Voor de gegevensuitwisseling tussen bestuursorganen moet een wet in formele zin duidelijkheid verschaffen over de verenigbaarheid van verdere verwerking met het oorspronkelijk doel. In bilaterale verhoudingen moet een bijzondere wet daarvoor het wettelijke kader bieden. Bij multilaterale verhoudingen zou volgens de minister van Justitie en Veiligheid de kaderwet Gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden het wettelijke kader kunnen bieden (zie hierna).[287]

In het bepalen van de verenigbaarheid moet onder andere beoordeeld worden
(1) het kader waarin de gegevens zijn verzameld;
(2) de redelijke verwachtingen van de betrokkenen op basis van hun verhouding met de verwerkingsverantwoordelijke over het verdere gebruik ervan en
(3) de aard van de persoonsgegevens.[288]

De taak van de Belastingdienst is uniek namelijk het uitvoeren van de belastingwet (par. 3.5). Burgers en bedrijven moeten kunnen vertrouwen op een strikte geheimhoudingsplicht (art. 67 AWR). De aard van de (persoons)gegevens is overwegend van vertrouwelijke aard. Vanuit dat perspectief bezien beperkt een verenigbaar doel zich tot die situaties waarin wettelijk bepaald is dat de Belastingdienst gegevens – al dan niet op verzoek – verstrekt (art. 67 lid 2 letter a AWR, par. 6.3).

Het doelbindingsvereiste hoeft overigens niet knellend te werken ingeval betrokkene toestemming verleent danwel een wettelijke verplichting daartoe bestaat (art. 6 lid 4 AVG). Bij het ontbreken van die toestemming is het in uitzonderlijke situaties mogelijk gegevens te verwerken voor een ander dan het oorspronkelijke.

---

285 Vgl. Art. 9 lid 2 Wbp, de beoordeling naar de verwantschap tussen de beoogde verwerking en het doel waarvoor de gegevens zijn verkregen.

286 Verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming, par. 50.

287 Kamerstukken II 2016/17, 17 050, nr. 533, p. 6. Zie Internetconsultatie Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden (WGS), kenmerk WGK008727, https://www.internetconsultatie.nl/wgs, par. 3.2.1, p. 5-6. Geraadpleegd 21 september 2018.

288 Verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming, par. 50.

Daarbij behoort het delen van toezichtgegevens ter waarborging van onder andere belangrijke doelstellingen van algemeen belangen economisch of financieel belang (art. 23 eerst lid AVG).[289] Een wettelijke regeling ex. Art. 8 lid 2 EVRM vormt ook hier de algemene voorwaarde. Daarnaast moet sprake zijn van een belangenafweging en van individuele gevallen.[290] Het structureel en geautomatiseerd verstrekken van gegevens behoort daar dus niet toe. De betrokkene heeft in beginsel het recht op de hoogte te worden gesteld van de doorverwerking (art. 23 lid 2 letter h AVG). Deze elementen ontbreken echter bij het bekendmaken van gegevens door de Belastingdienst bij ministeriële regeling (art. 43 c Uitv. reg. AWR juncto art. 67 lid 2 letter b AWR) en individuele ontheffing (art. 67 lid 3 AWR).

Het delen van gegevens met anderen ontslaat de verstrekker niet van zijn verantwoordelijkheid voor de bescherming van persoonsgegevens. In deze keten blijft de Belastingdienst als verstrekker dus verantwoordelijk voor de juiste belangenafweging in het verdere gebruik van de gegevens. De AVG is, met inachtneming van de beginselen, wat reikwijdte betreft niet van invloed op het verstrekken van gegevens aan andere bestuursorganen. Wel zal de Belastingdienst deze waarborg moeten bieden voor de verdere gegevensverwerking.[291] Een waarborg die overigens niet in de huidige convenanten en samenwerkingsovereenkomsten is opgenomen. Dit moest voor 1 mei 2018 geregeld zijn. Zonder een expliciete adequate waarborg voldoet de Belastingdienst niet aan de AVG.[292]

De staatssecretaris van Financiën heeft aangegeven dat de Belastingdienst nog niet (geheel) voldoet aan de vereisten vanuit de AVG.[293] In de Fiscale Beleidsagenda is wetgeving aangekondigd gericht op de gegevensverwerking door de Belastingdienst.[294] De staatssecretaris spreekt van interactie met burgers (onder andere via portals) en transparantie/ open data. Een aanpassing van het wettelijke kader voor het verstrekken van gegevens ontbreekt echter. De staatssecretaris refereert alleen aan het wetsvoorstel gegevensverwerking (par. 6.6.3).[295]

---

289 Kamerstukken II 2017/18, 34 851, nr. 3, p. 38-39.

290 Kamerstukken II 2017/18, 34851, nr. 3, p. 47 e.v.

291 Het delen van de gegevens valt aan te merken als verwerken van gegevens; de verwerker is daarvoor verantwoordelijk (art. 5 en 6 AVG); Kamerstukken II 2017/18, 34851, nr. 3, p. 38-39. Zie ook Verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming, par. 50.

292 De staatssecretaris van Financiën signaleert eind 2017 al dat die datum niet wordt gehaald, Kamerstukken 2017/18, 31 066, nr. 389, bijlage, 20e Halfjaar rapportage Belastingdienst, dd 29 november 2017, p. 8; zie ook Kamerstukken 2017/18 nr. 2017Z17657, beantwoording feitelijke vragen naar aanleiding van de 20e halfjaarsrapportage, dd 11 december 2017, met kenmerk 2017-0000233294. Zie ook Brief Staatssecretaris van Financiën van 5 juni 2018, nr. 2018-0000091361, V-N 2018/31.4 waarin de staatssecretaris van Financiën aangeeft dat de Belastingdienst nog niet klaar is voor de AVG.

293 Kamerstukken II 2017/18, 31 066, nr. 408, p. 8; zie ook Kamerstukken II 2017/18, 31 066, nr. 401, bijlage 21ste halfjaarsrapporage Belastingdienst, dd april 2018.

294 Kamerstukken II 2017/18, 32 140, nr. 33, p. 19.

295 Kamerstukken II 2017/18, 31 066, nr. 401, bijlage 21ste halfjaarsrapporage Belastingdienst, dd april 2018, p. 11.

6.6.3 Kaderwet gegevensuitwisseling

In april 1979 bracht de heer Van Bijsterveld een rapport uit aan de staatssecretaris van Financiën over de aard en omvang van de belastingfraude.[296] De regering installeerde daarop de interdepartementale Stuurgroep ISMO. Deze Stuurgroep publiceerde in 1981 haar interimrapport en in 1985 haar eindrapport.[297] Kort na het eindrapport kwam het kabinetsstandpunt.[298] Dat gaf aanleiding voor intensivering van samenwerking tussen bestuursorganen met het oog op het bestrijden van misbruik en oneigenlijk gebruik van belastingen, sociale zekerheid en subsidies. Van een algemeen juridisch kader waarbinnen het verstrekken van gegevens plaatsvindt, is het tot op heden niet gekomen.[299]

De minister van Veiligheid en Justitie heeft eind 2013 het initiatief genomen tot een verkenning van een kaderwet voor gegevensuitwisseling in het kader van de aanpak van fraude.[300] Het verkennend rapport met de veelzeggende titel '*Kennis delen geeft kracht. Naar een betere en zorgvuldigere gegevensuitwisseling in samenwerkingsverbanden*' schetst in 2014 de contouren van dat kader.[301] De verkenning van de huidige situatie en de schets van het kader sluit aan bij de huidige praktijk waarbij zich al samenwerkingsverbanden manifesteren op het brede bestuursrechtelijke en strafrechtelijke terrein.[302] Het is dan ook niet verwonderlijk dat de geheimhoudingsplicht, en met name die van de Belastingdienst, als een van de knelpunten voor samenwerking naar voren komt.[303] Het toenmalige Cbp (de huidige Autoriteit Persoonsgegevens) plaatst kanttekeningen bij een dergelijk kader: de keuze voor een brede grondslag staat op gespannen voet met de vereisten van noodzakelijkheid, proportionaliteit, subsidiariteit en vereiste transparantie.[304] Het eerdere kabinetsstandpunt was ook dat een Algemene wet op het toezicht noch een Algemene wet op gegevensuitwisseling wenselijk was.[305] Maatwerk is vereist. Dat zou zonodig in specifieke wetgeving bepaald moeten worden. Een algemene bepaling zou wel een verplichting kunnen

296 Kamerstukken II, 1979/80, 16 180, nr. 1. Zie ook Kamerstukken II 1979/80, 16 180, nr. 2, Aard en omvang van de belastingfraude.

297 Kamerstukken II 1981/82, 17 050, nr. 1, resp. 1984/85, 17 050, nrs. 35–36.

298 Kamerstukken II 1984–1985, 17 050, nr. 39 (juni 1985).

299 De ISMO is van grote invloed geweest op de fraudebeschrijding (zie o.a. Nota Fraudebeleid 1992, Kamerstukken II, 1986/87, 19 700, nr. 1.). Intensivering van samenwerking tussen bestuursorganen vormt daar een onderdeel van (naast o.a. aanpassing wet- en regelgeving en intensivering van uitvoering en controle, zie Kamerstukken II 1997/98, 17 050, nr. 202, p. 6-7). In dit onderzoek heb ik mij beperkt tot de relevante onderdelen met betrekking tot de gegevensuitwisseling.

300 Kamerstukken II 2013/14, 17 050, nr. 450.

301 Kamerstukken II 2014/15, 32 761, nr. 79, bijlage bij Kamerbrief.

302 Kamerstukken II 2014/15, 32 761, nr. 79 p. 6.

303 Kamerstukken II 2014/15, 32 761, nr. 79 p. 14; zie ook de brief van de staatssecretaris waarin de bewindsman naast de geheimhoudingsplicht de volgende vier knelpunten noemt voor een effectieve fraudeaanpak: de vorderingsplicht van de politie en het OM, het gebruik van moderne analysetechnieken, de informatieplicht jegens betrokkenen en de juridische vormgeving (Kamerstukken II 2013/14, 17 050, nr. 450).

304 Brief College bescherming persoonsgegevens, 25 februari 2015, kenmerk z2015-00155.

305 Kamerstukken II 2008/09, 31 700 VI, nr. 70, bijlage bij brief van de minister van 29 oktober 2008.

bevatten gericht op de vereiste transparantie, kenbaarheid van de gegevensuitwisseling en de doelbinding.[306]

In de verkenning komt een gewijzigd uitgangspunt ten aanzien van de geheimhouding naar voren Een wijziging van het oorspronkelijke uitgangspunt voor het verstrekken van gegevens van 'nee tenzij' in 'ja, tenzij' zou de remmende werking van die bepalingen op gegevensuitwisseling verminderen.[307] Het doen van concessies aan de geheimhoudingsplicht ligt echter nogal gevoelig. Dat blijkt onder andere uit het fraudeoverleg. De Tweede Kamer heeft een brede belangstelling voor de bestrijding ervan, maar is terughoudend om de geheimhoudingsplicht 'overboord te zetten': 'en al helemaal niet als het gaat om gegevensuitwisseling met private partijen als banken.'[308] Als een algemeen draagvlak daarvoor al in de fraudesfeer ontbreekt, zal dat naar verwachting in de algemene toezichtssfeer nog minder zijn. Daar geldt immers als uitgangspunt het vertrouwen dat 'goedwillende' burgers en bedrijven de wet- en regelgeving naleven. Daar lopen bestuursorganen nog eerder tegen de grenzen van de geheimhouding aan.[309] De bevestiging daarvoor is gebleken bij vragen vanuit de beide Kamers over het verzamelen van gegevens door de Belastingdienst en het uitwisselen van die gegevens met andere bestuursorganisaties[310] en over het gebruik van SyRI.[311] Op welke wijze heeft de noodzakelijke belangenafweging plaatsgevonden?

Eind 2016 bericht de minister van Veiligheid en Justitie over de complexiteit van de materie en bevestigt de eerder aangehaalde voorwaarden vanuit onder andere het Cbp: 'Daarbij zal dan wel als voorwaarde gelden dat de deelnemers aan een samenwerkingsverband moeten kunnen rechtvaardigen dat het belang dat van die uitkomsten voor dat doel gebruik wordt gemaakt, zwaarder weegt dan het belang van bescherming van de persoonlijke levenssfeer.'[312] De toegezegde consultatie hierover (najaar 2017) heeft langer op zich laten wachten dan verwacht (start 6 juli 2018).[313] Een conclusie dat dit initiatief in de bureauladen blijft liggen, lijkt mij nog te voorbarig. De complexiteit lijkt eerder de vertragende factor te zijn: hopelijk geen reden om het project stil te leggen. Van Hout signaleert dat wanneer 'het in de toekomst zo gemakkelijk wordt om allerlei gegevens over belastingplichtigen te verzamelen en uit te wisselen, de bevoegdheden tot het verzamelen van gegevens en het uitwisselen daarvan, veel meer juridisch afgebakend dienen te worden.'[314] Een mening die ik deel.

306 Kamerstukken II 2008/09, 31 700 VI, nr. 118, p. 9.
307 Kamerstukken II 2014/15, 32 761 79, p. 7.
308 Kamerstukken II 2014/15, 17 050, nr. 505, p. 2-3 en p. 9.
309 Kamerstukken II 2014/15, 32 761, nr. 79, bijlage bij Kamerbrief, Rapport van de Werkgroep Verkenning kaderwet gegevensuitwisseling, p. 14.
310 Kamerstukken II 2014/15, 32 761 71.
311 Aanhangsel Handelingen II 2014/15, nrs. 428 en 429.
312 Kamerstukken II 2016/17, 17 050, nr. 533, p. 6.
313 Kamerstukken II 2016/17, 17 050, nr. 533, p. 20. Internetconsultatie Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden (WGS), kenmerk WGK008727, https://www.internetconsultatie.nl/wgs. Geraadpleegd 21 september 2018.
314 M.B.A. van Hout, Rechtsbescherming in het tijdperk van Big Data, WFR 2017/165, p. 8.

Een kaderwet zou in de toekomst als raamwerk kunnen fungeren voor het uitwisselen van gegevens in het kader van met name de fraudebestrijding.[315] De nadere invulling moet vervolgens plaatsvinden door middel van algemene maatregelen van bestuur of een ministeriële regeling.[316] De plaats die de specifieke geheimhoudingsbepalingen en individuele belangenafweging daarin krijgt, is nog onduidelijk. Eerdere verruiming van het gesloten systeem voor het Europees georiënteerde Wft toezicht (art. 1:89 Wft e.v.) bleek niet haalbaar.[317] De minister van Financiën is daaromtrent duidelijk: 'Gewaarborgd dient te zijn dat vertrouwelijke informatie vertrouwelijk blijft'.[318]

Inmiddels lijkt de samenwerking zich te gaan beperken tot situaties met een zwaarwegend algemene belang van onder andere belastingheffing en toezicht.[319] Een afweging die moet worden verwoord in de nota van toelichting bij de algemene maatregel van bestuur over een samenwerking.[320] De parlementaire bemoeienis beperkt zich daarbij tot de zogenaamde voorhangprocedure: een procedure die de mogelijkheid biedt tot discussiëren maar niet tot het formeel meebeslissen of amenderen.[321]

---

315 De minister van Veiligheid en Justitie bericht eind 2016 over een verwachte consultatie in het voorjaar 2017, Kamerstukken II 2016/17, 17 050, nr. 533. Zijn opvolger bericht in 2018 over een wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden (WSG). Wat dit laatste voor invloed heeft op de ontwikkeling van de kaderwet, ligt hij niet toe. Wel geeft hij aan regelmatig in gesprek te zijn met onder andere de Belastingdienst over de knelpunten en oplossingsmogelijkheden bij informatie-uitwisseling en eventuele (bij aanpassing van) wetgeving, Kamerstukken II 2017/18, 29 911, nr. 180, p.3).

316 Dit is een beperkter begrip dan het begrip 'taak van algemeen belang' (art. 6 AVG) dat wordt gehanteerd in de formulering van een van de rechtsgronden voor verwerking van persoonsgegevens.

317 Kamerstukken II 2010/11, 32 255, nr. 10; zie ook Kamerstukken II 2003/04, 29 708, nr. 3.

318 Kamerstukken II 2003/04, 29 708, nr. 3, p. 48.

319 Dit is een beperkter begrip dan het begrip 'taak van algemeen belang' (art. 6 AVG) dat wordt gehanteerd in de formulering van een van de rechtsgronden voor verwerking van persoonsgegevens. De memorie van Toelichting bij het wetsvoorstel geeft echter geen uitsluitsel wat onder het zwaarwegend algemeen belang wordt verstaan. Het voorkomen en bestrijden van georganiseerde criminaliteit valt daaronder, maar blijkens de memorie van Toelichting ook verschillende vormen van fraude zoals zorg-, belasting- en sociale zekerheidsfraude (zie memorie van Toelichting, p. 9). Eerder gaf de minister van Justitie in het kader van de Wpg de volgende inhoud aan zwaarwegend algemeen belang: 'indien die voor de samenleving van meer dan gewone betekenis is', Kamerstukken II 2005/06, 30 327, nr. 3, p. 74. Een inhoud die te vergelijken is met art. 8 lid 4 Richtlijn 95/46/EG, dat in de Engelse versie een 'substantial public interest' is. Daartoe kan ook een toezichthoudende taak behoren; zie ook Kamerstukken II 2003/04, 28 886, nr. 5.

320 Memorie van Toelichting, Internetconsultatie Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden (WGS), kenmerk WGK008727, https://www.internetconsultatie.nl/wgs. Geraadpleegd 21 september 2018, p. 9.

321 Zie Besluit van de Minister-President, Minister van Algemene Zaken, van 22 december 2017, nr. 3215945, houdende vaststelling van de tiende wijziging van de Aanwijzingen voor de regelgeving, Aanwijzing 2.35, Voorhangprocedure, Stcrt. 2017, 69426. Zie ook P. van der Lugt, De correspondent, Hoe de Algemene Maatregel van Bestuur de democratie uitholt, 7 april 2016 (https://www.ftm.nl/artikelen/amvb-democratie?share=1, geraadpleegd 22 september 2018).

De consultatie van het wetsvoorstel is inmiddels gesloten. Het is nu aan de wetgever om de grenzen voor de gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden te bepalen.

Het oplossen van vraagstukken over de belangenafweging, de rol van het parlement en aanpassing van het strikt fiscale regiem – met zijn Napoleontisch geheimhoudingsverplichting – moeten daar nog aan vooraf gaan.

6.7 Beantwoording van de onderzoeksvraag

In dit hoofdstuk staat de deelvraag centraal naar de plaats van de belangenafweging bij het delen van toezichtgegevens door de Belastingdienst.

Het uitgangspunt voor de Belastingdienst is een strikte geheimhouding. Het is in beginsel een ieder wettelijk verboden om al hetgeen hem in het kader van de uitvoering van de belastingwet blijkt of wordt medegedeeld, verder bekend te maken dan noodzakelijk voor de uitoefening van die taak. Dit wettelijke verbod (ex art. 67 lid 1 AWR) *lijkt* vanwege de bijzondere positie van de Belastingdienst een lex specialis op de algemene verplichting tot geheimhouding voor bestuursorganen (ex art. 2:5 Awb). Die strekt zich alleen uit tot al hetgeen een vertrouwelijk karakter heeft. Persoonsgegevens genieten bovendien specifieke bescherming (Wbp).

De toepassing van de specialis beoogt een strikte(re) geheimhouding binnen het fiscale regiem. In art. 67 lid 1 AWR is dat ook het geval. Art. 67 lid 2 en 3 AWR geven echter ruimere mogelijkheden tot het opheffen van het verbod op geheimhouding dan volgens art. 2:5 Awb mogelijk is. Daarin wordt namelijk gesproken over 'behoudens voor zover *enig wettelijk voorschrift* hem tot mededeling verplicht of uit zijn taak de noodzaak tot mededeling voortvloeit' En art. 67 lid 2 b en lid 3 AWR zijn echter geen wettelijk voorschrift dat tot gegevensverstrekking verplicht: het bepaalt slechts een ontheffing voor de geheimhoudingsplicht.

Het verbod tot geheimhouding tegenover andere bestuursorganen geldt niet ingeval van een wettelijke verplichting (art. 67 lid 2 letter a AWR) of bij regeling van de minister van Financiën vanwege de noodzaak voor de vervulling van een publiekrechtelijke taak (art. 67 lid 2 letter b AWR). In uitzonderlijke gevallen kan de minister een individuele ontheffing verlenen (art. 67 lid 3 AWR). In alle gevallen moet sprake zijn van een noodzaak tot bekendmaking van hetgeen in beginsel onder het verbod tot bekendmaking valt. Voorzover daartoe ruimte bestaat moet de Belastingdienst de belangen van betrokkenen afwegen. De *noodzaak* voor de taakuitoefening moet bestaan en er moet sprake zijn van zwaarwegende belangen.

De Belastingdienst verstrekt op geen enkele wijze inzicht in de aard en omvang van de bekendmakingen aan andere bestuursorganen. Het beheersverslag van de Belastingdienst noch het Financieel Jaarverslag van het Rijk vermeldt hier iets over. Het behoort blijkbaar niet tot de taakuitoefening van de dienst waarover verantwoording afgelegd moet worden. Ook doet de Belastingdienst op generlei wijze melding van enige bekendmaking aan de betreffende burgers en bedrijven zelve.

Wat het vaststellen van de *noodzaak* betreft, is er geen beleid vastgesteld binnen de Belastingdienst. Althans, het is niet traceerbaar. Aangenomen mag worden dat het beleid zoals geformuleerd in het inmiddels ingetrokken Voorschrift Informatie

Verstrekking (VIV 1993), impliciet van kracht is gebleven. Dat houdt in dat de individuele belangen van personen betrokken moeten worden. Dat sluit ook aan op het oordeel van de Hoge Raad over zowel het verschoningsrecht van de belastingambtenaar vanuit de geheimhoudingsplicht ex artikel 67 AWR (o.a. HR 8 november 1991 LJN:ZC0409) als het verwerken van persoonsgegevens (o.a. HR 9 september 2011, LNJ:BQ8097). De staatssecretaris volstaat echter met een *collectieve* afweging.

Voor de wettelijke verplichting tot het verstrekken van persoonsgegevens wordt onder de werking van de Wbp in het meldingsregister alleen opgenomen dat het noodzakelijke *inkomens*gegevens betreft. Een overzicht met alle wettelijke bepalingen waarin de Belastingdienst als gegevensverstrekker is opgenomen ontbreekt. Ook onder de werking van de AVG geeft de Belastingdienst niet eenduidig inzicht daarin. Het is en blijft zodoende voor burgers en bedrijven schier onmogelijk alle wettelijke bepalingen – op een eenvoudige wijze – in beeld te krijgen. Wat de Belastingdienst vanuit een wettelijke verplichting aan andere bestuursorganen verstrekt, is derhalve niet helder. Wel blijkt dat het wettelijk verstrekken van persoonsgegevens breder is dan alleen *inkomens*gegevens. Uit een verkenning van de wettelijke verplichtingen blijkt de noodzaak tot het verstrekken van gegevens niet in alle gevallen eenduidig te zijn. Bij het ontbreken van een eenduidige noodzaak, is het überhaupt onmogelijk om een belangenafweging plaats te laten vinden; collectief noch individueel.

Welke gegevens de Belastingdienst verstrekt op basis van de ministeriële regeling, zoals opgenomen in de Uitv. reg. AWR is evenmin openbaar. Het is wel helder dat die stroom gestaag groeit. Met het toenemen van de lijst met afnemers, ontwikkelt zich tevens een grote diversiteit in formulering van samenwerkingsvormen en doelen. Met het gemis aan motivering voor opname van een bestuursorgaan in de Uitv. reg. AWR, schiet de eenduidigheid in grondslag voor de bekendmakingen van gegevens te kort.

Ook is sprake van vermenging van de sferen uitvoering, toezicht en opsporing. Bij een tekortkoming aan eenduidigheid in de toepassing is het niet mogelijk om de belangen zuiver te wegen: het is immers niet bekend wat het belang is voor de uitoefening van de publieke taak. Dit geldt temeer als aanwending van de gegevens ook nog eens in verschillende sferen kan plaatsvinden. Hoe kan dan van een bekende noodzaak worden gesproken in het kader van het uitoefenen van publieke taak? Ook hier geven de convenanten veelal geen duidelijkheid over de plaats van de belangenafweging bij het verstrekken van gegevens. Met het ontbreken van beleid daaromtrent is een subjectieve afweging, zo die al plaatsvindt, niet uit te sluiten. Ten slotte noem ik in dit verband de verwijzing naar convenanten: daarmee ligt de invulling van de gegevensverstrekking niet langer op het niveau van de minister maar rechtstreeks bij de Belastingdienst en de samenwerkende bestuursorganen.

Alleen ingeval sprake is van een ministeriële ontheffing (ex art. 67 lid 3 AWR) vindt gegevensverstrekking niet eerder plaats dan na een afweging van belangen. Die is belegd bij het ministerie van Financiën. Het beleid daaromtrent is evenmin openbaar.

Met het ontbreken van centraal beleid voor de belangenafweging is niet vast te stellen op welke wijze de afweging van de belangen van burgers en bedrijven plaatsvindt. Door de diversiteit aan situaties en personen, tezamen met het ontbre-

ken van een duidelijke norm kan de belangenafweging een subjectief karakter krijgen. En daar komt bij dat burgers en bedrijven op generlei wijze van die afweging in kennis worden gesteld. Elke transparantie ontbreekt omtrent de rol die de dienst vervult binnen het rijksbrede toezicht als naar de betrokken burgers en bedrijven wiens gegevens het betreft.

In Europees verband is dit, ten aanzien van persoonsgegevens, volgens de jurisprudentie alleen mogelijk indien de wettelijke regeling aangeeft welke gegevens worden gedeeld. Het belang van gegevensverstrekking moet gewaarborgd zijn. De huidige procedures van de Belastingdienst voorzien hier niet in. De invloed van de actuele ontwikkelingen van de PIA, AVG en Kaderwet op de gegevensuitwisseling is niet duidelijk. De ontwikkeling van de PIA blijft naar verwachting beperkt tot een eenmalige en collectieve afweging ex ante van de voorschriften tot gegevensverstrekking.

De AVG geeft de mogelijkheid tot het door verwerken van persoonsgegevens voor andere publieke belangen. De verenigbaarheid van de doelen is daarbij een punt van overweging: voor een rechtmatige verwerking voor een ander doel is toestemming vereist van de betrokkene danwel een (specifieke) wettelijke regeling (ex art. 8 EVRM). In andere situaties zal sprake moeten zijn van zwaarwegende algemene belangen en is het door verwerken omgeven door waarborgen. De individuele belangenafweging heeft daarin een centrale plaats. De kaderwet voor gegevensuitwisseling lijkt zich te focussen op het wettelijke kader voor samenwerkingsverbanden voor de bestrijding van fraude. Bij het kunnen delen van gegevens met andere toezichthouders gaat het om individuele gevallen waarbij het algemene belang zwaarder weegt dan het individuele belang.

De vraag naar de plaats van de belangenafweging bij het delen van toezichtgegevens door de Belastingdienst laat zich moeilijk beantwoorden. Het is eenvoudigweg niet vast te stellen. Van een duidelijke en transparante regeling inzage de gegevensverstrekking is echter geen sprake. Aan de wettelijke voorwaarde van noodzakelijkheid lijkt de Belastingdienst een eigen invulling te geven. Het lijkt in de uitvoering eerder aan te sluiten bij de woorden dat 'het van belang kan zijn'. Dat bekendmaking 'handig' kan zijn voor de taakuitoefening van andere bestuursorganen is evenwel niet voldoende voor het opheffen van het wettelijke verbod op fiscale geheimhouding. Daarvoor moet sprake zijn van een noodzaak voor de publieke taakuitoefening. Die voorwaarde wringt met de veelal minder stringente formulering in convenanten en de Uitv. reg. AWR. Die lijken inhoudelijk meer aan te sluiten bij een 'redelijke noodzakelijkheid' in de zin van 'tamelijk, behoorlijk, niet uitzonderlijk'; maar dat is nog niet overeenkomstig de algemene toepassing voor het inmengen in het persoonlijke domein, namelijk het objectiverende 'redelijkerwijs noodzakelijk'. Oftewel, 'nice to know' in plaats van 'need to know'.

De voorwaarde van noodzakelijkheid lijkt daarentegen wel aan te sluiten bij de oorspronkelijk strikte geheimhouding van de Belastingdienst. Een verbod op bekendmaking tenzij dit noodzakelijk is. Die situatie kan zich voordoen indien het bestuursorgaan niet zelfstandig over de gegevens kan beschikken die redelijkerwijs noodzakelijk zijn; een geobjectiveerde noodzaak die niet absoluut hoeft te zijn. Alsdan kan het bestuursorgaan zich tot de Belastingdienst wenden. Maar dan zal er

wel eerst sprake moeten zijn van het voldoen aan een uitputtingsgrond: het niet zelf erover kunnen beschikken terwijl het wel noodzakelijk is voor de taakuitoefening.

Met het ontbreken van een eenduidige grondslag voor het verstrekken van gegevens dreigt de noodzakelijkheid (ex art. 67 AWR) – als vereiste voor het opheffen van het verbod op bekendmaking – te veranderen in een dode letter. Het valt niet vast te stellen of sprake is van de vereiste 'pressing social need' vanuit bescherming op privacy (ex art. 8 EVRM). De vraag of de verdere inbreuk op het persoonlijke domein proportioneel is met het maatschappelijk belang, is door het verstrekkende bestuursorgaan Belastingdienst noch door de ontvangende te beantwoorden. Van een transparante gegevensuitwisseling met adequate rechtsbescherming voor degenen wiens gegevens het feitelijk betreft (de burgers en bedrijven) is eveneens geen sprake. Vereisten om een (verdere) inbreuk op de privacy te rechtvaardigen ontbreken derhalve. Het enige wat over de belangenafweging te zeggen is, is dat de Belastingdienst ook bij het verzamelen van informatie zijn naam fiscus (naar de oorspronkelijk betekenis: mandje) eer aandoet. Hij beschikt rijkelijk over zeer veel waardevolle gegevens. Hij vertoont echter ook de spreekwoordelijke kenmerken van een mandje: het lijkt er op dat het lek is. En niemand weet exact wat eruit lekt, laat staan of de belangen daarvan altijd afdoende zijn afgewogen.

HOOFDSTUK 7

Conclusies en aanbevelingen

7.1 Inleiding

Toezicht staat volop in de belangstelling en de ontwikkelingen gaan snel. Voor het toezicht is informatie van wezenlijk belang. Het is dan ook niet vreemd dat bestuursorganen hun blik richten op de enorme hoeveelheden data die de Belastingdienst heeft verzameld op basis van verstrekkende verplichtingen van belastingplichtigen.

Ook de politiek wil de fiscale informatierijkdom delen met de andere bestuursorganen. Rijksbreed toezicht is het toverwoord. Wat dat betreft kan de Belastingdienst de stormbal hijsen. Uitgaande van de voorspelling dat de 'integratiestorm' onafwendbaar is, richt dit onderzoek zich op de vraag of een veilige haven voor de fiscale informatierijkdom mogelijk is. Anders geformuleerd: welke informatie kan de Belastingdienst naar geldend recht delen met andere bestuursorganen op een wijze die

- recht doet aan de belangen van de belastingplichtigen,
- die transparant is en
- geen afbreuk doet aan de geheimhoudingsplicht.

Het delen van fiscale gegevens kan het naleven van wet- en regelgeving in zijn algemeenheid ten goede komen. Het klassieke succesverhaal van de (Amerikaanse) belastingdienst voor de veroordeling Al Capone, is met talrijke voorbeelden uit te breiden. Anderen daarentegen zien deze ontwikkeling met argusogen aan. De belangen van de belastingplichtigen komen op die manier in gevaar.

De Belastingdienst zit als het ware tussen Scylla en Charybdis gevangen. Hij moet tegemoetkomen aan de toenemende behoefte van integratie van gegevens van de bestuursorganen. En dat kan gepaard gaan met een aantasting van het vertrouwen van burgers en bedrijven in de Belastingdienst en zo de kern aantasten van de eigen taakuitoefening. De 'veiligheid van toevertrouwde gegevens staat op het spel', met wellicht ongewenste gevolgen voor de fiscale compliance.

Om de positie van de Belastingdienst te kunnen bepalen bij het afwegen van de belangen, heb ik de volgende gelaagde probleemstelling geformuleerd:

1. Wat zijn de kaderstellende factoren voor het rechtvaardig kunnen vergaren en delen van fiscale toezichtgegevens en
2. Op welke wijze kan het harmoniseren van de mogelijkheden waarmee de toezichthouders hun gegevens vergaren, leiden tot een rechtvaardige integratie van gegevens van de Belastingdienst in het rijksbrede toezicht?

Om deze probleemstelling te kunnen beantwoorden heb ik vijf onderzoekvragen geformuleerd. De eerste staat centraal in hoofdstuk 2: Wat zijn de kaderstellende factoren voor het rechtvaardig kunnen vergaren en delen van fiscale toezichtgegevens?

Na het stellen van het kader ga ik met het beantwoorden van de tweede onderzoeksvraag in op de wettelijke taak van de Belastingdienst: Welke mogelijkheden biedt de wettelijke taak van de Belastingdienst voor het vergaren van gegevens voor het rijksbrede toezicht? Die taak bepaalt immers het bestaansrecht van de Belastingdienst en daarmee de legaliteit voor het verkrijgen van fiscale informatie van burgers en bedrijven (hoofdstuk 3). Die gegevens mogen alleen in het fiscale domein worden gebruikt (doelbinding). Een andere aanwending van gegevens is niet mogelijk. Het is zelfs wettelijk verboden.

Voor het beantwoorden van de derde onderzoekvraag positioneer ik de Belastingdienst als toezichthoudende overheidsinstelling: is het toezicht van de Belastingdienst qua aard te vergelijken met dat van andere toezichthouders? Dan komen de unieke taken en bevoegdheden van toezichthouders aan bod (hoofdstuk 4). Aan de orde komen ook de fundamentele verschillen tussen het fiscaal karakteristieke *verplichtingen*stelsel en het *bevoegdheden*stelsel voor het uitoefenen van nalevingstoezicht.

Wat dat onderscheid in concreto tot gevolg heeft voor het vergaren van toezichtgegevens, komt in hoofdstuk 5 naar voren. De vierde onderzoeksvraag luidt dan ook of de Belastingdienst over unieke bevoegdheden beschikt om toezichtgegevens te kunnen vergaren? Ik vergelijk de bevoegdheden in de AWR met die in de Awb. Een comparatieve studie voor het beantwoorden van de vraag naar het karakter van de fiscale gegevens: functioneel equivalente gegevens of exclusief fiscale gegevens?

Vervolgens komt de problematiek naar voren over het afwegen van de belangen bij het delen van gegevens. De vraag is wie die dat moet doen, op welke wijze dat moet gebeuren en op basis waarvan? Ik besteed aandacht aan die vragen en expliciteer de belangenafweging voor het verstrekken van fiscale gegevens aan andere bestuursorganen (vijfde en laatste onderzoeksvraag).

Dit hoofdstuk besluit deze studie. Eerst beantwoord ik een voor een de onderzoeksvragen (par. 7.2). Aansluitend beantwoord ik mijn probleemstelling (par. 7.3). Op grond van die uitkomst formuleer ik enkele aanbevelingen die kunnen leiden tot een rechtvaardige integratie van fiscale toezichtgegevens in het rijksbrede toezicht (par. 7.4). Hierop aansluitend schets ik de contouren voor de wijze waarop een rechtvaardige integratie van gegevens kan plaatsvinden (par. 7.5). Ik rond af met een algemene beschouwing op deze integratie van fiscale toezichtgegevens (par. 7.6).

7.2 Beantwoording van de onderzoeksvragen

Het integreren van de fiscale toezichtgegevens in een rijksbreed toezicht wordt mede ingegeven door de politiek. Deze behoefte komt vooral voort uit de wens de fraude effectief te kunnen bestrijden. Het is een utopie te veronderstellen dat dit rijksbrede toezicht kan plaatsvinden door één allesomvattende toezichthouder. Daarvoor zijn de toezichthoudende taken te omvangrijk en te divers. Samenwerking

in het toezicht kan echter ook plaatsvinden vanuit een collectiviteit aan (geïntegreerde) toezichtgegevens. De historische wapenspreuk 'Eendracht maakt macht' kan hierin wellicht wederom opgeld doen: een rechtvaardige en transparante samenwerking van bestuursorganen kan de slagkracht als geheel vergroten. Dit is ook de kern van mijn onderzoek. Het beantwoorden van de probleemstelling vindt plaats aan de hand van de volgende vijf onderzoeksvragen:

(1) Wat zijn de kaderstellende factoren voor het rechtvaardig kunnen vergaren en delen van fiscale toezichtgegevens?

Samenwerking die gepaard gaat met het verstrekken/uitwisselen van gegevens kan niet los worden gezien van ieders taakuitoefening en het 'eigen' proces van informatiegaring. Het rechtvaardig vergaren en delen van de fiscale gegevens zal passend moeten zijn binnen de taakuitoefening van zowel de Belastingdienst als van het ontvangende bestuursorgaan. Bij rechtvaardigheid gaat het er immers om dat een ieder zijn deel krijgt waar hij recht op heeft.

Op het rechtvaardig vergaren van (fiscale) toezichtgegevens zijn de volgende factoren van invloed:

1. De aard van de wettelijke taak van de toezichthouder bepaalt het rechtsstelsel met bevoegdheden.
2. Voor het kunnen beperken van fundamentele rechten moet in concreto sprake zijn van *zeer zwaarwegende collectieve belangen*.
3. Toezichthouders beschikken in beginsel over gelijke bevoegdheden; alleen vanwege specifieke taken die dat rechtvaardigen kan een toezichthouder unieke bevoegdheden uitoefenen..
4. Een toezichthouder met eigen specifieke bevoegdheden kan die, vanuit de belangenafweging, *alleen* aanwenden (indien voorzienbaar relevant) voor *zijn* wettelijke taak.
5. Voor het doen van een concessie aan de fiscale neutraliteit en/of doorbreking van de geheimhouding, moet sprake zijn van een wettelijke verplichting die wordt opgelegd aan de Belastingdienst.
6. Voor een adequate rechtsingang van burgers en bedrijven wiens gegevens gedeeld worden, is een kennisgeving van belang.
7. De zorgvuldige belangenafweging, die met het kunnen uitoefenen van bevoegdheden gepaard gaat, is tijd- en situatieafhankelijk en doelgericht op een bepaalde maatschappelijke noodzaak: de uitkomst is aan dat doel gebonden.

Deze factoren tezamen vormen dan ook tevens het kader voor een rechtvaardig delen van toezichtgegevens. Wordt daar niet aan voldaan dan kan de eigen taakuitoefening onder druk komen te staan.

Voordat bestuursorganen gegevens kunnen delen, moeten zij namelijk eerst worden vergaard voor de eigen taakuitoefening. Daarvoor zijn er verschillende rechtstelsels: één voor het kunnen uitvoeren van de wettelijke taak van de Belastingdienst en één voor de taken van de andere bestuursorganen. De fundamentele verschillen in zowel de rechtstelsels als de wettelijke taken mogen niet worden veronachtzaamd bij het delen van de vergaarde gegevens. Fiscale neutraliteit en

strikte geheimhouding van de inspecteur vormen kernwaarden voor het stelsel van belastingheffing.

Het vergaren van toezichtgegevens is namelijk een proces van zorgvuldige belangenafweging die moet plaatsvinden binnen het juridische kader van de wettelijke taak ('maatschappelijk belang') en de fundamentele rechten van burgers en bedrijven ('persoonlijke domein'). Tezamen met waarborgen van een adequate rechtsbescherming en strikte doelbinding moet dit leiden tot een rechtvaardige invulling van de bevoegdheden voor het vergaren van gegevens door elk bestuursorgaan. Een verschil in taken en bevoegdheden kan leiden tot een diversiteit aan (toezicht) gegevens.

Voor wat de Belastingdienst betreft, zijn de gegevens die worden vergaard te bestempelen als *functioneel equivalent* dan wel *exclusief fiscaal.* Deze laatste categorie gegevens kunnen de andere bestuursorganen niet zelf vergaren. Toepassing blijft in beginsel beperkt tot het fiscale domein.

Het rechtvaardig kunnen delen van toezichtgegevens moet dan ook aansluiten op zowel het specifieke proces van informatiegaring als op de taakuitoefening van elk van de toezichthouders. De sfeer van het toezicht is bovendien ook anders dan die van uitvoering, onderzoek en opsporing.

Alleen wanneer andere belangen zwaar genoeg zijn kan de Belastingdienst gegevens delen met andere bestuursorganen. Een zorgvuldige belangenafweging met oog voor de taken en bevoegdheden in de specifieke handhavingssferen, is het fundament voor een rechtvaardige integratie van toezichtgegevens. Een weging die tijd- en situatieafhankelijk is. Een algemene norm voor 'zwaar genoeg' is niet voorhanden. Het risico van willekeur en misbruik is daardoor latent aanwezig. Onafhankelijke toetsing en adequate transparantie en rechtsbescherming zijn onontbeerlijk.

Vanuit deze kaderstellende factoren luidt de conclusie dat het rechtvaardig integreren van toezichtgegevens een vraagstuk is dat gepaard gaat met het vaststellen van overeenkomende toezichtsbevoegdheden. Het zelfstandig kunnen verkrijgen van gegevens, door zowel de Belastingdienst als het andere bestuursorgaan, vormt het uitgangspunt voor het rechtvaardig delen van gegevens. Het harmoniseren van de mogelijkheden waarmee de toezichthouders hun gegevens vergaren – tot zoveel mogelijk gelijkwaardige bevoegdheden – kan leiden tot een rechtvaardige en verdergaande integratie van gegevens van de Belastingdienst in het rijksbrede toezicht. De wijze waarop dat kan gebeuren, vormt de essentie van mijn vervolgvragen.

(2) Welke mogelijkheden biedt de wettelijke taak van de Belastingdienst voor het vergaren van gegevens ten behoeve van het rijksbrede toezicht?

Het heffen van belastingen bestaat sinds het ontstaan van samenlevingsvormen. In Nederland bestaat de Belastingdienst als centrale kassier – de Latijnse naam 'Fiscus' verwijst naar 'het mandje' voor het vergaren van ieders bijdrage – al meer dan 200 jaar en heeft zich een breed maatschappelijk gedragen positie verworven. Het proces van belastingheffing heeft heden ten dage een centrale plaats in het maatschappelijke leven.

De legitimiteit voor het voldoen van ieders verplichte geldelijke bijdrage is grondwettelijk verankerd. De inspecteur vervult in dat proces een centrale rol. De inspecteur heeft als uitvoerende taak het vaststellen van de belastingaanslag en het ter hand stellen daarvan aan de ontvanger voor de invordering (art. 5 AWR). Hij heeft de wettelijke mogelijkheden gekregen om de noodzakelijke gegevens en inlichtingen te kunnen vergaren die nodig zijn om te kunnen komen tot een juiste en volledige belastingheffing. De aangifteplicht vormt een van de meest belangrijke hoofdverplichtingen voor alle belastingplichtigen. Het houden van toezicht op de uitvoering van de fiscale wet- en regelgeving is dan wel een wezenlijk onderdeel van dat proces maar vormt niet de kern. Daarvoor bestaan er wel allerlei bijkomende verplichtingen voor zowel belastingplichtigen (voor eigen belastingheffing) als voor administratieplichtingen (ten aanzien van de belastingheffing van derden). En die zijn deels overeenkomstig bevoegdheden van toezichthouders. De aard verschilt daarentegen.

Voor het proces van belastingheffing is de bereidwilligheid en transparantie van burgers en bedrijven een conditio sine qua non. Niet alleen voor eigen belastingheffing maar ook voor die van derden. De inspecteur moet als 'de financieelen biechtvader' het volledig vertrouwen hebben. De historische waarborg van doelbinding en een strikt verbod op bekendmaking van gegevens voor andere doeleinden (geheimhoudingsplicht) geldt heden ten dage nog steeds onverkort. Zij vormen zelfs de hoeksteen van de belastingheffing.

Slechts in uitzonderlijke situaties behoort het verstrekken van gegevens aan andere bestuursorganen tot de taak van de Belastingdienst. Dit zag oorspronkelijk alleen op situaties waarin eenzelfde grondslag voor de wet- en regelgeving was te vinden. Als voorbeeld noem ik de inkomensafhankelijke regelingen. Met het verstrekken van concreet omschreven inkomensgegevens – als gemeenschappelijk grondslag voor beider wet- en regelgeving – vervult de Belastingdienst een wettelijke rol in de taakuitoefening van andere bestuursorganen. Zonder die gegevens is de taakuitoefening van het andere bestuursorgaan minder goed mogelijk. De noodzaak tot samenwerking – het verstrekken van die concrete gegevens – ligt vanuit dat perspectief voor de hand en beperkt zich tot de uitvoerende sfeer van beide bestuursorganen (art. 67 lid 2 letter a AWR).

Voor de unieke wettelijke taak van de Belastingdienst heeft het houden van toezicht een eigen dimensie gekregen die zich onderscheidt van de andere toezichthouders. Het is gericht op de kwaliteit van het uitvoerende proces van belastingheffing waarbij nagenoeg een ieder in de samenleving betrokken is. De inspecteur maakt onderdeel uit van dat uitvoerende proces. Zijn toezicht is te karakteriseren als uitvoeringstoezicht (en meer in het bijzonder: kwaliteitstoezicht). Tegenover hem bestaat een verplichting tot medewerking opdat hij zijn maatschappelijke taak kan uitoefenen.

Het heffen en innen van belastingen, als verplichte bijdrage aan de samenleving, staat en valt bij vertrouwen in de dienst die daarvoor verantwoordelijk is: de Belastingdienst. Andere taken passen historisch gezien niet bij deze uitvoerende dienst. Die conflicteren daar soms zelfs mee. De huidige wettelijke taak van de Belastingdienst biedt geen ruimte om gegevens en inlichtingen te vergaren voor

andere doeleinden. Al hetgeen de inspecteur vergaart – en dat kan alleen in het kader van het uitoefenen van zijn taak – is dan ook gebonden aan dat doel: het heffen en innen van belastingen. Voor andere aanwending daarvan zal de wettelijke taak moeten worden verruimd danwel een wettelijke verplichting bestaan tot het delen van gegevens. Het is dan ook aan de politiek om die maatschappelijke belangen te wegen en keuzen daarin te maken.

(3) Is het toezicht door de Belastingdienst qua aard te vergelijken met dat van andere toezichthouders?

Voor het (nalevings)toezicht door bestuursorganen – met onderscheid in inspecties en autoriteiten – zijn algemene bevoegdheden opgenomen in de Awb. Daarnaast kan sprake zijn van specifieke toezichtsbevoegdheden in bijzondere wetgeving. De daartoe gemandateerde medewerkers beschikken over de bevoegdheden voor het nalevingstoezicht. Alleen zij zijn toezichthouder in de zin van de Awb. Voor andere handhavingssferen gelden specifieke bevoegdheden vanuit specifieke wet- en regelgeving.

Uit het vergelijken van de taken komt naar voren dat de Belastingdienst, hoewel de inspecteur erop toeziet dat burgers en bedrijven de fiscale wetten naleven, een maatschappelijke positie heeft die afwijkt van de andere toezichthouders. De Belastingdienst is een uitvoerende organisatie waardoor het toezicht van de inspecteur zich principieel onderscheidt van degenen die nalevingstoezicht als taak hebben. Die verschillende wettelijke taken hebben geleid tot fundamenteel verschillende stelsels voor het verkrijgen van de noodzakelijke gegevens en inlichtingen: een fiscaal *verplichtingen*stelsel versus een bestuursrechtelijk *bevoegdheden*stelsel. Het fiscale verplichtingenstelsel geeft inhoud aan de continue verantwoordelijkheid van burgers en bedrijven om, desgevraagd, ten dienste van de belastingheffing medewerking te verlenen aan de inspecteur. Het bestuursrechtelijke bevoegdhedenstelsel is gericht op het naleven van wet- en regelgeving met betrekking tot met name de (nationale) veiligheid. De toezichthouder kan medewerking vorderen om vast te stellen dát de 'onder toezicht gestelde' de wet- en regelgeving naleeft.

(4) Beschikt de Belastingdienst over unieke bevoegdheden voor het vergaren van toezichtgegevens?

Uit de comparatieve studie blijkt dat het fiscale verplichtingenstelsel in de AWR, zowel conceptueel als functioneel, afwijkt van het bevoegdhedenstelsel in de Awb. Het fiscale stelsel van verplichtingen sluit zo nauw aan op het heffen van belastingen dat dit niet te ontvlechten valt. Het kunnen vaststellen van de materiële belastingschuld door de inspecteur staat centraal. Het stelsel is gericht op het kunnen verkrijgen van al de informatie die daarvoor noodzakelijk is. Ook derden – waaronder overheidsinstanties – hebben daarin hun verplichtingen. Voor een beroep op geheimhouding is – met een beperkte en limitatieve uitzondering voor de klassieke verschoningsgerechtigden – geen plaats. Ingeval een belastingplichtige zijn verplichtingen (verwijtbaar) niet nakomt, mag de inspecteur de belastingschuld – al dan niet met toepassing van omkering en verzwaring van de bewijslast – in redelijkheid schatten.. Hoewel de inspecteur – in tegenstelling tot sommige toezichthouders – geen bestuursdwang kan toepassen voor

het nakomen van de verplichtingen, kan hij wel middels een civielrechtelijke procedure nakoming vorderen. Ook de inzet van het strafrecht kan als afdoeningsmodaliteit functioneel zijn aan het verkrijgen van zijn informatiepositie. Het bevoegdhedenstelsel vanuit de Awb schiet voor de inspecteur te kort en vice versa. De onderscheiden stelsels bieden dan ook de juridische basis voor het verkrijgen van unieke gegevens ten behoeve van de specifieke wettelijke taken. Toepassing van de gegevens blijft in beginsel beperkt tot die taak: daarvoor geldt zoals gezegd de doelbinding.

Los van het stelsel zijn echter in de vijf 'kerncomponenten van medewerking' overeenkomsten te onderkennen. Die kenmerken in het proces van uitvoerings- en nalevingstoezicht vertalen zich ook in deels gelijkwaardige mogelijkheden tot het verkrijgen van toezichtgegevens.

Voor het kunnen toepassen van bevoegdheden moet te allen tijde sprake zijn van een noodzakelijkheidsvereiste: voor de inspecteur moet de medewerking van belang kunnen zijn voor de belastingheffing en voor de toezichthouder redelijkerwijs nodig voor de vervulling van zijn wettelijke taak in het kader van nalevingstoezicht.

Hoewel sprake is van fundamenteel verschillende uitgangspunten, kan dit bij gelijkwaardige bevoegdheden – en ondanks de aanwezigheid van verschillende stelsels – leiden tot het verkrijgen van de zogenaamde *functioneel equivalente gegevens*. Voor het vergaren van die gegevens kunnen beide bestuursorganen hun wettelijke bevoegdheden aanwenden vanwege het belang daarvan voor de taakuitoefening. De bestuursorganen kunnen zelf de gegevens vergaren met elk een eigen doel: er is dan sprake van een overlap in doelgebonden toepassing. Beide bestuursorganen zouden – als resultante van het proces van gegevensgaring – over dezelfde gegevens kunnen beschikken. Het toezichtsdoel is dan vanuit dat perspectief verenigbaar met het fiscale doel.

Vanwege de verschillende wettelijke bevoegdheden van de inspecteur en de toezichthouder, is dat echter geen vanzelfsprekendheid. De aard van het verplichtingenstelsel leidt veelal tot verstrekkender mogelijkheden om gegevens te vergaren dan het bevoegdhedenstelsel. Een kenmerkend voorbeeld hiervan is de medewerkingsverplichting in het kader van een derdenonderzoek. Daarnaast komen de taken van de inspecteur en toezichthouder niet per definitie overeen. De wettelijke bevoegdheden van de inspecteur alsmede het belang voor de fiscale taakuitoefening kunnen leiden tot *uniek fiscale gegevens*. Het fiscale doel is dan niet verenigbaar met dat van de toezichthouder.

Voor het rechtvaardig kunnen delen van (fiscale) gegevens moeten derhalve de belangen worden afgewogen. Maar hoe en door wie moet dat dan gebeuren?

(5) Wat is de plaats van de belangenafweging bij het delen van toezichtgegevens?
Voor het opheffen van het verbod op (fiscale) 'bekendmaking' moet een 'zwaarwegend belang' aanwezig zijn. Een wettelijke grondslag moet voorzien in een duidelijke norm voor zowel de noodzaak als voor de gegevens die mogen worden verstrekt. Ook moet er eenduidigheid zijn over het proces van belangenafweging, dat voor burgers en bedrijven transparant moet zijn.

De wettelijke grondslag (art. 67 lid 2 letter a AWR) maakt gegevensverstrekking mogelijk aan andere bestuursorganen. Het gaat veelal om inkomensgegevens in de

uitvoerende sfeer waarop een bepaald bestuursorgaan nalevingstoezicht moet houden op basis van eenzelfde wettelijke grondslag als die van de belastingwetgeving. Anders geformuleerd: het vastgestelde inkomen is ook onderdeel van andere wet- en regelgeving waarin de rol van de Belastingdienst als het ware is ingebed. De belangenafweging voor het verstrekken van deze inkomensgegevens heeft dan in algemene zin in het wetgevingsproces plaatsgevonden. De wetgever heeft er mee ingestemd.

Voor het verstrekken van andere gegevens – dat soms tevens gepaard gaat met het verstrekken van inlichtingen – van de Belastingdienst aan andere bestuursorganen heeft geen parlementaire afweging van belangen plaatsgevonden. Bovendien is er geen eenduidige grondslag voor de verplichting tot het verstrekken van gegevens (art. 67 lid 2 letter b AWR juncto art. 43 c. Uitv. reg. AWR).

Een afweging van belangen, waaronder de noodzaak, kan de Belastingdienst soms ook moeilijk maken. In de Uitv. reg. AWR is sprake van een grote diversiteit aan toepassingen. Bovendien is er geen eenduidige terminologie. Voor de ministeriële ontheffing (art. 67 lid 3 AWR) is er zelfs in het geheel geen expliciete norm voor een belangenafweging. En voorzover sprake is van een uitwerking van de samenwerking in convenanten – hetgeen overigens zowel voor gegevensverstrekking op basis van art. 67 lid 2 letter a AWR als art. 67 lid 2 letter b AWR en art. 67 lid 3 AWR mogelijk is – ontbreekt veelal een eenduidig kader voor het gebruik van de gegevens.

De Belastingdienst heeft geen kenbaar, transparant beleid voor het afwegen van de betrokken belangen. De betrokken burgers en bedrijven worden ook niet in kennis gesteld van het feit dat hun gegevens aan andere bestuursorganen worden verstrekt (op basis van art. 67 lid 2 letter b AWR juncto art. 43 c. Uitv. reg. AWR en op basis van art. 67 lid 3 AWR). Voor hen blijft het derhalve onbekend of en in welke mate de Belastingdienst daadwerkelijk 'hun' vertrouwelijke gegevens geheimhoudt dan wel aan andere bestuursorganen heeft verstrekt. Zij moeten er maar op hopen dat de Belastingdienst hun belangen zorgvuldig heeft afgewogen. Met het ontbreken van transparantie is er echter geen controle op mogelijk. Het ontbreekt derhalve aan adequate rechtsbescherming

Dat de Belastingdienst deze praktijk, gelet op de huidige ontwikkelingen van de Europese Verordening voor de privacy, de verplichte PIA en de verwachte kaderwet informatie-uitwisseling gaat veranderen, is niet duidelijk. En dat terwijl de privacy ontwikkeling in toenemende mate de gegevensverwerking beperkt tot het oorspronkelijke doel waarvoor de gegevens zijn vergaard. De staatssecretaris van Financiën geeft aan dat de Belastingdienst nog niet (geheel) daaraan voldoet.

Dit leidt tot een letterlijk en figuurlijk ingrijpende conclusie. De bres in de strikt Napoleontische geheimhoudingsplicht dreigt met een veelheid aan ontheffingen alsmaar groter te worden. Er ontstaat een gapend gat waarover de controle vrijwel

7.3 Beantwoording van de probleemstelling

Het heffen van belastingen gaat gepaard met een inbreuk op de fundamentele rechten van burgers en bedrijven. Wet- en regelgeving moet hier dan ook de legitimatie voor verschaffen. Die verplichting is een maatschappelijk gerechtvaardigde inbreuk op het eigendomsrecht en vereist dat een ieder zijn bijdrage levert

volgens de democratisch tot stand gekomen wet- en regelgeving. Ook het verstrekken van de benodigde informatie behoort daartoe.

Wil een systeem van belastingheffing effectief zijn, dan vraagt dat om compliant gedrag van burgers en bedrijven bij het verstrekken van de fiscaal relevante gegevens. Transparantie tegenover de inspecteur is noodzakelijk om de belastingheffing rechtvaardig uit te kunnen voeren waarbij een ieder 'zijn steentje' bijdraagt: 'eenpaerlick ende op eenen voet'. Het is een brede maatschappelijke verantwoordelijkheid die in het algemeen op weinig weerstand stuit, ondanks de ingrijpende impact die het kan hebben voor het persoonlijke domein.

Een verplichting om gegevens en inlichtingen te verstrekken, die gepaard kan gaan met zonodig inzage in boeken, bescheiden en andere gegevens of een bezoek ter plaatse, is een inmenging in het persoonlijke domein en in beginsel een inbreuk op het fundamentele beginsel van privacy. Een ieder heeft het recht om 'met rust te worden gelaten' tenzij er een maatschappelijke noodzaak voor is. En dat kan alleen wettelijk geregeld worden. De inspecteur heeft voor zijn taakuitoefening dan ook alleen de wettelijke bevoegdheid tot het opleggen van verplichtingen in het kader van het heffen van belastingen. Die bevoegdheid is opgenomen in de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Een andere aanwending van zijn bevoegdheden zowel middellijk als onmiddellijk, dan voor de belastingheffing, is in strijd met de 'gerechtvaardigde inmenging' in het persoonlijke domein. Burgers en bedrijven moeten erop kunnen vertrouwen dat hun gegevens niet voor andere doeleinden worden gebruikt. Een doelbinding met een strikt verbod op verdere bekendmaking geldt als waarborg voor de vereiste transparantie.

Het delen van verkregen gegevens is in beginsel een verdere inbreuk op de gerechtvaardigde inmenging en in strijd met het vertrouwen dat burgers en bedrijven aan de doelbinding en de geheimhouding mogen ontlenen. Op de algemene verplichting van bestuursorganen tot geheimhouding geldt voor de Belastingdienst aanvullend het specifieke verbod op bekendmaking van fiscale gegevens. De Belastingdienst mag alleen vertrouwelijke gegevens aan bestuursorganen verstrekken wanneer een wettelijk voorschrift daartoe verplicht. De meest voor de hand liggende verplichting is gelegen in de noodzaak tot het kunnen uitvoeren van (niet-fiscale) wetten door het andere bestuursorgaan: de wet- en regelgeving is aan elkaar 'gekoppeld' door bijvoorbeeld gezamenlijke elementen van het fiscale inkomen(sbestanddeel). In die situaties kunnen concreet zowel de data als de noodzaak worden bepaald: voor andere situaties staat veelal het een noch het ander vast.

De dynamiek van het delen van gegevens kent een extra dimensie vanwege de verschillende rechtstelsels voor het vergaren van gegevens. De Belastingdienst beschikt voor het verkrijgen van de noodzakelijke fiscale gegevens over het zogenaamde *verplichtingen*stelsel in de AWR. Een stelsel dat enerzijds bestaat uit hoofdverplichtingen zoals het doen van aangifte – gepaard gaande met het verstrekken van de daarvoor benodigde gegevens – en anderzijds bijkomende verplichtingen tot het – desgevraagd – verstrekken van aanvullende informatie. De toezichthouders verkrijgen – vordering – hun toezichtgegevens vanuit het zogenaamde *bevoegd-*

*heden*stelsel in de Awb. Een geharmoniseerd stelsel van fiscale bevoegdheden met dat van de andere bestuursorganen zou in beginsel kunnen bijdragen aan het rechtvaardig integreren van fiscale gegevens in het rijksbrede toezicht. Het overeen laten komen van beide stelsels is echter bijna niet mogelijk: daarvoor zijn de verschillen te fundamenteel.

Uit de comparatieve studie komt echter wel naar voren dat deels sprake is van functioneel equivalente bevoegdheden. Ondanks het verschil in stelsel, kunnen bestuursorganen vanuit hun wettelijke taak en het daarop afgestemde juridische kader, over *functioneel equivalente* gegevens beschikken. Het delen van die gegevens zou de efficiency ten goede komen zonder concessies te doen aan de rechtvaardigheid: ieder bestuursorgaan kan immers met de eigen bevoegdheden over die gegevens beschikken. Het delen van die gegevens hoeft de nalevingsbereidheid niet te raken mits dit als rechtvaardig wordt ervaren: naast het vaststellen van de zogenaamde equivalentie, zijn transparantie en rechtsbescherming onontbeerlijk.

Door zijn unieke taak beschikt de Belastingdienst ook over unieke fiscale gegevens. Het zonodig delen van die zogenaamd *fiscaal exclusieve* gegevens moet gepaard gaan met een additionele belangenafweging waarbij een ander publiek belang van hogere orde kan zijn dan het fiscale belang van doelbinding en geheimhouding. Dat vraagt om een eigen belangenafweging waarbij het aan transparantie en rechtsbescherming niet mag ontbreken.

De belangenafweging

Aan het rechtvaardig delen van *fiscaal exclusieve* en *functioneel equivalente* gegevens gaat het afwegen van belangen vooraf. Bij functioneel equivalente gegevens kunnen andere toezichthouders ook zelfstandig over dezelfde gegevens beschikken als waarover de inspecteur beschikt. Bij fiscaal exclusieve gegevens is dat in beginsel niet het geval. Bij het delen van gegevens moet het belang van de andere bestuursorganen dusdanig groot dat het opweegt tegen de fiscale doelbinding en geheimhouding.

Het anderszins verstrekken van die gegevens – verkregen van burgers en bedrijven onder de veronderstelling van doelbinding en geheimhouding – aan andere bestuursorganen, komt het vertrouwen in de Belastingdienst niet ten goede. Dat kan de nalevingsbereidheid voor het verstrekken van de noodzakelijke gegevens en inlichtingen, eveneens niet ten goede komen en daarmee wordt ook de effectiviteit van het systeem van belastingheffing geraakt.

De Belastingdienst verstrekt een grote diversiteit aan fiscaal *exclusieve* en *functioneel equivalente* gegevens aan andere bestuursorganen ten behoeve van de handhavingssfeer hoewel het gebruik en de omvang niet altijd op voorhand zijn bepaald: vermenging van de bestuursrechtelijke sfeer en opsporingssfeer is dan ook niet uitzonderlijk. En dat terwijl de medewerkingsverplichtingen fundamenteel kunnen verschillen. Bovendien registreert de Belastingdienst de gegevensverstrekking noch het gebruik door het andere bestuursorgaan. Het ontbreekt eveneens veelal ook aan transparantie en rechtsbescherming. Van een beleidsmatige afweging van belangen van de betreffende burgers en bedrijven lijkt geen sprake te zijn.

Voor de wettelijke gegevensverstrekking van art. 67 lid 2 letter a AWR beperkt de belangenafweging – in het kader van het wetgevingsproces – zich in feite tot een generieke privacy impact assessment.

Bij de structurele gegevensverstrekking op grond art. 67 lid 2 letter b AWR juncto art. 43c Uitv. reg. AWR is dat niet het geval. En voorzover al de intentie bestaat voor een belangenafweging, is dat veelal onmogelijk door het – op voorhand – ontbreken van duidelijke toepassing van de verstrekte gegevens door het ontvangende bestuursorgaan en het feit dat soms pas in een convenant of zelfs nog in de uitvoering kan worden beslist welke gegevens worden uitgewisseld.

Het is in het kader van dit onderzoek niet mogelijk gebleken vast te stellen op welke wijze de belangenafweging plaatsvindt bij de individuele ontheffing van de geheimhoudingsplicht. Daar geeft de Belastingdienst geen enkele informatie over. Burgers en bedrijven weten niet dat 'hun' gegevens zijn of worden verstrekt en worden op generlei wijze betrokken in dat proces waardoor zij hun belangen niet kunnen inbrengen. Van een transparante gegevensverstrekking met toepassing van rechtsbescherming is daarom geen sprake.

De fiscale geheimhoudingsplicht

De fiscale geheimhoudingsplicht, die als verbod is verwoord, is volgens de parlementaire geschiedenis strikter dan de algemene verplichting tot geheimhouding. Met de wettelijke mogelijkheid tot structurele ontheffing van dat verbod, middels de Uitv. reg. AWR, heeft de fiscale geheimhoudingsplicht zijn rigiditeit verloren. De lijst met bestuursorganen waaraan gegevens kunnen worden verstrekt is groeiende. Het is echter veelal onduidelijk welke gegevens wanneer en waarvoor worden verstrekt. Hiermee is de beoogde transparantie in het geding. Dit geldt ook voor de vereisten van het EVRM.

Daarnaast biedt het slechts een ontheffing van de fiscale geheimhoudingsplicht (een *verbod*). De plaats van de algemene verplichting tot geheimhouding van vertrouwelijke gegevens (een *gebod* in art. 2:5 Awb) is niet helder bepaald in de parlementaire geschiedenis. De algemene verplichting tot geheimhouding kwalificeert als aanvulling op de specifieke geheimhoudingsplicht zoals die onder andere geldt binnen het fiscale domein (art. 67 AWR). Dat zou tot gevolg kunnen hebben dat bij het opheffen van het fiscale verbod op bekendmaking, de *algemene* verplichting tot geheimhouding onverkort van toepassing blijft. Een verdere bekendmaking dan alleen krachtens een wettelijke verplichting is dan niet mogelijk. En dat impliceert dat 'bekendmaking' op basis van art. 67 lid 2 letter b AWR juncto art. 43c Uitv. reg. AWR in strijd is met het legaliteitsbeginsel.

De onderliggende vraag beantwoord

Aan de probleemstelling ligt ten grondslag de prangende vraag of de rol van de Belastingdienst bij het versterken van de informatiepositie van andere toezichthouders wel te verenigen valt met zijn wettelijke taak. Het kader waarbinnen dat in de huidige omstandigheden plaatsvindt schiet daarin tekort. Het (af)wegen van de belangen van burgers en bedrijven wordt miskend. Transparantie noch rechtsbescherming zijn aanwezig. Het gevaar bestaat dat delen van gegevens vanuit de

noodzaak voor de taakuitoefening (need to know) – vanwege het ontbreken van zowel de belangenafweging alsmede de transparantie en rechtsbescherming – wijzigt in allerlei wenselijke vormen van samenwerking (nice to know). Willekeur en misbreuk zijn latent aanwezig. En daarmee kunnen toezichthouders over gegevens beschikken die hen op basis van de eigen wettelijke bevoegdheden niet toekomen. En dat terwijl de burgers en bedrijven daarvan onwetend zijn en hun vertrouwelijke gegevens in vertrouwen van doelgebonden gebruik aan de Belastingdienst hebben verstrekt. Met het ontbreken van de mogelijkheid om de rechtvaardigheid daarvan op enigerlei wijze – vooraf noch achteraf – te kunnen toetsen, past een dergelijke informantenrol niet bij de taakuitoefening van de Belastingdienst. Daarmee is overigens niet gezegd dat de Belastingdienst überhaupt geen rol binnen het rijksbrede toezicht kan vervullen. Maar het vraagt wel om een kader waarbinnen zowel het afwegen van de belangen van burgers en bedrijven, adequate transparantie als rechtsbescherming een duidelijke plaats hebben. Daarvoor wil ik enkele aanbevelingen formuleren.

7.4 Aanbevelingen

Het doel van de studie is het scheppen van een kader waarbinnen de Belastingdienst zijn gegevens, verkregen ten behoeve van de belastingheffing, rechtvaardig aan andere overheidsinstanties ter beschikking kan stellen voor het toezicht op de naleving van niet-fiscale wet- en regelgeving, zonder dat het zijn eigen taakuitoefening belemmert. In het onderzoek ben ik tot de conclusie gekomen dat het integreren van fiscale gegevens rechtvaardig kan plaatsvinden op basis van het kwalificeren van de gegevens. Een daarop afgestemd systeem van transparantie en rechtsbescherming is daarbij onontbeerlijk. Het delen van gegevens moet gepaard gaan met het zorgvuldig (af)wegen van belangen.

Geconcludeerd is dat het op dit moment ontbreekt aan een eenduidig kader waarbinnen de Belastingdienst zijn fiscale toezichtgegevens kan delen met andere toezichthouders. Om dit te bewerkstelligen formuleer ik de volgende algemene aanbeveling aan de wetgever:

1. Het delen van gegevens door de Belastingdienst moet passen binnen de wettelijke taakuitoefening. De verantwoordelijkheid daaromtrent zal dus moeten liggen op parlementair niveau. Dat moet de wijze waarop en de mate waarin het delen plaats kan vinden, bepalen. Het delen van gegevens door de Belastingdienst met andere bestuursorganen beperkt zich in beginsel tot zogenaamde (aangifte)gegevens (ex art. 6 e.v. AWR) voorzover die als gezamenlijke grondslag fungeren in hun taakuitoefening. Het parlement bepaalt in zijn hoedanigheid van wetgever concreet, na algemene belangenafweging, wat de Belastingdienst deelt met anderen. De Belastingdienst is transparant in zijn uitvoering door actief belastingplichtige – op individueel niveau – te melden dat hij die gegevens tevens beschikbaar stelt aan specifiek genoemde bestuursorganen. Dit kan bijvoorbeeld bij het indienen van de (belasting)aangifte waarbij belastingplichtige tevens bevestigt kennis te hebben genomen van deze wettelijke verplichting door de Belastingdienst. Vervolgens

maakt de Belastingdienst die gegevens – actief of passief – bekend aan de desbetreffende bestuursorganen door deze op te nemen in een (AVG c.q. WOB bestendig) basisregister Toezichtgegevens. Een verdere kennisgeving bij het delen van die gegevens kan dan achterwege blijven.

Voor het delen van gegevens en inlichtingen verkregen in het kader van het (uitvoerings)toezicht door de Belastingdienst (met toepassing van de zogenaamde bijkomende verplichtingen ex art. 47 – 55 AWR) is aanvullende wet- en regelgeving noodzakelijk. Het harmoniseren van mogelijkheden tot het gezamenlijk vergaren van toezichtgegevens kan veelal niet op het niveau van concrete gegevens; dat blijft veelal beperkt tot het concretiseren van het doel van specifieke taakuitoefening. Het is namelijk vanwege de grote verscheidenheid aan gegevens (met een diversiteit aan labels zoals persoonsgegevens, bedrijfsgeheimen, wilsafhankelijke en geprivilegieerde gegevens) niet mogelijk die in zijn concreto te duiden. Maatwerk in het delen van gegevens blijft veelal onontbeerlijk. Dit leidt tot de volgende aanbevelingen aan de wetgever:

2. Het verbreden van het fundament voor gezamenlijke toezichtgegevens – de zogenaamde functioneel equivalente gegevens – door de functionele bevoegdheden zoveel mogelijk in de wetgeving te harmoniseren. Uitzonderingen in de bevoegdheden en toepassing voor exclusieve doeleinden moeten zoveel mogelijk worden beperkt en – voorzover ze bestaan – duidelijk zijn. De toezichtsbevoegdheden van de afzonderlijke toezichthouders kennen, ondanks de harmonisatie van bevoegdheden voor het nalevingstoezicht in de Awb, door bijzondere wet- en regelgeving nog steeds een grote diversiteit. Een verdere harmonisatie en transparantie is van belang voor de eenduidigheid in het toezicht. Dit geldt voor alle kernvormen van medewerking.

3. Bij het vergaren van gegevens door de Belastingdienst moeten de grenzen van het gebonden doelgebruik eenduidig worden aangegeven. De Belastingdienst moet bij functioneel equivalente gegevens op voorhand duidelijkheid kunnen verschaffen over het feit of die gegevens eventueel een breder toepassingsbereik kunnen krijgen – verenigbaarheid met andere doelen – dan alleen de belastingheffing. De Belastingdienst moet dan (kunnen) verwijzen naar een overzicht met alle wettelijke verplichtingen tot het verstrekken van gegevens aan andere bestuursorganen met de eenduidige uitwerking daarvan in convenanten. De betreffende toezichthouders moeten expliciet een wettelijke bevoegdheid hebben tot het (kunnen) verkrijgen van die gegevens bij de Belastingdienst (art. 67 lid 2 letter a AWR). De aard van de gegevensverstrekking heeft dan tevens de parlementaire toets doorstaan (met daarbij standaard een PIA).

4. De huidige ministeriële regeling (art. 43c Uitv. reg. AWR) mist de vereiste eenduidigheid voor het verstrekken van fiscale gegevens. Onnauwkeurige formuleringen en mogelijkheden zelfstandig invulling te geven aan de samenwerking maken die tot een te wankele grondslag voor de gegevensverstrekking. De parlementaire

verantwoordelijkheid kan zelfs in de huidige praktijk degraderen tot die van individuele medewerkers van uitvoerende diensten. De Uitv. reg. AWR biedt bovendien alleen de wettelijke ontheffing van het verbod op fiscale bekendmaking (art. 67 AWR). De Uitv. reg. AWR voorziet niet in de wettelijke ontheffing van de verplichting tot geheimhouding (art. 2:5 Awb). Voor het kunnen verstrekken van gegevens is vanuit zowel de doelbinding als de geheimhoudingsplicht een wettelijke verplichting vereist. Dat zal bepaald moeten worden in de bevoegdheden van desbetreffende toezichthouders.

Met het intrekken van deze regeling en vervanging daarvan door een wettelijke verplichting op basis van art. 67 lid 2 letter a AWR kan de verstrekking van zowel de *functioneel equivalente* als de *exclusief fiscale* gegevens daadwerkelijk plaatsvinden volgens een wettelijke verplichting. De gegevensverstrekking heeft dan tevens de parlementaire toets doorstaan (met daarbij standaard een PIA). Het verdient aanbeveling om de wettelijke verplichtingen transparant en toegankelijk te maken voor burgers en bedrijven.

5. Er kunnen zich echter altijd onverwachte situaties voordoen waarin bijvoorbeeld een bestuursorgaan bepaalde gegevens van de Belastingdienst wil ontvangen en art. 67 lid 2 letter a AWR daarin niet voorziet. Een nieuw wetsartikel – in plaats van art. 67 lid 3 AWR – moet de mogelijkheid te voldoen aan die onvoorziene noodzaak, bieden. Het is vervolgens aan de staatssecretaris van Financiën hier eenduidig beleid voor te ontwikkelen.

De uiteindelijke bevoegdheid tot individuele ontheffing van het verbod op bekendmaking loopt via Onze Minister. In de praktijk is dat de staatssecretaris van Financiën. De individuele ontheffing moet beperkt blijven tot uitzonderlijk zwaarwegende maatschappelijke belangen waarin de wettelijke verplichting van art. 67 lid 2 letter a AWR niet voorziet. Een afweging van die belangen vindt plaats volgens het vaststaande beleid met de registratie van de overwegingen en een kennisgevingsprocedure voor de betreffende burgers en bedrijven. Die worden – in beginsel vooraf – van de gegevensverstrekking in kennis gesteld. In uitzonderlijke situaties kan - wanneer het algemeen belang dat vraagt – de kennisgeving achteraf plaatsvinden. De overwegingen tot gegevensverstrekking en moment van kennisgeving worden geregistreerd. Ook draagt een parlementaire verantwoording achteraf (op anonieme basis) bij aan de transparantie van deze uitzonderingsregeling. Dit betreft een aanbeveling op het terrein van de wetgever en die van het ministerie van Financiën.

6. De Belastingdienst registreert centraal alle gegevensverstrekking (waaronder ook andere vormen van inlichtingenuitwisseling wordt verstaan) met derden en treft de benodigde waarborgen voor de gegevensbeveiliging. Het kan gaan om zowel de *functioneel equivalente* als de *exclusief fiscale* gegevens. Het delen van deze laatste categorie gegevens vraagt om zwaarder wegende belangen: die gegevens zijn in beginsel uitsluitend ten behoeve van de fiscale taakuitoefening vergaard. De zorgvuldige belangenafweging zal ook als zodanig moeten blijken in de motivering bij het verstrekken van gegevens. Integratie van gegevens kan plaatsvinden bij functioneel equivalente gegevens: het delen van exclusief fiscale gegevens blijft beperkt

tot het verstrekken van gegevens met wederzijdse erkenning van ieders wettelijke taak. De gegevens die de Belastingdienst kan delen met andere bestuursorganen neemt hij op in het basisregister Toezichtgegevens. Over het delen van fiscale gegevens wordt jaarlijks – geanonimiseerd – verantwoording afgelegd aan de Tweede Kamer in het beheersverslag Belastingdienst. Deze aanbeveling ligt tezamen met de volgende twee aanbevelingen, op het uitvoerende terrein van de Belastingdienst.

7. Als waarborg voor het – in beginsel – exclusieve gebruik van gegevens en inlichtingen voor fiscale doeleinden, kan de Belastingdienst op verzoek van belastingplichtige, een restrictieverklaring ('gebruiksrestrictiegarantie') afgeven waarin tevens het kader van eventueel breder gebruik wordt toegelicht met vermelding van de rechtsbescherming.

8. Transparantie in het gebruik van gegevens draagt bij aan het vertrouwen in bestuursorganen. Dat geldt voor het integreren van toezichtgegevens onverkort. Alle vertrouwelijke gegevens van burgers en bedrijven verdienen bescherming. Onderscheid in persoonsgegevens, bedrijfsgegevens, fabricagegegevens en overige gegevens is vanuit dat perspectief niet wenselijk. Eenduidigheid omtrent kwalificatie is vereist. Kaders voor eventuele verder gebruik zijn onontbeerlijk. Voor het delen van vertrouwelijke gegevens dient een eenduidige standaardprocedure te bestaan waarin de betrokkenheid van de gegevensverstrekkende burger of bedrijf als waarborg is opgenomen. Aansluiting moet worden gezocht bij de bescherming van persoonsgegevens (conform de AVG). Vanuit de wettelijke verplichting kan voor *functioneel equivalente gegevens* uitwerking plaatsvinden in convenanten. Die bevatten de voorwaarden voor het verstrekken van gegevens voor onderscheiden (wettelijk bepaalde) doelen.

Een basisregister Toezichtgegevens bevat gegevens die gedeeld kunnen worden. Een convenant bepaalt de procedurele uitwerking daarvan. Het delen van *fiscaal unieke gegevens* vindt slechts plaats – op initiatief van het bestuursorgaan en na gebleken noodzaak – met individuele kennisgeving tot het bekend maken daarvan voor die specifieke situatie. Deze transparantie en de daarop aansluitende rechtsbescherming – voor beide situaties – zal de rechtvaardigheid (en kwaliteit) van het delen van gegevens ten goede komen. Burgers en bedrijven behouden daarbij deels de regie over *hun* gegevens.

9. Als laatste aanbeveling noem ik een vervolgonderzoek naar de toekomst van de sociaaljuridische aspecten van de formulering van de huidige fiscale geheimhoudingsplicht. Is het verbod op 'bekendmaking' heden ten dage in deze digitale wereld nog steeds de hoeksteen van ons belastingstelsel? In de ontstaansgeschiedenis van de geheimhoudingsplicht komt steeds naar voren dat die de waarborg is voor de vereiste transparantie van burgers en bedrijven tegenover de Belastingdienst. De strikte formulering van de geheimhoudingsplicht dateert echter uit de negentiende eeuw. De aanvankelijk strikte formulering dat al hetgeen de Belastingdienst in het kader van het uitoefenen van zijn taak geheim moet houden, heeft in de loop van jaren vanuit de politiek en Belastingdienst zijn 'strengheid' te hebben verloren. De vraag is in welke mate de *samenleving* de fiscale geheimhoudingsplicht nog als

hoeksteen voor het belastingstelsel ziet. De politiek lijkt een verdere fiscale transparantie voor ogen te hebben. De Belastingdienst bevindt zich in een spagaat. Hij beschouwt de geheimhoudingsplicht nog steeds als de hoeksteen voor het heffen van belastingen. Maar is dat laatste nog steeds het geval? Mogelijk kijkt de samenleving ook al over de 'muren' van de Belastingdienst heen en gaat die uit van een geheimhoudingsplicht die voor de rijksoverheid geldt. Het verstrekken van fiscale gegevens door de Belastingdienst, binnen de kaders van de AVG, heeft dan mogelijk geen invloed op de compliance in het kader van de medewerkingsverplichting.

7.5 Contourenschets naar integratie van fiscale gegevens

In deze studie staat het delen van (fiscale)gegevens centraal.[1] De huidige situatie gaat uit van het verstrekken van data (in kopie). De gegevens ('data') bevinden zich vervolgens op meerdere plaatsen en gaan een 'eigen leven leiden'. Veelal buiten het zicht om van de betreffende burgers en bedrijven. En dat terwijl het *hun* gegevens betreft. Het doel waarvoor de gegevens oorspronkelijk aan de Belastingdienst of een ander bestuursorgaan zijn verstrekt, wordt losgelaten. Bij het delen van gegevens verliest het verstrekkende bestuursorgaan (in casu de Belastingdienst) het zicht op het gebruik van de gegevens. En dat terwijl die de verantwoordelijkheid gebonden gebruik ('doelbinding') tot doel heeft. De integriteit van de gegevens, en de oordeelvorming die daarop plaatsvindt, kan tevens niet (meer) gewaarborgd worden. Deze consequenties zijn inherent aan de huidige systematiek van het delen van data (in kopie). Dat doet daarentegen geen recht aan de waarde die de gegevens vertegenwoordigen en het vertrouwen dat burgers en bedrijven aan de Belastingdienst ontlenen.

De noodzaak van het verstrekken van gegevens (in kopie) met menselijke tussenkomst, en het bewaren daarvan op afzonderlijke locaties, lijkt te worden ingehaald door nieuwe technologieën. In de digitale wereld is 'blockchain' het toverwoord. Dit is een universeel permanent (al dan niet) openbaar transactiepad waarin slimme contracten ('smart contracts') kunnen worden gecodeerd om bepaalde activiteiten in de toekomst uit te voeren ('What-if methode'). Alle partijen die deelnemen beschikken over dezelfde (deel)kopie van de blockchain. Deze baanbrekende technologie biedt onder andere mogelijkheden tot waardeoverdracht zonder gebruik te maken van derden, decentralisatie zonder (bewuste of onbewuste) manipulatiemogelijkheid door een persoon en volkomen transparantie aan alle deelnemers. De meest bekende toepassing van blockchain is de cryptovaluta (in het bijzonder de Bitcoin). Maar daartoe beperkt de Blockchain zich niet.[2] Ook het overdragen van andere waarden (zoals vertrouwelijke gegevens) kan op deze wijze plaatsvinden. Gegevens vertegenwoordigen immers ook waarden waarvan de overdracht alleen kan plaatsvinden met allerlei waarborgen.

Met blockchain behouden burgers en bedrijven de controle over 'hun' gegevens, en kan zowel de kwaliteit van de gegevens als het gebruik daarvan wordt gewaar-

1 Met dank aan R. Wetzels (Business Universiteit Nyenrode) en D. de Vries (KPMG Digital Ledger Services Netherlands).

2 M. Swan, Blockchain, Blueprint for a new economie, O'Reilly Media Inc.: USA, 2015, p. 103-106.

borgd. Blockchain geeft invulling aan de één-loket-gedachte. Het vergaren van de gegevens vindt plaats door dat loket en is vervolgens ook toegankelijk voor andere bestuursorganen voorzover dat binnen hun taakuitoefening noodzakelijk is.

Het delen van gegevens vindt dan plaats via een zogenaamde ketting ('chain') van records ('blocks'). De gegevens – en die kunnen ook groepen van gegevens bevatten (inclusief onderliggende bestanden zoals (delen van) een administratie of toezichtdossiers) – worden 'geblockt'. Het netwerk, met een aaneenschakeling van gedecentraliseerde databases, beheerst de blockchain. Iedere partij ('node') maakt onderdeel uit van het netwerk en heeft een exacte kopie van die gegevens. Het netwerk stelt de integriteit vast van de gegevens en alleen wanneer alle partijen de integriteit hebben vastgesteld, wordt het block toegevoegd aan de ketting. Bij toepassing van de gegevens door een ander, al dan niet met het aanbrengen van mutaties, zal een nieuw 'block' ontstaan. Hiermee ontstaat een keten van gegevens waarbij het ontstaan en gebruik inzichtelijk blijft voor alle (geautoriseerde) betrokkenen.

Binnen het fiscale domein zijn de eerste gedachten zich aan het ontwikkelen over de toepassing van Blockchain. Het bevindt zich in de prenatale fase. De Blieck kwalificeert deze ontwikkeling eind 2017 nog als 'futuristisch'.[3] Hun vergelijking met dat van een ledger (een soort grootboek) van transacties – wie deed wat en wanneer – biedt al perspectieven voor transparantie in het delen van gegevens. Maar het biedt nog uitgebreidere mogelijkheden.[4] Een vergelijking met een logboek is te beperkt.[5] Waarom zou het toezicht houden op een burger of bedrijf niet als hoofdketen kunnen fungeren waarin allerlei toezichtgegevens worden toegevoegd door de partijen? Het houden van toezicht vormt immers een aaneenschakeling van toezichthandelingen.

Uiteraard kan hier geen sprake zijn van een open netwerk zoals wij dat aantreffen bij de cryptovaluta. Voor het delen van vertrouwelijke data zal gebruik worden gemaakt van een zogenaamde gesloten blockchain: een netwerk waarbij alleen een bepaalde groep kan deelnemen na uitnodiging.[6] De wettelijk bepaalde samenwerking van de Belastingdienst met andere toezichthouders en de betreffende burger of bedrijf.

Binnen dat netwerk vindt vervolgens het delen van gegevens plaats waarbij onderscheid wordt gemaakt naar de aard van de gegevens. In deze studie komt

---

3 J. de Blieck en L.A. de Blieck, Blockchains, Douane en Belastingdienst. In: L.J.A. Pieterse & R. van Scharrenburg, Springende punten. Van Amersfoort-bundel, 2017.

4 Dutch Digital Delta, de Nationale Blockchain Coalitie 'Binnen Nederland zijn er met de inzet van blockchaintechnologie grote mogelijkheden voor verbetering in serviceverlening, betere beheersing van productieprocessen, kostenbesparing, reductie van fraudegevoeligheid en het terugdringen van cyberrisico's". https://www.computable.nl/artikel/opinie/digital-innovation/6009723/1509029/blockchain-zweeft-tussen-hype-en-hoop.html, geraadpleegd: 13 maart 2018); zie ook D. Tapscott en A. Tapscott, Blockchain Revolution (Engels) - How the Technology Behind Bitcoin is Changing Money, Business and the World, Penguin UK 2016.

5 Voor overheidsdoeleinden kan blockchain naast het fungeren als registratiemiddel, zijn toepassing vinden voor triple-entry accounting, directe en indirecte belastingen en naleving van wet- en regelgeving (regulatory compliance), zie D. De Jonghe en V.I. Laan, Computerrecht 2017/251, p. 5.

6 Er zijn drie typen blockchains te onderscheiden: publiek, hybride en privaat. Deze laatste twee vormen zijn beide gesloten. Voor het delen van toezichtgegevens is sprake van een hybride vorm: een gesloten systeem met gecontroleerde toegang naar andere partijen.

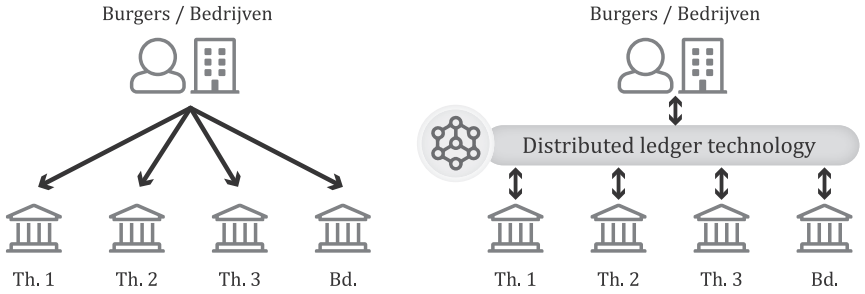
namelijk naar voren dat toezichthouders vanuit hun taakuitoefening (en daarop afgestemde wettelijke bevoegdheden) kunnen beschikken over exclusieve gegevens en functioneel equivalente gegevens. Niet *alle* gegevens kunnen daarom worden gedeeld met anderen. De blockchains zelf kunnen dan ook niet integraal toegankelijk zijn voor *alle* partijen. Toestemming is vereist. Met een zogenaamd permissioned blockchain kan binnen het netwerk onderscheid worden gemaakt in de toegang tot gegevens. Het verkrijgen van toegang kan alleen binnen het bevoegdheden- en beschermingskader van de gegevens. Het noodzakelijk belang voor het toezicht zal tevens als voorwaarde gelden.

Met blockchain kan invulling worden gegeven aan de aanbevelingen voor een rechtvaardige integratie van fiscale gegevens. Het vergaren en delen van gegevens (en inlichtingen) door de Belastingdienst krijgt een andere dimensie. Met de toepassing van blockchain vindt het vergaren van gegevens, na validatie, plaats binnen het netwerk van de Belastingdienst als partij en andere (wettelijk) toegelaten partijen. Dat netwerk vormt het loket voor de gegevens. En binnen datzelfde loket vindt de gegevensgaring plaats door andere toezichthouders en het onderling delen van gegevens.

De grondslag voor het (kunnen) vergaren en delen van gegevens is wettelijk verankerd. Na validatie worden de nieuwe toezichtgegevens (vastgelegd in blocks) toegevoegd aan de keten. De leverende partij voegt de transacties toe met een informatiebericht waarin zijn handtekening is opgenomen. De executerende overeenkomsten ('smart contracts') geven vorm en uitvoering aan de transacties. Dit contract ('het oude convenant' met de wettelijke verplichting als grondslag) geeft uitvoering aan nakoming van de medewerking als aan de door het systeem waarneembare criteria is voldaan. Zo nodig met tussenkomst door een van de partijen. Dat kan resulteren in het verstrekken van leesrechten door andere partijen: het delen van de gegevens.[7] Elk bestuursorgaan dat over fiscale gegevens wil beschikken, zal moeten voldoen aan de voorwaarden zoals opgenomen in het 'smart contract'. De Belastingdienst vervult dan geen actieve rol meer in het delen van gegevens voorzover dat (vanuit een wettelijke verplichting) gereguleerd is in die contracten. Er is sprake van een zogenaamde 'software connector' ter uitvoering van de wettelijke verplichting tot het delen van gegevens. De betreffende burgers en bedrijven worden bij toegang tot de gegevens door andere bestuursorganen – actief dan wel passief – automatisch in kennis gesteld. Daarmee is het delen van gegevens transparant. Indien het delen van de gegevens door een van de partijen als onrechtmatig wordt beschouwd, heeft belanghebbende de mogelijkheid dat achteraf te betwisten. Burgers en bedrijven genieten daarmee de vereiste rechtsbescherming. De verstrekkende partij behoudt daarmee tevens zijn verantwoordelijkheid op het delen van de hem 'toevertrouwde' gegevens.

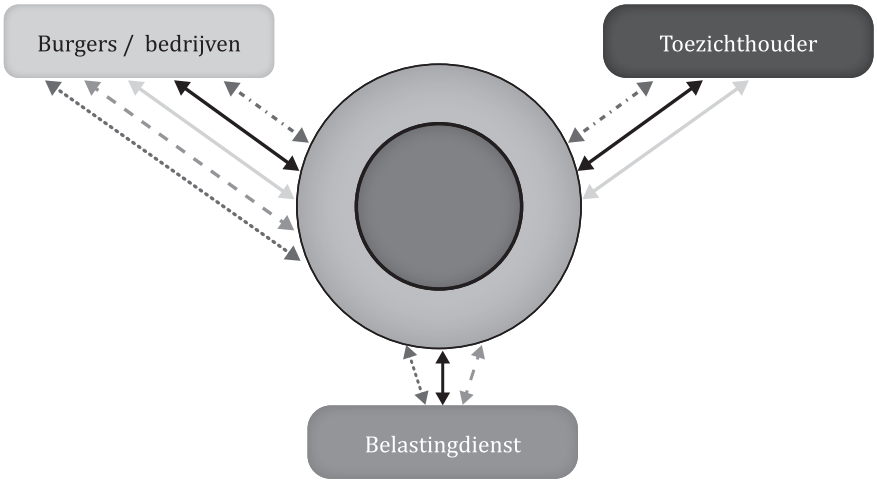
De oorspronkelijk (bilaterale) verhouding van burgers en bedrijven met de Belastingdienst (Bd.) en toezichthouders (Th.) verandert daarmee. En dat geldt tevens voor de onderlinge relatie van de Belastingdienst met de toezichthouders. Dit geeft een (multilaterale) relatie die als volgt is te visualiseren:

7 Met toepassing van verschillende API's (Application Programming Interface), zoals Blockchain Data API voor het raadplegen van gegevens over transacties en bewerkingen, Query API voor het opvragen van blockchain-gegevens.



Figuur 22: Verandering gegevensverstrekking van bilateraal naar multilateraal[8]

In het verstrekken van de gegevens kan onderscheid worden gemaakt naar de aard van de gegevens. Volgens de gehanteerde visualisering daarvan leidt dit tot vijf onderscheiden 'gegevensstromen'.



Figuur 23: Gegevensvestrekking onder Blockchain

Het netwerk bevat gegevens die burgers en bedrijven wettelijk moeten verstrekken aan alle partijen (ondoorbroken zwart gekleurde pijl). Die gegevens zijn toegankelijk voor de betreffende bestuursorganen. Daarnaast bevat het netwerk gegevens die functioneel equivalent zijn voor zowel de Belastingdienst als de toezichthouder (twee doorbroken donkere gekleurde pijlen); de beschikbaarheid van die gegevens bestaat alleen ingeval daarvoor een wettelijke verplichting bestaat en deze noodzakelijk is voor de taakuitoefening (gegevens in de buitenste rand van het netwerk). Tenslotte bevat het netwerk unieke gegevens voor de toezichthouder dan wel voor de Belastingdienst (twee gestippelde licht gekleurde pijlen). Die gegevens zullen zich

8 Figuren ontleend aan KPMG presentatie bij DNB over KYC Signapore blockchain project.

bevinden in het afgesloten gedeelte van het netwerk en zijn in beginsel alleen toegankelijk voor de toezichthouder respectievelijk Belastingdienst (de binnenste cirkel).

De mate waarin de gegevensverstrekking plaats kan vinden, is nog moeilijk te bepalen. Blockchain-denkers als de Amerikaanse hoogleraar Swan gaan hierin heel ver.[9] Burgers en bedrijven zouden in de toekomst met slimme contracten hun gehele administratie in blockchains kunnen coderen. Voor burgers zou dat bestaan uit een persoonlijke administratie met betrekking tot hun inkomstenbelasting. Bij bedrijven kan dat zelfs bestaan uit het (online) grootboek, verslaggevingsregels, financiële overzichten, licenties en andere documenten over hun (fiscale) verplichtingen. Inclusief het naleven van andere specifieke wet- en regelgeving. De opslag van de gegevens vindt plaats als de meerderheid van degenen die de gegevens beheren (de nodes of validators) bevestigen dat die juist zijn. Externe partijen zoals financiële dienstverleners kunnen hier tevens een rol in vervullen. En relevante delen van de administratie kunnen vervolgens weer gedeeld worden vanuit de smart contracts. Wat gedeeld wordt heeft dan de instemming van de betreffende partijen.[10] Voor de Belastingdienst en toezichthouders is bij deze toepassing, naast efficiency door een volledig gedigitaliseerd proces, het voordeel van 'eenvoudige' toegang tot actuele en betrouwbare gegevens. De burgers en bedrijven houden de control over 'hun' gegevens en geeft volledige transparantie in het delen van die gegevens tussen bestuursorganen onderling. Het laat zich ook niet beperken door landsgrenzen. Het biedt dan ook de mogelijkheid voor gegevensvertrekking binnen Europa en zelfs daarbuiten.

De techniek van Blockchains is nog jong. De technische systemen van zowel de Belastingdienst als andere toezichthouders zijn daar nog niet op ingesteld. Ook de wet- en regelgeving is hier nog niet op ingesteld. De eerste pilots binnen de overheid hebben echter al plaatsgevonden, zo ook binnen de Belastingdienst.[11] Daarin is als uitgangspunt opgenomen dat degenen die gegevens aanleveren, burgers en bedrijven, een centrale rol krijgen. Dat vormt ook het uitgangspunt bij het rechtvaardig delen van toezichtgegevens. Wanneer blockchain daadwerkelijk in de Belastingdienst wordt geïmplementeerd, heeft dit ingrijpende gevolgen voor het formele belastingrecht. Dit geldt evenzo voor het bestuursrecht.

Het integreren van fiscale gegevens binnen het rijksbrede toezicht zal dan in die ketting zijn weg moeten vinden. Pas dan wordt ten volle uitvoering gegeven aan de gedachte van één loket: een basisregister Toezichtgegevens toegankelijk voor de rijksbrede toezichthouders voor wat betreft de gezamenlijke toezichtgegevens.

---

9 M. Swan, Institute for Ethics and Emerging Technologies, Blockchainthinkers and Smart Contracts will take over the World? https://ieet.org/index.php/IEET2/more/swan20150310, maart 2015.

10 The trust machine, the promise of the blockchain, The Economist, oktober 2015, zie https://www.economist.com/news/leaders/21677198-technology-behind-bitcoin-could-transform-how-economy-works-trust-machine.

11 Zie https://www.blockchainpilots.nl/resultaten, resulaten ronde 1, pilot loonaangifteketen, p. 14 en p. 171 e.v.

7.6 Slotopmerking

Dit onderzoek geeft het kader aan waarbinnen de Belastingdienst gegevens uit de fiscale informatierijkdom op een verantwoorde en transparante wijze kan delen met andere toezichthouders. Voor het rechtvaardig delen van gegevens heb ik als uitgangspunt gehanteerd dat de beide bestuursorganen (de gegevensverstrekker en de – ontvanger) wettelijk over dezelfde gegevens kunnen beschikken. De Belastingdienst vergaart zijn fiscale toezichtgegevens met een stelsel van bevoegdheden dat afwijkend is aan die van toezichthoudende organisaties. Een harmonisatie van het fiscale stelsel met het stelsel voor nalevingstoezicht ligt niet voor de hand. Daarvoor heeft de Belastingdienst een te afwijkende positie ten opzichte van andere (toezichthoudende) bestuursorganen.

Dit sluit echter het rechtvaardig delen van fiscale gegevens niet uit. De afzonderlijke bestuursorganen kunnen immers elk met hun 'eigen stelsels' veelal functioneel gelijkwaardige gegevens verkrijgen. Het harmoniseren – in de zin van het op elkaar afstemmen – van de mogelijkheden tot het vergaren van gegevens kan daarentegen wel plaats vinden ondanks de afwijkende stelsels.

Het delen van die gegevens, of in de meest vergaande vorm het integreren daarvan, kan een positieve bijdrage leveren aan het rijksbrede toezicht. Met een zorgvuldige belangenafweging van burgers en bedrijven verhoogt dit de kwaliteit van het toezicht. Om de nalevingsbereidheid van burgers en bedrijven niet negatief te beïnvloeden, moet er een zogenaamde veilige haven zijn voor de informatierijkdom. Hun privacy moet gewaarborgd blijven.

De unieke positie van de Belastingdienst is naar voren gekomen door een collectieve verantwoordelijkheid voor burgers en bedrijven. Zonder het belang van andere wet- en regelgevers en de toezichthouders te veronachtzamen, is het mijns inziens belangrijk te beseffen wat de wettelijke taak van de Belastingdienst is: het heffen en innen van belastingen. Het uitvoeren van die taak vraagt om een brede maatschappelijke transparantie van burgers en bedrijven. Vertrouwen in de dienst is daarbij van wezenlijk belang. Hetgeen aan de inspecteur is toevertrouwd, mede vanuit het eigen belang van burgers en bedrijven om te komen tot een rechtvaardige belastingheffing, is slechts ten dienste van de belastingheffing. Een doelbinding met strikte geheimhouding sluit een andere aanwending uit. Daar moeten burgers en bedrijven gerechtvaardigd op kunnen vertrouwen. Dat vertrouwen mag de Belastingdienst niet beschamen. En dat vereist ook van de Belastingdienst transparantie.

Dat houdt echter niet in dat de Belastingdienst te allen tijde een gesloten bastion hoeft te blijven. Gegevens en inlichtingen die burgers en bedrijven ook aan andere toezichthouders moeten verstrekken, kunnen gedeeld worden. In een democratische samenleving kan namelijk worden bepaald dat de doelbinding zich niet beperkt tot belastingheffing alleen. Maatschappelijk gezien kunnen andere, zeer zwaarwegende belangen bestaan die de Belastingdienst ertoe nopen om zelfs exclusief fiscale gegevens te delen met anderen. Transparantie en waarborgen zijn daarvoor evenwel noodzakelijk.

Met mijn aanbevelingen hoop ik een bijdrage te leveren aan het rechtvaardig integreren van fiscale gegevens in het rijksbrede toezicht en een verdere harmoni-

satie van bevoegdheden zonder concessies te doen aan het fiscale vertrouwen. Dat laatste moet de Belastingdienst te allen tijde voor ogen houden want, om met de woorden van Abraham Lincoln te spreken: 'Als je eenmaal het vertrouwen van je medeburgers verliest, kun je hun respect en waardering nooit meer herwinnen'.[12] En dat is een belang dat ons allemaal raakt.

12 'If you once forfeit the confidence of your fellow citizens, you can never regain their respect and esteem. It is true that you may fool all of the people some of the time; you can even fool some of the people all of the time; but you can't fool all of the people all of the time.' -Speech van Abraham Lincoln, Clinton, Illinois, 8 september 1854.

HOOFDSTUK 8

Samenvatting

In deze studie staat het integreren van fiscale gegevens binnen het rijksbrede toezicht centraal. Het delen van fiscale gegevens kan het naleven van wet- en regelgeving in zijn algemeenheid ten goede komen. De historische wapenspreuk 'Eendracht maakt macht' kan hierin wellicht zijn opgeld doen: samenwerking van bestuursorganen kan de slagkracht als geheel vergroten. Dit sluit tevens aan op de zogenaamde één-loket gedachte waarbij burgers en bedrijven hun gegevens niet meerder malen hoeven te verstrekken aan afzonderlijke toezichthouders.

Samenwerking die gepaard gaat met het – al dan niet wederzijds – verstrekken van gegevens kan echter niet los worden gezien van ieders taakuitoefening. Dat laatste is een maatschappelijke verantwoordelijkheid die voor de bestuursorganen wettelijk is bepaald. Burgers en bedrijven mogen vertrouwen ontlenen aan een zorgvuldige taakuitoefening door de afzonderlijke bestuursorganen.

Als het delen van de fiscale gegevens niet als rechtvaardig wordt ervaren, kan het de taakuitoefening van de Belastingdienst schaden. Meerdere factoren tezamen zijn van invloed op het rechtvaardig kunnen vergaren en delen van fiscale gegevens. Zij vormen dan ook een kader waarbinnen het integreren van fiscale gegevens binnen het rijksbrede toezicht moet plaats vinden (hoofdstuk twee). Wordt daar niet aan voldaan dan kan de eigen taakuitoefening onder druk komen te staan.

Voor het proces van belastingheffing is volledige transparantie van burgers en bedrijven een conditio sine qua non. Niet alleen voor eigen belastingheffing maar ook voor die van derden. En hoewel sprake is van een wettelijk verplichte medewerking kan de inspecteur als 'de financieelen biechtvader' alleen zijn taak uitoefenen wanneer hij ook het volledig vertrouwen geniet. De historische waarborg van doelbinding en een strikt verbod op bekendmaking van gegevens voor andere doeleinden (geheimhoudingsplicht) geldt heden ten dage dan ook nog steeds onverkort. Zij vormen zelfs de hoeksteen van de belastingheffing. Hij vervult maatschappelijk een unieke taak. Het past dan ook niet om gegevens, verkregen in het kader van die taakuitoefening te delen met andere toezichthouders: het kan zelfs daarmee conflicteren (hoofdstuk drie).

Het fiscale verplichtingenstelsel geeft op een eigen wijze inhoud aan de continue verantwoordelijkheid van burgers en bedrijven om, desgevraagd, ten dienste van de belastingheffing medewerking te verlenen aan de inspecteur. Het houden van toezicht op het nakomen van de fiscale verplichting wijkt heeft een ander perspectief dan het houden van nalevingtoezicht van andere wet- en regelgeving (hoofdstuk vier). Dat laatste is met name gericht op de (nationale) veiligheid

van de samenleving. Voor het kunnen houden van toezicht is sprake van een algemeen bestuursrechtelijk kader met bevoegdheden dat aangevuld kan zijn met specifieke bevoegdheden.

Uit de comparatieve studie (hoofdstuk vijf) blijkt dat het fiscale verplichtingenstelsel in de AWR fundamenteel afwijkt van het bevoegdhedenstelsel in de Awb. Het fiscale stelsel van verplichtingen sluit zo nauw aan op het heffen van belastingen dat dit niet te ontvlechten valt. Het bevoegdhedenstelsel vanuit de Awb schiet voor de inspecteur te kort en visa versa. De inspecteur kan met toepassing van de AWR over *uniek fiscale gegevens* beschikking. Los van het stelsel zijn er daarentegen ook overeenkomsten te onderkennen in de medewerkingsverplichting. In het uitoefenen van de bevoegdheden kan de inspecteur en de toezichthouder beschikking over *functioneel equivalente gegevens*. En hoewel beiden in die situatie over gelijke gegevens kunnen beschikken, houdt dat nog niet in dat de inspecteur zondermeer 'zijn' fiscale gegevens kan delen met die ander. Het verkrijgen van gegevens bij andere bestuursorganen behoort tot de wettelijke algemene bevoegdheden van de Belastingdienst. Dat geldt daarentegen niet voor andere bestuursorganen. Voor hen is dat slechts in uitzonderlijke situaties – in specifieke wetgeving – bepaald.

Voor alle bestuursorganen – waaronder de Belastingdienst – geldt een wettelijke *geheimhoudingsplicht* voor vertrouwelijke gegevens tenzij noodzakelijk voor de taakuitoefening danwel volgens een wettelijke verplichting tot het verstrekken van gegevens (art. 2:5 Awb). Voor de inspecteur geldt zelfs een striktere bepaling van een algemeen *verbod* op alle gegevens tenzij sprake is van een wettelijke verplichting (art. 67 lid 2 letter a AWR). Die gegevens kan de Belastingdienst ook in zijn hoedanigheid als bestuursorgaan verstrekken met de ontheffing volgens de Awb. De Belastingdienst verstrekt daarentegen ook gegevens zonder daar wettelijk toe verplicht te zijn (art. 67 lid 2 letter b AWR juncto art. 43 c. Uitv. reg. AWR en art. 67 lid 3 AWR). Een fiscale ontheffing van het specifieke verbod geeft daarentegen nog niet de ontheffing van de geheimhoudingsplicht zoals bepaald in de Awb vanuit een wettelijke verplichting.

De noodzaak daartoe noch de wijze waarop de Belastingdienst uitvoering geeft aan het vertrekken van gegevens, is veelal niet altijd openbaar. De Belastingdienst heeft geen kenbaar, transparant beleid voor het afwegen van de betrokken belangen (hoofdstuk zes). De betrokken burgers en bedrijven worden ook niet in kennis gesteld van het feit dat hun gegevens aan andere bestuursorganen worden verstrekt (op basis van art. 67 lid 2 letter b AWR juncto art. 43 c. Uitv. reg. AWR en op basis van art. 67 lid 3 AWR). Voor hen blijft het derhalve onbekend of en in welke mate de Belastingdienst daadwerkelijk 'hun' vertrouwelijke gegevens geheimhoudt dan wel aan andere bestuursorganen heeft verstrekt. Zij moeten er maar op hopen dat de Belastingdienst hun belangen zorgvuldig heeft afgewogen. Met het ontbreken van transparantie is er echter geen controle op mogelijk. Het ontbreekt derhalve aan adequate rechtsbescherming

Dit leidt tot een letterlijk en figuurlijk ingrijpende conclusie. De beoogde strikte toepassing op de geheimhoudingsplicht voor de inspecteur biedt daarentegen mogelijkheden tot het verstrekken van gegevens en inlichtingen aan andere

bestuursorganen zonder de burgers en bedrijven daarover te informeren noch anderszins bij te betrekken.

Conclusie

Aan het onderzoek ligt ten grondslag de prangende vraag of de rol van de Belastingdienst – in het versterken van de informatiepositie van andere toezichthouders – wel te verenigen valt met zijn wettelijke taak. Een taak die gebaseerd is op vertrouwen van burgers en bedrijven.

Het kader waarbinnen het delen van fiscale gegevens in de huidige omstandigheden plaatsvindt schiet daarin tekort. Het (af)wegen van de belangen van burgers en bedrijven wordt miskend. Transparantie noch rechtsbescherming is aanwezig. En daarmee kunnen toezichthouders over gegevens beschikken die hun op basis van de wettelijke bevoegdheden niet toekomt. En dat terwijl de burgers en bedrijven daarvan onwetend zijn. Dat komt het vertrouwen van burgers en bedrijven in de Belastingdienst niet ten goede. Het kan de taakuitoefening van de Belastingdienst zelfs belemmeren.

Het op deze wijze uitvoering geven van een dergelijke informantenrol past dan ook niet binnen de wettelijke taak van de Belastingdienst. Daarmee is overigens niet gezegd dat de Belastingdienst überhaupt geen rol binnen het rijksbrede toezicht kan vervullen. Maar het vraagt wel om een kader waarbinnen zowel het afwegen van de belangen als de positie van burgers en bedrijven een duidelijke plaats heeft. Daarvoor heb ik enkele aanbevelingen geformuleerd.

Aanbevelingen

Om tot een rechtvaardige integratie van fiscale gegevens te komen hanteer ik als uitgangspunten dat (1) de ontvangende bestuursorganen een wettelijke bevoegdheid hebben de gegevens te verkrijgen, en (2) transparantie en rechtsbescherming in het delen van die gegevens. Een betrokkenheid van burgers en bedrijven op het verstrekken van 'hun' gegevens is daarvoor vereist. Met een (AVG c.q. WOB bestendig) basisregister Toezichtgegevens kan integratie van fiscale gegevens plaats vinden. Daarvoor zal de wettelijke verplichting voor het verstrekken van fiscale gegevens moeten worden uitgebreid. De fiscale gegevensverstrekking zal juridisch moeten plaats vinden binnen het algemene kader van de geheimhoudingsplicht vanuit de Awb. Het intrekken van de onheffingsregeling volgens uitvoeringsregeling (art. 67 lid 2 letter b juncto art. 43c Uitv. reg. AWR) is noodzakelijk. Ook zal de Belastingdienst transparanter moeten zijn in het delen van gegevens in individuele gevallen.

Voor het delen van vertrouwelijke gegevens dient een eenduidige standaardprocedure te bestaan waarin de betrokkenheid van de gegevensverstrekkende burger of bedrijf als waarborg is opgenomen.

Het integreren van gegevens kan plaats vinden met een voorgesteld basisregister Toezichtgegevens

In de technische uitvoering daarvan kan aansluiting worden gezocht bij nieuwe technologieën als Blockchain. Met toepassing van deze baanbrekende technologie

('Distributed Ledger Technologie, DLT') behouden burgers en bedrijven de controle over 'hun' gegevens, en kan zowel de kwaliteit van de gegevens als het gebruik daarvan wordt gewaarborgd. Blockchain geeft invulling aan de één-loket gedachte. Het vergaren van de gegevens vindt plaats door dat loket en is vervolgens ook toegankelijk voor andere bestuursorganen voorzover dat binnen hun taakuitoefening noodzakelijk is.

Met blockchain kan invulling worden gegeven aan de aanbevelingen voor een rechtvaardige integratie van fiscale gegevens. Het vergaren en delen van gegevens (en inlichtingen) door de Belastingdienst krijgt een andere dimensie. Met de toepassing van blockchain vindt het vergaren van gegevens, na validatie, plaats binnen het netwerk van de Belastingdienst als partij en andere (wettelijk) toegelaten partijen. Dat netwerk vormt het loket voor de gegevens. En binnen datzelfde loket vindt de gegevensgaring plaats door andere toezichthouders en het onderling delen van gegevens.

De burgers en bedrijven houden de control over 'hun' gegevens en geeft volledige transparantie in het delen van die gegevens tussen bestuursorganen onderling. Het laat zich ook niet beperken door landsgrenzen. Het biedt dan ook de mogelijkheid voor gegevensvestrekking binnen Europa en zelfs daarbuiten.

Slotopmerking

Dit onderzoek geeft het kader aan waarbinnen de Belastingdienst gegevens uit de fiscale informatierijkdom op een verantwoorde en transparante wijze kan delen met andere toezichthouders. Ook geeft het een contourenschets van de wijze waarop dat kan plaats vinden.

De unieke positie van de Belastingdienst is naar voren gekomen door een collectieve verantwoordelijkheid voor burgers en bedrijven. Zonder het belang van andere wet- en regelgevers en de toezichthouders te veronachtzamen, is het mijns inziens belangrijk te beseffen wat de wettelijke taak van de Belastingdienst is: het heffen en innen van belastingen. Het uitvoeren van die taak vraagt om een brede maatschappelijke transparantie van burgers en bedrijven. Vertrouwen in de dienst is daarbij van wezenlijk belang. Hetgeen aan de inspecteur is toevertrouwd, mede vanuit het eigen belang van burgers en bedrijven om te komen tot een rechtvaardige belastingheffing, is slechts ten dienste van de belastingheffing. Een doelbinding met strikte geheimhouding sluit een andere aanwending uit. Daarop moeten burgers en bedrijven op kunnen vertrouwen. Dat vertrouwen mag de Belastingdienst niet beschamen. En dat vereist ook van de Belastingdienst transparantie.

Dat houdt echter niet in dat de Belastingdienst te allen tijde een gesloten bastion hoeft te blijven. Gegevens en inlichtingen die burgers en bedrijven ook aan andere toezichthouders moeten verstrekken, kunnen gedeeld worden. In een democratische samenleving kan namelijk worden bepaald dat de fiscale informatiebron zich niet beperkt tot belastingheffing alleen. Maatschappelijk gezien kunnen andere, zeer zwaarwegende belangen bestaan die de Belastingdienst ertoe nopen om zelfs exclusief fiscale gegevens te delen met anderen. Transparantie en waarborgen zijn daarvoor evenwel noodzakelijk.

Met mijn aanbevelingen hoop ik een bijdrage te leveren aan het rechtvaardig integreren van fiscale gegevens in het rijksbrede toezicht en een verdere harmonisatie van bevoegdheden zonder concessies te doen aan het fiscale vertrouwen. Dat laatste moet de Belastingdienst te allen tijde voor ogen houden, want, om met de woorden van Abraham Lincoln te spreken: 'Als je eenmaal het vertrouwen van je medeburgers verliest, kun je hun respect en waardering nooit meer herwinnen'.[1] En dat raakt ons allemaal.

1 'If you once forfeit the confidence of your fellow citizens, you can never regain their respect and esteem. It is true that you may fool all of the people some of the time; you can even fool some of the people all of the time; but you can't fool all of the people all of the time.' -Speech van Abraham Lincoln, Clinton, Illinois, 8 September 1854.

HOOFDSTUK 9

Summary

The integration of fiscal data within the context of nationwide supervision takes a central place within this study.[1] Sharing fiscal data can, in general, benefit the compliance to laws and regulations. Maybe even the historical motto 'Eendracht maakt macht' (Unity creates power) applies here: cooperation between administrative bodies can increase the strength in general. This also belongs to the so-called 'one-counter' idea, a Dutch concept where citizens as well as companies do not have to provide their data to individual supervisors multiple times. They provide their data once and the data is saved and available for multiple companies.

However, collaboration that is connected with provision of data, whether or not reciprocal, cannot be seen in isolation from each person's own duties. The latter is a social responsibility that is legally determined for the administrative bodies. Citizens and companies may derive confidence from a careful performance of the tasks by the individual administrative bodies.

It can harm the performance of the tasks of the Tax Authorities when the process of sharing tax information is not considered to be fair. Several factors together, influence the righteous collection and sharing of fiscal data. Therefore, these factors create a framework wherein the integration of fiscal data within a nationwide supervision should take place (chapter two). When this framework is not created, the performance of the tasks of the individual administrative bodies will experience pressure.

A full transparency of citizens and companies is a conditio sine qua non in the taxation process. This does not only apply to their own taxations, but also to the taxations of third parties. And although there is a legally required cooperation between a citizen or company and a tax inspector, the tax inspector, being the financial confessor, can only perform his duties when he has the complete trust of the parties involved. The historical guarantees of using the data only for the purpose it is collected for and a strict prohibition on disclosure of data for other purposes (the duty of confidentially) still applies today in its entirety. These guarantees are the cornerstone of taxation. Taxation fulfills a unique task in the society. Therefore, sharing data obtained within the framework of performing the task of taxation with other supervisors does not fit within the guarantees of taxation: it may even conflict with these guarantees (chapter three).

1 Translated by G.J. Snippe (Utrecht)/ A. van der Laan (Masterton, New Zealand)

Citizens and companies have an ongoing responsibility to cooperate with the tax inspector while he performs his tasks within the context of taxation. The system of tax obligations provides, in a specific way, the rules thereof. The supervision on the compliance with tax obligations has a different perspective than compliance with other legislation and regulations (chapter four). The latter one mainly focuses on the (national) security of the society. There is a general administrative framework with authorizations, which can be supplemented with other specific authorizations, to be able to supervise.

The comparative study (chapter five) shows that the tax liability system in the Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (hereafter: AWR) the Dutch General law for taxation (hereafter: GLT), differs fundamentally from the authorizations laid down in the Algemene wet bestuursrecht (hereafter: Awb), the Dutch General administrative law act (hereafter: Gala). The fiscal obligations in the tax system are in such a way intertwined with the system of levying taxes that they cannot be separated. The system of granting authority to the tax inspector, as laid down in the Awb (Gala), does not meet the needs of the tax inspector. When using the authorities from the AWR (GLT), the tax inspector can make use of unique fiscal data. But, apart from the differences, there are also some agreements in both systems regarding the obligation of cooperation. When the inspector and the supervisor use their respective authorities they have access to functionally equivalent data. But although both of the parties may have access to the same data, the inspector cannot simply share the data with the other party. The Tax Authorities do have the legal right to obtain data from other administrative bodies. However, this does not apply to other administrative bodies. All administrative bodies, except the Tax Authorities, can only obtain data from other administrative bodies in specific situations when this has been laid down in a specific legislation.

All administrative bodies, including the Tax Authorities, are subject to a statutory duty of the confidential use of confidential data, unless sharing is necessary for the performance of their duties or according to a statutory obligation to provide data (Article 2:5 Awb/Gala). A general prohibition of sharing data applies to the inspector, unless there is a legal obligation (Article 67(2)(a) AWR/GLT). The Awb/Gala contains a provision for the Tax Authorities to share data by the way of an exemption, the Tax Authorities do also share some data while there is no legal obligation to do so (Article 67(2)(b) AWR/GLT in conjunction with Article 43(c) Regulation AWR/Regulation GLT and Article 67(3) AWR/GLT). But a fiscal exemption of a specific prohibition does not automatically provide for an exemption from the duty of a legal obligation, as determined in the Awb/Gala.

Tax Authorities do not disclose why there is a need for sharing data or the way they share data. Tax Authorities do not have a publicly known or transparent policy for weighing up the interests of the parties which are involved (chapter six). The involved citizens and companies do not get information about the fact that their data will be provided to other administrative bodies (based on Article 67(2)(b) AWR/

GLT in conjunction with Article 43(c) Regulation AWR/Regulation GLT and Article 67(3) AWR/GLT). Therefore it remains unknown to the involved parties whether or not the Tax Authorities will share confidential data with other administrative bodies. These involved parties can only hope that the Tax Authorities will carefully weigh the interests. Since there is no transparency on this issue, there is also no control possible. This means that there is no adequate legal protection here for the parties involved.

This leads to a literally and figuratively drastic conclusion. An intended strict requirement for the tax inspector to keep confidential information confidential exists. However, there are several possibilities to provide data and information to other administrative bodies without a duty to inform or involve the citizens and companies which are involved.

Conclusion

This research is based on the pressing question whether the task of the Tax Authorities, in strengthening the information position of other supervisors, can be reconciled with the statutory task of the Tax Authorities; a task that is based on the trust of citizens and companies.

The framework wherein the sharing of tax data currently takes place falls short in guaranteeing the trust citizens and companies put in the Tax Authorities. There is neither a weighing up of the interests of citizens and companies, transparency or adequate legal protection. This gives supervisors the ability to have access to data without a statutory ground. This all without the knowledge of the citizens and companies which are involved. In this way, the trust of citizens and companies in the Tax Authorities will not improve. It may even obstruct the Tax Authorities in the performance of their tasks.

Tax Authorities have a legal basis for sharing data. But the way Tax Authorities share data currently is not in accordance with the legal basis for sharing data. This does not imply that there is no possibility at all for the Tax Authorities to fulfill a role within the nationwide supervision. However, it does require a framework wherein both the weighing up of the interests of citizens and companies together with their positions are involved. So therefore I have formulated some recommendations on how to achieve this.

Recommendations

In order to get a righteous integration of fiscal data, I have two starting points. Namely (1) the administrative bodies which receive data do have a statutory authority to obtain the data and (2) there is transparency and legal protection while they share data. There is an involvement of citizens and companies required when their data is shared. Integration of fiscal data can take place within the context of an Algemene Verordening op Gegevensbescherming, the Dutch equivalent of a European General Data Protection Regulation. To this end, the statutory obligation to provide tax information must be extended. The provision of tax information should

take place within the legal general framework of the confidential obligations from the Awb/Gala. The revocation of the exemption regulation according to the Implementation Regulation (Article 67(2)(b) in conjunction with Article 43(c) Regulation AWR/Regulation GLT) is necessary. Furthermore, the Tax Authorities should be more transparent about when and how they share data in individual cases.

There should be an unambiguous standard procedure when confidential data will be shared. There should even be a guarantee that there will be an involvement of the citizen or company whose data is about to be shared. The integration of data can take place within a proposed basic register Supervision Data ('basisregister Toezichtgegevens').

With respect to the technical implementation, it could be possible to seek for a connection with new technologies, such as Blockchain. When this groundbreaking technology (Distributed Ledger Technology, DLT) is implemented, citizens and companies will gain the control over their data. But in the meantime the quality of the data as well as the use thereof can be guaranteed. Blockchain gives substance to the 'one-counter' idea. The collection of data takes place by means of that 'counter' and is afterwards available for other administrative bodies, as far as necessary within the fulfilling of their duties.

A fair integration of fiscal data can be fulfilled by using blockchain. The collection and sharing of data (and intelligence) by the Tax Authorities will get a different dimension. While using blockchain, the collection of data will take place, after validation, within the network of the Tax Authorities as a legal party and within the network of the other (legally) permitted parties. This network will collect the data and within the same network data will be saved and shared by the selected supervisors.

In this way, citizens and companies keep control over their own data and it gives full transparency on how administrative bodies share the data. Another benefit is that this is not limited by national borders. Therefore this offers the possibility to share data within Europe and even beyond Europe.

Final remark

This research provides the framework wherein the Tax Authorities, in a responsible and transparent manner, can share fiscal data with other supervisors. It also gives a contour sketch of the way wherein this can take place.

The Tax Authorities obtain a unique position by having a responsibility for citizens and companies. Without neglecting the importance of other legislations and regulations, it is important -in my view- to realize what the statutory task of the Tax Authorities is: levying and collecting taxes. Tax Authorities do need a broad social transparency of citizens and companies to fulfill this task. Therefore it is essential that citizens and companies trust the Tax Authorities. The data citizens and compa-

nies entrust to the inspector should only be for the purpose of taxation. Citizens and companies do have a benefit themselves by providing their data, as it is only possible to achieve a fair taxation system when Tax Authorities have the data they need. Citizens and companies should be able to trust the Tax Authorities and they should be able to rely on the fact that their data is not shared with other administrative authorities without their knowledge. Tax Authorities have the task not to betray the trust of citizens and companies. That requires transparency of the Tax Authorities.

However, this does not mean that the tax Authorities should always remain a closed bastion. It should be possible to share the data which citizens and companies also share with other supervisors. Within a democratic society it can be stipulated that fiscal data is not limited to taxation. And from a societal point of view there can be important interests which allow the Tax Authorities to share exclusive fiscal data with others. However, by doing so, transparency and guarantees are necessary.

With my recommendations I hope to contribute to the righteous integration of fiscal data in nationwide supervision and in the further harmonization of administrative bodies without making concessions to fiscal confidence. Tax Authorities should always keep the latter in mind, because, in the words of Abraham Lincoln: 'If you once forfeit the confidence of your fellow citizens, you can never regain their respect and esteem. It is true that you may fool all of the people some of the time; you can even fool some of the people all of the time; but you can't fool all of the people all of the time.' And that affects us all.

HOOFDSTUK 10

Bijlagen en tabellen

Bijlage 1. Vergelijkingstabel toezichthouders, doel en toezichthoudende taak (I)

	ACM	AFM	Belasting-dienst	Bft	DNB	ILenT	NVWa	NZa
Soort toe-zichthouder	Markt Toe-zichthouder, ZBO	Markt Toezicht-houder, ZBO	Uitvoerende dienst, onder-deel van Mi-nisterie van Financiën	Markt Toe-zichthouder, ZBO	Markt Toe-zichthouder, ZBO	Rijksinspectie dienst, onder-deel van mi-nisterie van Infrastructuur en Milieu	Rijksinspectie dienst, onder-deel van mi-nisterie van Volksgezond-heid, Welzijn en Sport	Markt Toe-zichthouder, ZBO
Doel toezicht:	Bevorderen van consu-menten-ver-trouwen in: goed functio-nerende mark-ten, met de zorg voor or-delijke en transparante marktproces-sen en zorg-vuldige behan-deling van consumenten.	Bijdragen aan ordelijke en transparante fi-nanciële markt-processen, zui-vere verhoudin-gen tussen marktpartijen en zorgvuldige be-handeling van cliënten, in het kader van de stabiliteit van de financiële stel-sel.	Bevorderen van compli-ance in nale-ving van belastingwet-ten.	Bijdragen aan de rechtsze-kerheid, het beschermen van de collec-tieve financiële belangen van de gebruikers van diensten van die be-roepsbeoefe-naren en de integriteit van het financiële stelsel in Ne-derland.	Bijdragen aan een blijvend vertrouwen van publiek en bedrijfsleven in financiële markt.	Bevorderen van de nale-ving van wet-ten en regels op het gebied van milieu, volkshuisves-ting en trans-port.	Bewaken van de gezondheid van dieren en planten, het dierenwelzijn en de veilig-heid van voed-sel en consumenten-producten, en handhaaft de natuurwetge-ving	Bevorderen van consumen-tenvertrouwen in: goede wer-king zorgmark-ten en nakomen van wettelijke ver-plichtingen door zorgver-zekeraars en zorgaanbieders

Bijlage 2. Vervolg vergelijkingstabel toezichthouders, doel en toezichthoudende taak (II)

	ACM	AFM	Belasting-dienst	Bft	DNB	ILenT	NVWa	NZa
Wettelijke kerntaak:	Uitoefenen van toezicht gericht op het naleven van het bij of krachtens de Mededingingswet bepaalde.	Uitoefenen van Gedragstoezicht op financiële markten en te beslissen omtrent de toelating van financiële ondernemingen tot die markten.	Heffen en innen van belastingen.	Uitoefenen van integraal toezicht (Gedragstoezicht en prudentieel toezicht) op de kwaliteit, integriteit en financiële soliditeit van notarissen en gerechtsdeurwaarders en nalevingstoezicht op 'vrije beroepen' t.a.v. Wwft.	Uitoefenen van toezicht gericht op het blijvend kunnen voldoen van de partijen op de financiële markten aan hun financiële verplichtingen: het is gericht op de soliditeit van financiële ondernemingen en de stabiliteit van het financiële stelsel.	Bewaken en stimuleren van de naleving van wet- en regelgeving voor een veilige en duurzame leefomgeving en transport.	Nalevingstoezicht op wet- en regelgeving door bedrijven en organisaties op het terrein van de vijf hoofddomeinen: 1. veiligheid in de voedselketen, 2. productveiligheid, 3. diergezondheid en dierenwelzijn, 4. gezondheid en 5. natuur.	Uitoefenen van markttoezicht op de zorgdeelmarkten, toezicht op de rechtmatigheid door zorgverzekeraars van de Zvw en op de recht- en doelmatige uitvoering van de Wlz door de Wlz-uitvoerders en het CAK en toezicht op naleving van de Zvw door o.a. zorginstituten.

	ACM	AFM	Belasting-dienst	Bft	DNB	ILenT	NVWa	NZa
Wettelijke grondslag(en)	Art. 2 lid 2 Iw ACM juncto art. 2 Mdw	Art. 1:25 Wft, art. 49 Wta, art. 2 Wge, art. 151 PW, art. 3.1 Whc, art. 146 Wvb, art. 1 Besluit Wwft (1), art. 1 Regeling toezicht Sanctiewet 1977 en art. 1 Wbft	Art. 104 Gw en Art. 2 Uitv. reg. Belastingdienst 2003.	Art. 30 GDW, art. 110 Wna, art. 24 lid 5 Wwft juncto 111a Wna en art. 24 lid 1 Wwft juncto Besluit aanwijzing toezichthouders Wwft (Stcrt. 2008, 142).	Art. 1:24 lid 1 Wft	Art. 2 Instellingsbesluit Inspectie Leefomgeving en Transport (Stcrt. 2011, 23871)	Art. 25 WaW, juncto Besluit NVWa (Stcrt. 2002, 127)	Art. 16 Wmg

Bijlage 3. Vergelijkingstabel Art. 43c Uitv. reg. AWR 1994 (I)

	ACM	AFM	Bft	DNB	ILenT	NVWa
A. Reikwijdte ontheffing ex art. 43c Uitv. Regeling AWR:	Gegevens die van belang kunnen zijn voor de uitvoering van de haar bij of krachtens de wet opgedragen taken	1. Gegevens *en inlichtingen* die van belang kunnen zijn voor de uitvoering van de betrouwbaarheidstoetsing (A1), 2. Gegevens die van belang kunnen zijn bij de uitvoering en de handhaving van de Wwft. 3. Gegevens die noodzakelijk zijn ter uitvoering van de in het Convenant opgenomen verplichtingen (A2)	Gegevens die van belang kunnen zijn bij de uitvoering en de handhaving van de Wwft.	1. Gegevens *en inlichtingen* die van belang kunnen zijn voor de uitvoering van de betrouwbaarheidstoetsing, (A1), 2. Gegevens die van belang kunnen zijn bij de uitvoering en de handhaving van de Wwft. 3. Gegevens die noodzakelijk zijn ter uitvoering van de in het Convenant opgenomen verplichtingen (A2)	Gegevens die worden gebruikt door de Inspectie Leefomgeving en Transport ten behoeve van het toezicht op de naleving van wet- en regelgeving van het Ministerie I&M, voor zover de ILenT als toezichthouder is aangewezen, alsmede werkzaamheden ter bevordering van de veiligheid en de kwaliteit van het leefmilieu voor zover vallend binnen de toezichtdomeinen van de ILenT	Gegevens met betrekking tot het doen van loonaangifte door horecaondernemers ten behoeve van het o.g.v. art. 11a, eerste en vierde lid, van de Tabakswet te maken onderscheid tussen werkgevers met werknemers en werkgevers zonder werknemers.
B. Sinds	17-12-2008 (B4)	1. 13-12-2007 (B5) 2. 1-1-1993 (B1) 3. 13-12-2007 (B5)	1-1-1993 (B1)	1. 13-12-2007 (B5) 2. 1-1-1993 (B1) 3. 13-12-2007 (B5)	17-12-2009 (B3)	17-12-2009 (B2)

Nummerverwijzing tabel:

A. Reikwijdte

A1. Betrouwbaarheidstoetsing, zoals bedoeld in artikel 14 van het Besluit Gedragstoezicht financiële ondernemingen Wft, artikel 7 van het Besluit prudentiële regels Wft, artikel 2 van de Beleidsregel inzake de betrouwbaarheidstoetsing van (kandidaat)(mede)beleidsbepalers van en houders van gekwalificeerde deelnemingen in onder toezicht staande instellingen (Stcrt. 2005, 20), artikel 2 van de Beleidsregel 06-1 inzake de betrouwbaarheidstoets van (kandidaat)(mede)beleidsbepalers van accountantsorganisaties van 19 september 2006 (Stcrt. 2006, 190) en artikel 33 van het Besluit uitvoering Pensioenwet en Wet verplichte beroepspensioenregeling

A2. Convenant houdende afspraken over de samenwerking in het kader van het Financieel Expertise Centrum (Convenant FEC) (Stcrt. 2014, 2351)

B. Tijdstip van opname in de lijst met ontheffing geheimhouding

B1. Voorschrift informatieverstrekking 1993, nr. AFZ 92/9318 (aanvankelijk toepassing WID en Wet MOT) (Stcrt. 1992, 251)

B2. Besluit van 17 december 2009, Wijziging van enige fiscale uitvoeringsregelingen (Stcrt. 2009, 20549)

B3. Besluit van 17 december 2009, Wijziging van enige fiscale uitvoeringsregelingen (Stcrt. 2009, 20549)

B4. Regeling van 17 december 2008, nr. DB2008/705 tot wijziging van enige fiscale uitvoeringsregelingen (Stcrt. 2008, 253)

B5. Wijziging van de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994, 13 december 2007/Nr. DB 2007-626 M (Stcrt. 2007, 248) en Uitvoeringsregeling Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme, 23 juli 2008 (Stcrt. 2008, 142).

Bijlage 4. Vervolg vergelijkingstabel Art. 43c Uitv. reg. AWR 1994 (II)

	ACM	AFM	Bft	DNB	ILenT	NVWa
C. Motivering	De NMa (als voorloper van de ACM) heeft als toezichthouder *behoefte* aan meer gegevensstromen afkomstig van de Belastingdienst.	1. Geen 2. Geen 3. Geen	Geen	1. Geen 2. Geen 3. Geen	Een goede taakuitoefening van haar publiekrechtelijke taak een *verificatie* van de bij haar aanwezige *gegevens nodig*. De Belastingdienst beschikt over gegevens die ter verificatie *kunnen dienen*.	Deze taak *kan slechts effectief* worden uitgevoerd indien de Voedsel en Waren Autoriteit gegevens van de Belastingdienst kan gebruiken om te onderzoeken of personeel aanwezig is. Daartoe *levert* de Belastingdienst de periodieke loonaangifte (3)
D. Procedure afspraak m.b.t. wijze van gegevensuitwisseling	Samenwerkingsprotocol Autoriteit Consument en Markt – Belastingdienst (Stcrt. 2015, 4468)	1. Geen procedure afspraak 2. Geen procedureafspraak 3. Convenant FEC (Stcrt. 2014, 2351)	Geen procedure afspraak	1. Geen procedure afspraak 2. Geen procedure afspraak 3. Convenant FEC (Stcrt. 2014, 2351)	– Kaderovereenkomst samenwerking 27-12-2012, (niet gepubliceerd). – kaderconvenant, 6-6-2007, Stcrt. 2007, 120 – deelconvenant personenvervoer, 19-12-2010 Stcrt. 2010, 19. – deelconvenant binnenvaart, 27-11-2009, (Stcrt. 2009, 19597)	Geen procedure afspraak

Bijlage 5. Vergelijkingstabel toezichthouders volgens ZBO register (30 november 2016)

	ACM	AFM	Bft	DNB	NZa
Instellings-grondslag	Instellingswet Autoriteit Consument en Markt, art. 2	Wet op het financieel toezicht, art. 1:30	Wet op het notarisambt, art. 110 lid 1	Wet op het financieel toezicht, art. 1:30	Wet marktordening gezondheidszorg, art. 3
Oprichting	2013	1995	2000	1814	2006
Rechtsvorm	Publiekrechtelijk – Onderdeel Staat der Nederlanden	Privaatrechtelijk – Stichting	Publiekrechtelijk – Eigen rechtspersoonlijkheid	Privaatrechtelijk – NV	Publiekrechtelijk – Eigen rechtspersoonlijkheid
Relatie met ministerie	Ministerie van Economische Zaken (EZ)	Ministerie van Financiën (FIN)	Ministerie van Veiligheid en Justitie (VenJ)	Ministerie van Financiën (FIN)	Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport (VWS)

	ACM	AFM	Bft	DNB	NZa
Taken	ACM is belast met taken (hoofdzakelijk nalevingstoezicht en bestuursrechtelijke handhaving) op grond van de Wet handhaving consumentenbescherming, Mededingingswet, Telecommunicatiewet, Postwet 2009, Elektriciteitswet 1998, Gaswet en vervoerswetgeving (Wet personenvervoer 2000, Loodsenwet, Spoorwegwet, Wet luchtvaart en Scheepvaartverkeerswet).	Houden van gedragstoezicht op de financiële markten ter bevordering van een ordelijk en transparant marktproces, zuivere verhoudingen tussen marktpartijen en de bescherming van de consument.	Houdt financieel toezicht op notarissen en gerechtsdeurwaarders. Tevens wordt toezicht gehouden op de naleving van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (WWFT) bij notarissen, accountants, advocaten, belastingadviseurs en overige financiële en juridische dienstverleners.	DNB is ingevolge art. 4 van de Bankwet 1998 belast met de volgende nationale taken: het uitoefenen van (prudentieel) toezicht op financiële instellingen; het bevorderen van de goede werking van het betalingsverkeer; het verzamelen van statistische gegevens en het vervaardigen van statistieken op de voet van de daarvoor geldende wettelijke regelingen. De Bank kan tevens, bij Koninklijk Besluit, andere taken uitvoeren dan genoemd in Bankwet 1998.	De zorgautoriteit is belast met markttoezicht, marktontwikkeling en tarief- en prestatieregulering, op het terrein van de gezondheidszorg. Daarnaast allerlei vormen van toezicht gericht op – naast bekostiging van zorgverleners en het bewaken van goede uitvoering van verzekeringswetten in de zorg – het proactief vaststellen van condities voor marktwerking en de handhaving daarvan.

Bijlage 6a. Vergelijking onderscheiden wettelijke toezichtsbevoegdheden

	Toezichtsbevoegdheden o.g.v. AWR	Geen toezichtsbevoegdheden o.g.v. AWR
Toezichts-bevoegdheden o.g.v. Awb	Gezamenlijke bevoegdheden (1) • Vertegenwoordigingsbevoegdheid • Verkrijgen inlichtingen (naar waarheid) • Verkrijgen van inzage in zakelijke gegevens • Betreden gebouw en grond • Verkrijgen van medewerking verantwoordingsplichtige	Exclusief Awb bevoegdheden (3) • Medewerking door (direct) betrokkene(n) • Zelfstandig verkrijgen van inzage • Meenemen van zaken voor nader onderzoek en/of maken kopieën • Verkrijgen van gegevens onder fiscale legal privilege en/of fiscale fair play beginsel • Onderzoek van zaken en voertuigen
Geen toezichts-bevoegdheden o.g.v. Awb	Exclusieve AWR-bevoegdheden (2) • Verplichte medewerking door belastingplichtige, administratieplichtige en inhoudingsplichtige • Verschijningsplicht/vergezelplicht • Verkrijgen van gegevens i.h.k.v. inlichtingenplicht (volledig) • Toegang tot woningen • Opvragen van privégegevens en inlichtingen • Verkrijgen van gegevens onder (niet fiscale) legal privilege en/of fair play beginsel • Wettelijke bepalingen voor de vorm van medewerking • Wettelijke inlichtingenplicht voor overheidsinstellingen • Verkrijgen van informatie door inlichtingen en inzage bij anderen • Medewerkingsverplichtingen gelieerde (buitenlandse) partijen	Niet van toepassing (4) • Dwangsomprocedure voor bepaalde toezichthouders (Iw, Wft) • Afgeleid verschoningsrecht (Wmg) • Wettelijke beperking legal privilege (Iw) • Doorzoeken (Mw) • Verzegelingsbevoegdheid (Iw) • Betreden gebouwen en woningen zonder toestemming (Iw) • Zwijgrecht werknemer tegen werkgever (Iw) • Bevoegdheden door bestuursorgaan (Wft) • Inzage in privé administratie (Nw, Gdw) • Staande houden van personen (Arbeidsomstandigheden wet, Arbowet) • Naar locatie brengen toezichthouder (Arbowet) • Voorschriften voor Adm. Organisatie (WTT, Wna, Wav)

Bijlage 6b. Vergelijking van de toezichtsbevoegdheden

	Toepassing binnen het fiscale domein o.g.v. AWR	Toepassing binnen het Awb domein o.g.v. Awb
Wel toepassing binnen Awb	Functioneel equivalente gegevens (1) • Verkrijgen inlichting voor beide taakuitoefening • Inzien in boeken en bescheiden voor beide taakuitoefening • Betreden gebouw en grond voor beide taakuitoefening • Verkrijgen van medewerking van derden voorzover betrokkenheid bij hetgeen waarop toezichthouder toezicht bij ander	Exclusief Awb gegevens (3) • Redelijk noodzakelijk voor dat nalevingstoezicht • Medewerking door betrokken (ex-) medewerkers en bestuursleden • Zelfstandig verkrijgen van inzage en kopieën (met toepassing forensic images) • Onderzoeken van zaken en vervoermiddelen • Verkrijgen gegevens en inlichtingen die fiscaal onder (afgeleid) verschoningsrecht, fair play of legal privilege • Verkrijgen gegevens met zelfstandige toegang tot ruimte en/of gegevensdrager
Geen toepassing binnen Awb	Exclusief fiscale gegevens (2) • Met toepassing van verschijningsplicht/vergezelplicht • Vertegenwoording voor alleen belastingaangelegenheden (o.b.v. van vertrouwen) • Nakoming indien 'fiscaal van belang kan zijn' • Toepassing wettelijke variant medewerking (te bepalen door inspecteur) • Verkrijgen van privégegevens van particulieren • Verkrijgen van gegevens in het kader van inlichtingen verzoek • Verkrijgen van gegevens en inlichtingen van (buitenlandse) gelieerde partijen • Verkrijgen van wilshankelijke gegevens tbv belastingheffing • Betreden woonhuizen met toestemming • Verkrijgen van gegevens en inlichtingen van derden ten dienste van belastingheffing van derden (eigen verplichting van administratieplichtige) • Verkrijgen van inlichtingen van overheidsorganen voor belastingheffing derden • Inzage in specifieke onderdelen van administratie voor fiscale doeleinden • Gegevens en inlichtingen die voor andere toezichthouder onder (afgeleid) verschoningsrecht, fairplay dan wel legal privilege vallen. • Gegevens met een fiscaal langere bewaarplicht dan andere toezichthouder • Gegevens verkregen met toepassing maatregelen en/of toetsing sancties	Niet van toepassing (4) Een toezichthouder kan vrijwillig gegevens verkrijgen. Dit kan door de onder belastingplichtige, onder toezichtgestelde of derden. Ook kan sprake zijn van allerlei vormen van andere signalen die de inspecteur en/of toezichthouder ontvangen. Voorbeelden zijn de signalen via kliklijnen. Het verkrijgen van die gegevens is niet gebaseerd op de wettelijke bevoegdheden; de verkregen gegevens vallen wel binnen de onderscheiden bepalen van geheimhouding. Het delen van die gegevens vraagt om specifieke belangenafweging die buiten het kader van deze studie omgaat.

Bijlage 7a. Vergelijking van de specifieke toezichtsbevoegdheden

Belastingdienst	Niet opgenomen in de AWR
Toezichtsbevoegdheden	Uitbreiding in Bijz. wetgeving
Specifieke toezichthouder	Bevoegdheden Uitbreidingen (+)/ beperkingen (-)
1. Verschijningsplicht	+ Persoonlijke onderzoeken van vakbekwaamheid (ILenT)
2. Inlichtingenplicht	+ Gegevens onder medisch beroepsgeheim (NZa) + Uitbreiding naar organisatie (AFM en DNB) -/- Zwijgrecht werknemers (ACM) + Privé situatie (Bft) + Gegevens onder beroepsgeheim notarissen en gerechtsdeurwaarders (Bft) + Staande houden van personen (NVWa)
3. Inzageplicht	+ Doorzoeken (ACM) -/- Legal privilege (ACM) + Privé administratie (Bft) + Cliëntendossiers onder beroepsgeheim notarissen (Bft) -/- Duur en tijdstip van inzage (ILenT) + Vervallen documenten (ILenT)
4. Toegangsvereiste	+ Verzegelen van ruimten (ACM) - Vereiste toestemming voor bijzondere locaties (ILenT) + Verplicht begeleiden en vervoer naar locaties (ILenT) + Betreden woningen zonder toestemming (ACM, ILenT, NVWa))
5. Derdeninformatie	+ Een ieder (AFM, DNB, NZa) + Belastingdienst (NZa)
Zie bevoegdhedencirkels (figuur nr. 4)	(4)

Bijlage 7b. Vergelijking van de algemene toezichtsbevoegdheden AWR/Awb

Belastingdienst		AWR		
Toezichtsbevoegdheden	Awb (standaard (•))			
Specifieke toezichthouder	Bevoegdheden		Beperking in Bijz. w.	
0. Algemeen	• Bestuursrechtelijke last onder dwangsom • Vorderen van medewerking • Medewerking mits redelijkerwijs noodzakelijk • Bemonsteren	• Bestuursrechtelijke boete • Civielrechtelijke dwangsom • Strafrechtelijke sancties bij opzet		• Maatregelen (Omkeren en verzwaren bewijslast) • Discretionaire bevoegdheid tot vragen van medewerking • Verplichte medewerking indien van belang kan zijn voor belastingheffing • Strafrechtelijke sancties bij grove schuld
1. Verschijningsplicht		• Recht op vertegenwoordiging		• Fiscale verschijnings- of vergezelplicht
2. Inlichtingenplicht	• Vordering • Iedere (direct) betrokkene			• Desgevraagd verplicht • Gegevens • Belastingplichtige en/of administratieplichtige
3. Inzageplicht	• Zelfstandige inzage • Iedere (direct) betrokkene • Meenemen voor kopiëren	• Civielrechtelijke administratie - en bewaarplicht		• Beschikbaar gestelde raadplegen • Wettelijke bewaarplicht • Administratieplicht
4. Toegangsvereiste	• Zelfstandige toegang (toestemming niet vereist) • Voertuigen	• Alle plaatsen (woning alleen met toestemming bewoner)		• Verplichte toegang (minimaal instemmingsverplichting) • Door gebruiker
5. Derdeninformatie	• Iedere (direct) betrokkene • Particulieren en (ex)werknemers • Verschoningsrecht ook voor vertrouwenspersonen	• Klassieke verschonings-gerechtigden		• Administratieplichtige • Overheidsorganen • Efficiency voordeel • Limitatief genoemde verschoningsgerechtigden
Zie bevoegdhedencirkels (figuur nr. 5)	(7)	(6)	(3)	(1)

Bijlage 8. Overzicht van Nederlandse publieke en private toezichthouders

- Agentschap Telecom
- Autoriteit Consument en Markt
- Autoriteit Financiële Markten
- Autoriteit persoonsgegevens
- Brandweer
- Buma/Stemra
- Bureau Financieel Toezicht
- Centraal Fonds Volkshuisvesting
- Centraal Orgaan voor Kwaliteitsaangelegenheden in de Zuivel
- Centrale Commissie Mensgebonden Onderzoek
- College Bouw Zorginstellingen
- College Sanering Zorginstellingen
- College ter Beoordeling van Geneesmiddelen
- College Toezicht op de Kansspelen
- College van Toezicht collectieve beheersorganisaties Auteurs- en Naburige Rechten
- College voor de Toelating van Bestrijdingsmiddelen
- Commissariaat voor de Media
- Commissie Integraal Toezicht Terugkeer
- College voor de Rechten van de Mens
- De Nederlandse Bank
- Dienst voor het Kadaster en de Openbare Registers
- Dienst Wegverkeer (RDW)
- Erfgoedinspectie
- Gemeenten
- Geschillencommissie
- Grondkamers
- Huurcommissie
- Inspectie Jeugdzorg
- Inspecteur-Generaal der Krijgsmacht
- Inspectie Leefomgeving en Transport
- Inspectie Militaire Gezondheidszorg
- Inspectie voor de Gezondheidszorg
- Inspectie voor het Onderwijs
- Inspectie SZW (Arbeidsinspectie) (onderdeel van Ministerie van SZW)
- Inspectie Veiligheid en Justitie
- Kamer voor de Binnenvisserij
- Kansspelautoriteit
- Koninklijke Marechaussee
- Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants
- Kwaliteits-Controle-Bureau
- Landelijke Inspectiedienst Dierenbescherming
- Nationaal Coördinator Terrorismebestrijding en Veiligheid
- Nationale Politie
- Nederlandse Algemene Keuringsdienst voor Zaaigoed en Pootgoed van Landbouwgewassen
- Nederlandse Emissie Autoriteit
- Nederlandse Kustwacht
- Nederlands Normalisatie Instituut

- Nederlandse Vereniging van Toezichthouders in Zorg en Welzijn
- Nederlandse Voedsel- en Warenautoriteit
- Nederlandse Zorgautoriteit
- Nederlands-Vlaamse Accreditatieorganisatie
- Onderzoeksraad voor Veiligheid
- Plantenziektenkundige Dienst
- Politie
- Provincies
- Raad van Toezicht Orde in het Arrondissement
- Raad voor de rechtspraak
- Rijkswaterstaat
- Staatsbosbeheer
- Staatstoezicht op de Mijnen
- Stichting Bloembollenkeuringsdienst
- Stichting Centraal Orgaan voor Kwaliteitsaangelegenheden in de Zuivel
- Stichting Controlebureau voor Pluimvee, Eieren en Eiproducten
- Stichting Erkenningsregeling voor de Uitoefening van het Koeltechnisch Installatiebedrijf
- Stichting ter Exploitatie van Naburige Rechten (SENA)
- Stichting Kwaliteitscontrole Alternatieve Landbouwproductiemethoden
- Stichting Kwaliteitscontrolebureau voor Groenten en Fruit
- Stichting Nederlandse Algemene Keuringsdienst Tuinbouw
- Stichting Toezicht Certificatie Verticaal Transport
- Stimuleringsfonds voor de Pers
- Uitvoeringsinstituut Werknemersverzekeringen
- Vereniging voor Publieke Gezondheid en Veiligheid (GGD)
- Videma
- Waterschappen
- Zorginstituut Nederland

Bijlage 9. Alfabetische lijst met structurele ontheffingen (Art. 43 c Uitv. reg. AWR)

- Academische ziekenhuizen (lid 1 letter n);
- Autoriteit Consument en Markt (lid 1 letter p);
- Bureau Financieel Toezicht (lid 1 letter m);
- Centraal Fonds voor de Volkshuisvesting (lid 1 letter aa);
- De inspecteur (zorgtoeslagen) (lid 1 letter z);
- De Nederlandsche Bank N.V. (lid 1 letter s en lid 1 letter t)
- Directeur van de FIOD (lid 1 letter h);
- Gemeenten (lid 1 letter j, 1°, 2°, 3°, 4°, 5°, 6° en 7°, lid 1 letter m en lid 1 letter w);
- Immigratie- en Naturalisatiedienst (lid 1 letter w en lid 1 letter m);
- Inspectie SZW (lid 1 letter m en lid 1 letter w);
- Koninklijke marechaussee (lid 1 letter m);
- Landelijk directeur van de Belastingdienst/Grote ondernemingen (lid 1 letter i en lid 1 letter m);
- Milieudienst Rijnmond (lid 1 letter x);
- Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (lid 1 letter b, 1°, 2°, 3°, 4°, 5°en 6°);
- Minister van Defensie (lid 1 letter c, 1° en 2°);
- Minister van Economische Zaken (lid 1 letter d, 1°, 2° en 3°);
- Minister van Financiën (lid 1 letter a, 1°en 2°);
- Minister van Infrastructuur en Milieu (lid 1 letter g, 1°, 2° en 3 en 4°);
- Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (lid 1 letter f);
- Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid (lid 1 letter m en lid 1 letter w);
- Minister van Veiligheid en Justitie (lid 1 letter e, 1°, 2° en 3°);
- Minister voor Wonen en Rijksdienst (lid 1 letter aa);
- Nederlandse emissieautoriteit (lid 1 letter ac);
- Nederlandse Voedsel- en Warenautoriteit (lid 1 letter y);
- Officier van justitie (lid 1 letter l, 1°, 2°, 3°, 4° en 5° en lid 1 letter w);
- Participanten van het samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid Financieel Expertise Centrum (FEC) (lid 1 letter u);
- Pensioen- en Uitkeringsraad (lid 1 letter q);
- Politie (lid 1 letter m en lid 1 letter w);
- Provincies (lid 1 letter m);
- Provincies (lid 1 letter v 1°, 2° en 3°);
- Sociale Verzekeringsbank lid 1 letter m en lid 1 letter w);
- Stichting Administratie Indonesische Pensioenen (lid 1 letter r);
- Stichting Autoriteit Financiële Markten (lid 1 letter s en lid 1 letter t);
- Stichting Nationale en Internationale Wegvervoer Organisatie (lid 1 letter ab);
- Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen (lid 1 letter m en lid 1 letter w);
- Universiteiten (lid 1 letter o), en
- Waterschappen (lid 1 letter k, 1°, 2° en 3°).

Bijlage 10. Overzicht wettelijke gegevensverstrekking

Wettelijke grondslag	Wettelijke bepaling voor gegevensverstrekking (kenmerkende woorden zijn cursief weergegeven)
Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen, art. 38a lid 1 Awir	De Belastingdienst/Toeslagen kan onder bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te bepalen voorwaarden ten behoeve van bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen voorzieningen die de dienstverlening voortvloeiende uit de uitvoering van deze wet verbeteren, gegevens verstrekken die voor deze dienstverlening *noodzakelijk* zijn.
Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen, art. 38a lid 2 Awir	De Belastingdienst/Toeslagen verstrekt aan de bij algemene maatregel van bestuur aangewezen bestuursorganen waarmee op basis van een convenant wordt samengewerkt de gegevens waarvan bij die algemene maatregel van bestuur is bepaald dat verstrekking *noodzakelijk* is voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak van het betreffende bestuursorgaan.
Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen, art. 39 Awir	De Belastingdienst/Toeslagen en de inspecteur en de ontvanger wisselen de gegevens en inlichtingen uit *die nodig* zijn voor de uitvoering van deze wet en voor de heffing en invordering van rijksbelastingen, onder vermelding van het burgerservicenummer van degene op wie de gegevens of inlichtingen betrekking hebben.
Arbeidstijdenwet, art. 8:7 lid 1 ATW	Bestuursorganen zijn bevoegd uit *eigen beweging en verplicht desgevraagd* aan Onze Minister en de toezichthouder kosteloos *alle gegevens en inlichtingen* te verstrekken die *noodzakelijk* zijn voor de uitvoering en het toezicht op de naleving van het bepaalde bij of krachtens deze wet en dit *noodzakelijk* is ten behoeve van een samenwerkingsverband tussen twee of meer van de voornoemde instanties.
Wet bevordering integriteitsbeoordelingen door het openbaar bestuur, art. 27 BIBOB	De volgende bestuursorganen verstrekken, voorzover het persoonsgegevens betreft voor de verwerking waarvan zij de verantwoordelijke zijn in de zin van de Wet bescherming persoonsgegevens dan wel de Wet justitiële en strafvorderlijke gegevens of de Wet politiegegevens, het Bureau desgevraagd alle persoonsgegevens die *noodzakelijk* zijn voor de uitvoering van de taak, bedoeld in artikel 9: (…) a. Onze Minister van Financiën, voorzover het bestanden betreft waarvan de gegevens worden verwerkt door: (…) 2° de rijksbelastingdienst;

Wettelijke grondslag	Wettelijke bepaling voor gegevensverstrekking (kenmerkende woorden zijn cursief weergegeven)
Wet op het Centraal bureau voor de statistiek, art. 33 lid 1 letter a CBS	De directeur-generaal is *bevoegd* ten behoeve van statistische doeleinden gebruik te maken van gegevens uit registraties die in verband met de uitvoering van een wettelijke taak worden bijgehouden bij: (…) a. instellingen en diensten van: (…) 1° het Rijk;
Faillissementswet, art. 106a lid 3 Fw	De rijksbelastingdienst verstrekt op *verzoek* aan het openbaar ministerie of de curator de voor de toepassing van het eerste lid, onderdeel e, [aan de rechtspersoon of de bestuurder ervan een boete wegens een vergrijp als bedoeld in de artikelen 67d, 67e of 67f van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is opgelegd en deze beschikking onherroepelijk is.] benodigde gegevens.
Wet inkomensvoorziening oudere en gedeeltelijk arbeidsongeschikte werkloze werknemers, art. 45 IOAW	De hieronder vermelde instanties zijn *verplicht desgevraagd* aan het college kosteloos *opgaven en inlichtingen* te verstrekken die *noodzakelijk* zijn voor de *uitvoering* van deze wet: (…) c. de Belastingdienst;
Wet inkomensvoorziening oudere en gedeeltelijk arbeidsongeschikte gewezen zelfstandigen, art. 45 IOAZ	De hieronder vermelde instanties zijn *verplicht desgevraagd* aan het college kosteloos *opgaven en inlichtingen* te verstrekken die *noodzakelijk* zijn voor de *uitvoering* van deze wet:
Machtigingsbesluit politieambtenaren, art. 1 NVIK	Aan de ambtenaren van politie, bedoeld in art. 47, eerste lid, onder a, van de Vreemdelingenwet 2000, werkzaam bij het Nationaal Vreemdelingen Informatie Knooppunt, wordt machtiging verleend met betrekking tot het uitoefenen van de bevoegdheid bedoeld in art. 107, vijfde lid, van de Vreemdelingenwet 2000 om aan andere bestuursorganen de gegevens en inlichtingen *te vragen* die de minister van Veiligheid en Justitie behoeft voor de *uitvoering* van de Vreemdelingenwet 2000.
Participatiewet, art. 64 Pw	De hieronder vermelde instanties zijn verplicht desgevraagd aan het college of, indien het college aan het Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen mandaat heeft verleend tot het nemen van besluiten inzake de verlening van bijstand, aan het Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen, kosteloos opgaven en inlichtingen te verstrekken die *noodzakelijk* zijn voor de uitvoering van deze wet door het college: (…) c. de Belastingdienst;

Wettelijke grondslag	**Wettelijke bepaling voor gegevensverstrekking (kenmerkende woorden zijn cursief weergegeven)**
Wet structuur uitvoeringsorganisatie werk en inkomen, art. 33 Wet SUWI	De Belastingdienst verstrekt aan het Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen, in het kader van zijn taak bedoeld in het eerste lid, alle gegevens en inlichtingen, die verkregen zijn bij de uitvoering van de heffing van loonbelasting en van de artikelen 58, tweede lid, en 59 van de Wet financiering sociale verzekeringen, voorzover die gegevens en inlichtingen *noodzakelijk* zijn voor het verwerken van gegevens in de polis administratie.
Wet structuur uitvoeringsorganisatie werk en inkomen, art. 54 Wet SUWI	Alle gegevens en inlichtingen die *noodzakelijk* zijn voor de uitvoering van de in het eerste lid bedoelde taken worden aan de in dat lid genoemde bestuursorganen en aan de Inspectie SZW op verzoek, kosteloos, tevens verstrekt door: (…) b. de Belastingdienst;
Wet Allocatie Arbeidskrachten door Intermediair, art. 14a WAADI	Bestuursorganen zijn bevoegd uit *eigen beweging en verplicht desgevraagd* aan de door Onze Minister aangewezen ambtenaren, bedoeld in art. 13, eerste lid, kosteloos alle *gegevens en inlichtingen* te verstrekken die *noodzakelijk* zijn voor *het toezicht op de naleving* van het bepaalde bij of krachtens deze wet.
Wet administratiefrechtelijke handhaving verkeersvoorschriften, art. 27 Wahv	Geen nadere bepalingen, volgens brief aan Tweede Kamer over data-koppelingen vindt wel gegevensverstrekking plaats.
Wet arbeid vreemdelingen, art. 16 lid 2 Wav	Bestuursorganen zijn bevoegd uit eigen beweging en verplicht desgevraagd aan de toezichthouder kosteloos alle gegevens en inlichtingen te verstrekken die noodzakelijk zijn voor het toezicht op de naleving van het bepaalde bij of krachtens deze wet. Bestuursorganen kunnen daarbij gebruik maken van het burgerservicenummer voor zover zij daartoe gerechtigd zijn.
Wet bodembescherming, art. 92b Wbb	In afwijking van artikel 67, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is de Rijksbelastingdienst *verplicht* aan Onze Minister, gedeputeerde staten en burgemeester en wethouders *desgevraagd*, kosteloos, alle gegevens en inlichtingen te verstrekken, *benodigd* voor de uitvoering van deze wet.

Wettelijke grondslag	**Wettelijke bepaling voor gegevensverstrekking (kenmerkende woorden zijn cursief weergegeven)**
Wet financiering sociale verzekeringen, artt. 123 en 124 Wfsv	Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur kunnen regels worden gesteld omtrent de wijze waarop de rijksbelastingdienst, (…) samenwerken ten behoeve van een goede uitvoering van deze wet, de Wet structuur uitvoeringsorganisatie werk en inkomen, de volksverzekeringen, de werknemersverzekeringen, de Wet arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen, de Zorgverzekeringswet en de belastingwetten, voorzover het betreft de financiering van de sociale verzekeringen (art. 123 Wfsv). De (…), de rijksbelastingdienst, (…) zijn bevoegd *uit eigen beweging en verplicht desg*evraagd aan elkaar en aan Onze Minister, Onze Minister van Financiën en Onze Minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport kosteloos de *opgaven en inlichtingen* te verstrekken die *noodzakelijk* zijn voor de uitvoering van deze wet, de Wet structuur uitvoeringsorganisatie werk en inkomen, de volksverzekeringen, de werknemersverzekeringen, de Wet arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen, de Zorgverzekeringswet en de belastingwetten, voorzover het betreft de financiering van de sociale verzekeringen (art. 124 Wfsv)
Wet op de huurtoeslag, art. 48c Wht	De Belastingdienst/Toeslagen verstrekt op *verzoek* aan burgemeester en wethouders de voor de uitvoering ten behoeve van het doen van uitkeringen uit een bij verordening op basis van art. 108 van de Gemeentewet ingesteld gemeentelijk woonlastenfonds *benodigde* gegevens behoudens het bepaalde in art. 38a van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen, uitsluitend ten behoeve van dat woonlastenfonds.
Wet op de kansspelen, art. 33g Wok	Onze Minister van Veiligheid en Justitie, de rijksbelastingdienst, (…) zijn *bevoegd* uit *eigen beweging of verplicht desgevraagd* de raad van bestuur, bedoeld in artikel 33a, en de ambtenaren en personen, bedoeld in artikel 34, de gegevens te verstrekken die *noodzakelijk* zijn voor de uitvoering van hun taken. (…).
Wet marktordening gezondheidszorg, art. 17 Wmg	Met het oog op een effectieve en efficiënte besluitvorming over de wijze van behandeling van aangelegenheden van wederzijds belang en het verzamelen van informatie ten behoeve daarvan worden daarover afspraken gemaakt tussen de zorgautoriteit en (…) FIOD/ECD

Wettelijke grondslag	**Wettelijke bepaling voor gegevensverstrekking (kenmerkende woorden zijn cursief weergegeven)**
Wet Minimumloon en Minimumvakantietoeslag, art.18p lid 1 WML	Bestuursorganen zijn bevoegd uit eigen beweging en verplicht desgevraagd aan Onze Minister en de ambtenaren, bedoeld in art. 18a, eerste en tweede lid, kosteloos alle gegevens en inlichtingen te verstrekken die *noodzakelijk* zijn voor de uitvoering en het toezicht op de naleving van het bepaalde bij of krachtens deze wet en dit noodzakelijk is ten behoeve van een samenwerkingsverband tussen twee of meer van de voornoemde instanties.
Wet maatschappelijke ondersteuning 2015, art. 5.2.3 Wmo 2015	De rijksbelastingdienst is *bevoegd* uit eigen beweging en desgevraagd *verplicht* aan het college, het CAK en een andere instantie als bedoeld in art. 2.1.4, zevende lid, persoonsgegevens te verstrekken, voor zover deze *noodzakelijk* zijn voor de *uitvoering* van de artt. 2.1.4 en 2.1.5.
Wet normering topinkomens, art. 5.3 WNT	De Belastingdienst, (…), zijn verplicht desgevraagd aan Onze Minister wie het aangaat kosteloos *opgaven en inlichtingen* te verstrekken die *noodzakelijk* zijn voor de uitvoering van deze wet.
Wet schadeloosstelling leden Tweede Kamer, art. 4 lid 3	De inspecteur van de Belastingdienst deelt de griffier het bedrag van de schadeloosstelling mede dat teruggevorderd dient te worden en verstrekt een afschrift daarvan aan het kamerlid.
Woningwet, art. 21g Ww	De rijksbelastingdienst verstrekt Onze Minister op zijn verzoek de gegevens die naar *zijn oordeel noodzakelijk* zijn om de geschiktheid en de betrouwbaarheid, bedoeld in de artikelen 25, tweede lid en 30, derde lid, te beoordelen, alsmede de *gegevens* die naar zijn oordeel noodzakelijk zijn ten behoeve van het toezicht op de governance en de integriteit, bedoeld in artikel 61, tweede lid, onderdeel b. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur kunnen voorschriften worden gegeven omtrent de toepassing van dit artikel.
Zorgverzekeringswet, artt. 88 en 89 Zvw	De in artikel 88, eerste lid, bedoelde zorgverzekeraars en instanties, alsmede de Wlz-uitvoerders, zijn *bevoegd* uit *eigen beweging en verplicht op verzoek* binnen een bij dat verzoek genoemde termijn, uit de onder hun verantwoordelijkheid gevoerde administratie, aan elkaar, aan een daartoe door of vanwege hen aangewezen persoon of aan een door Onze Minister aangewezen persoon, kosteloos, *de gegevens*, waaronder persoonsgegevens als bedoeld in de Wet bescherming persoonsgegevens, te verstrekken die *noodzakelijk* zijn voor de *uitvoering* van de zorgverzekeringen of van deze wet, of voor de onderlinge afstemming van op grond van de zorgverzekering verzekerde zorg en zorg die is verzekerd op grond van de Wet langdurige zorg.

Wettelijke grondslag	Wettelijke bepaling voor gegevensverstrekking (kenmerkende woorden zijn cursief weergegeven)
Besluit Gedragstoezicht financiële ondernemingen Wft, 14 lid 1 letter d	De Autoriteit Financiële Markten *verkrijgt inzicht* in de in artikel 12 bedoelde voornemens, handelingen en antecedenten op grond van: (…) d. gegevens en inlichtingen, verkregen van de Belastingdienst;
Besluit prudentiële regels Wft, art. 7 lid 1 letter d	De Nederlandsche Bank *verkrijgt inzicht* in de in artikel 5 bedoelde voornemens, handelingen en antecedenten op grond van (…) d. gegevens en inlichtingen, verkregen van de Belastingdienst;
Besluit reikwijdtebepalingen Wft, art. 31 lid 1 letter d	De Nederlandsche Bank *verkrijgt inzicht* in de in artikel 29 bedoelde voornemens, handelingen en antecedenten op grond van: (…) d. gegevens en inlichtingen, verkregen van de Belastingdienst;
Besluit uitvoering Pensioenwet en Wet verplichte beroepspensioen-regeling, 33 lid 1 letter d	De Nederlandsche Bank *verkrijgt inzicht* in de in artikel 31 bedoelde voornemens, handelingen en antecedenten op grond van: (…) d. gegevens en inlichtingen, verkregen van de Belastingdienst;
Handelsregisterbesluit 2008, art. 35a	(…) De Belastingdienst verstrekt daartoe op verzoek van de Kamer de bij hem bekende nummers van deze gevolmachtigden of functionarissen.
Uitvoeringsbesluit Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen, art. 2 lid 2	De Belastingdienst/Toeslagen verstrekt aan Hulp- en informatiepunten de gegevens die *noodzakelijk* zijn voor de informatieverstrekking overeenkomstig het derde lid aan belanghebbenden.

Overzicht wettelijke verplichtingen met onderscheid naar noodzaak, doel, middel en initiatief

Wettelijke grondslag	Noodzaak	Doel	Middel	Initiatief
Art. 38a lid 1 Awir	noodzakelijk	verbetering dienstverlening Awir	gegevens verstrekken	spontaan
Art. 38a lid 2 Awir	noodzakelijk	goede vervulling van een publiekrechtelijke taak van het betreffende bestuursorgaan	gegevens bij amvb bepaald	spontaan
Art. 39 Awir	nodig	uitvoering van deze wet en voor de heffing en invordering van rijksbelastingen	gegevens en inlichtingen	geen bepalingen
Art. 8:7 lid 1 ATW	noodzakelijk	uitvoering en het toezicht op de naleving van het bepaalde bij of krachtens deze wet (…) en ten behoeve van een samenwerkingsverband (…)	alle gegevens en inlichtingen	eigen beweging en verplicht desgevraagd
Art. 27 BIBOB	noodzakelijk	uitvoering van de taak, bedoeld in artikel 9 (…)	alle persoonsgegevens	geen bepalingen
Art. 33 lid 1 letter a CBS	bevoegd	statistische doeleinden	gegevens uit registraties (…)	desgevraagd
Art. 106a lid 3 Fw	benodigd	toepassing (genoemde artikelen) Faillisementswet	fiscaal bestuursrechtelijke boetes	op verzoek
Art. 45 IOAW	noodzakelijk	uitvoering van deze wet	opgaven en inlichtingen	verplicht desgevraagd
Art. 45 IOAZ	noodzakelijk	uitvoering van deze wet	opgaven en inlichtingen	verplicht desgevraagd

Wettelijke grondslag	Noodzaak	Doel	Middel	Initiatief
Art. 1 NVIK	geen bepalingen	uitvoering van de Vreemdelingenwet 2000	gegevens en inlichtingen	geen bepalingen
Art. 64 Pw	noodzakelijk	uitvoering van deze wet	opgaven en inlichtingen	verplicht desgevraagd
Art. 33 Wet SUWI	noodzakelijk	verwerken van gegevens in de polis administratie	gegevens en inlichtingen, die verkregen zijn bij de uitvoering (…)	spontaan
Art. 54 Wet SUWI	noodzakelijk	uitvoering van de in het eerste lid bedoelde taken (…)	alle gegevens en inlichtingen	geen bepalingen
Art. 14a WAADI	noodzakelijk	toezicht op de naleving van het bepaalde bij of krachtens deze wet	alle gegevens en inlichtingen	eigen beweging en verplicht desgevraagd
Art. 27 Wahv	geen bepalingen	geen nadere bepalingen	geen bepalingen	geen bepalingen
Art. 16 lid 2 Wav	noodzakelijk	het toezicht op de naleving van het bepaalde bij of krachtens deze wet	alle gegevens en inlichtingen te verstrekken	eigen beweging en verplicht desgevraagd
Art. 92b Wbb	benodigd	uitvoering van deze wet	alle gegevens en inlichtingen	desgevraagd
Artt. 123 en 124 Wfsv	volgens AMVB	goede uitvoering van deze wet, (…)	opgaven en inlichtingen te verstrekken	uit eigen beweging en verplicht desgevraagd
Art. 48c WHT	benodigd	uitvoering ten behoeve van het doen van uitkeringen (…) uitsluitend ten behoeve van dat woonlastenfonds	benodigde gegevens	op verzoek

Wettelijke grondslag	Noodzaak	Doel	Middel	Initiatief
Art. 33g lid 3Wok	noodzakelijk	uitvoering taken	gegevens	eigen beweging of verplicht
Art. 17 Wmg	geen bepalingen	effectieve en efficiënte besluitvorming over de wijze van behandeling (…)	Volgens afspraken	volgens afspraken
Art.18p lid 1 WML	noodzakelijk	uitvoering en het toezicht op de naleving van het bepaalde bij of krachtens deze wet en dit noodzakelijk is ten behoeve van een samenwerkingsverband tussen twee of meer van de voornoemde instanties	alle gegevens en inlichtingen te verstrekken	eigen beweging en verplicht desgevraagd
Art. 5.2.3 Wmo 2015	noodzakelijk	uitvoering van de artikelen 2.1.4 en 2.1.5 Wmo	persoonsgegevens	uit eigen beweging en desgevraagd verplicht
Art. 5.3 WNT	noodzakelijk	uitvoering van deze wet	opgaven en inlichtingen	desgevraagd
Wet schadeloosstelling leden Tweede Kamer Art. 4 lid 3	geen bepalingen opgenomen	verrekening schadeloosstelling	bedrag van neveninkomsten (…) en verstrekt een afschrift daarvan	verplicht
Art. 21g Ww	(naar oordeel inspecteur) noodzakelijk	toepassing artikelen	gegevens	spontaan
Artt. 88 en 89 Zvw	noodzakelijk	uitvoering van de (…)	de gegevens, waaronder persoonsgegevens (…)	uit eigen beweging en verplicht op verzoek

Bijlage 11. Overzicht gepubliceerde convenanten

Samenwerkingsovereenkomsten[1]	Wettelijke bepaling/ Uitv. reg. AWR / ontheffing	Kern van doel	Omschrijving verstrekken gegevens Algemeen/ specifiek	datum
Convenant met de Arbeidsinspectie	Art. 16 Wav, 18p WML (1)	Arbeidsinspectie en de Belastingdienst jaarlijks hun arbeidsgerelateerde toezichtactiviteiten op elkaar afstemmen en zo veel als mogelijk gezamenlijk optrekken binnen hun toezichthoudende taken.	Specifiek (art. 4): signalen/ meldingen over onbekende subjecten en naw gegevens over bekende subjecten, resultaten van boekenonderzoeken, gegevens over G- Rekening en derdenrekeningen van uitzendbureaus, informatie uit poortadministraties e.d.	21-10-2010
Convenant met het Centraal Administratiekantoor (CAK)	Art. 9.1.3 lid 4 Wlz en art. 5.1.3 en 5.2.3 Wmo (2)	Samenwerking bij de uitvoering van de aan hen opgedragen wettelijke taken in het kader van Wlz, Wmo en Zvw.	Specifiek (inleiding): inkomensgegevens volgens Wlz en Wmo.	15-12-2016
Convenant met het CBS en UWV	Art. 33 Wet SUWI (3)	Administratieve lastenverlichting voor werkgevers door hergebruik van gegevens, verlaging van de uitvoeringskosten aan de zijde van de uitvoeringsorganisaties door doelmatigheidswinst en gemak voor bedrijf en burger.	Specifiek (Bijlage 3): fiscale gegevens uit de loonaangifteketen tbv polisadministratie.	16-12-2016

Samenwerkingsovereenkomsten[1]	**Wettelijke bepaling/ Uitv. reg. AWR / ontheffing**	**Kern van doel**	**Omschrijving verstrekken gegevens Algemeen/ specifiek**	**datum**
Convenant met het Centraal Justitieel Incassobureau	Niet uitgewerkt	Capaciteit beschikbaar voor het uitvoeren van innings- en incassowerkzaamheden	Algemeen (art. 7): informatie en gegevensdragers voor zover dit noodzakelijk is voor het verrichten van de werkzaamheden die uit dit convenant voortvloeien.	onbekend
Convenant met het Directoraat-Generaal Fiscale Zaken	Art. 67 lid 1 AWR	Beschikbaarheid van gegevens van de Belastingdienst voor met analyse belaste medewerkers van de afdeling AFP/Analyse van DGFZ van het ministerie van Financiën en de bewerking door deze medewerkers van de afdeling AFP/Analyse van die gegevens tot analysebestanden, noodzakelijk voor het maken van analyses ten behoeve van de ontwikkeling van fiscaal beleid.	Specifiek (art. 5): Klantrelaties, en gegevens betrekking hebbend op de middelen IB/Ph, Vpb, Div.bel. OB, Lb, HSB, BPM, BZM, Overdrachtsbel., Kanspelbel., Schenk- en erfbelasting. Daarnaast aanvullende gegevens naar overleg en akkoord convenantpartijen.	14-10-2015
Convenant houdende afspraken over de samenwerking in het kader van het Financieel Expertise Centrum (Convenant FEC 2014)	Art. 43c lid 1 letter u Uitv. Reg. AWR	Samenwerking tussen partners in het belang van een integere financiële sector	Algemeen (art. 2): informatie in het kader van versterken van de integriteit van de financiële sector.	December 2013

Samenwerkingsovereenkomsten[1]	Wettelijke bepaling/ Uitv. reg. AWR / ontheffing	Kern van doel	Omschrijving verstrekken gegevens Algemeen/ specifiek	datum
Convenant met het Informatie Knooppunt Zorgfraude (IKZ), Voorzetting Voortzetting Bestuurlijk Overleg Integriteit Zorgsector, zoals gepubliceerd in de Staatscourant van 27 maart 2015, nr. 8345.	Art. 88 en 89 Zvw (4)	Samenwerking in het kader van de Verbetering van de bestrijding van zorgfraude	Algemeen (art. 9) alle informatie, waaronder (bijzondere) persoonsgegevens, te verstrekken die nodig is om het in het convenant opgenomen doel te bereiken, mits de wettelijke bepalingen hiertoe voldoende grondslagen geven, tenzij zwaarwegende belangen zich hiertegen verzetten.	27-03-2015
Convenant met de Interventieteams	Art. 43c lid 1 letter w Uitv. Reg. AWR	Het voorkomen en terugdringen van belasting- en premiefraude, uitkeringsfraude, illegale tewerkstelling en de daarmee samenhangende misstanden.	Algemeen (art. XI): gegevens die nodig zijn voor een goede uitvoering van het door het interventieteam uitgevoerde project.	08-10-2003
Convenant ICOV met het OM, de Nationale Politie en de FIU	Art. 43c lid 1 letter e Uitv. Reg. AWR	Samenwerking ter verbeteren informatiepositie in het kader van toezicht, handhaving en incasso op crimineel of onverklaarbaar vermogen.	Algemeen (art. 4): alle informatie die nodig is om de in het convenant genoemde doelen te bereiken.	23-5-2013
Convenant inzake samenwerking tussen Belastingdienst en Kansspelautoriteit	Art. 33g Wok (5)	Samenwerkingen ten behoeve van heffing en inning, toezicht en handhaving van de voor de kansspelen geldende wet- en regelgeving.	Specifiek (art. 3): meldingen van mogelijk illegaal kanspelaanbod, en gegevens inzake cases waarbij er mogelijk een belang is voor de Ksa	4-9-2013

Samenwerkingsovereenkomsten[1]	**Wettelijke bepaling/ Uitv. reg. AWR / ontheffing**	**Kern van doel**	**Omschrijving verstrekken gegevens Algemeen/ specifiek**	**datum**
Convenant met de Koninklijke Bibliotheek	nvt	Samenwerking tussen de KB en de Belastingdienst bij het bieden van ondersteuning aan burgers bij het digitaal zaken doen met de overheid.	Nvt. Geen gegevensverstrekking door BD.	18-2-2016
Convenant met de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie	Art. 7a Registratiewet 1970 art. 13a lid 2 Registratiewet 1970 juncto art. 21 van de Uitv. reg. Registratiewet 1970	Uitvoering van de in de Wet en Uitvoeringsregeling vastgelegde registratie van notariële akten en de uitwisseling van die akten tussen KNB en Belastingdienst, alsmede over gegevensuitwisseling ten behoeve van de elektronische aangifte overdrachtsbelasting	Nvt. Geen gegevensverstrekking door BD.	11-1-2017
Convenant LIEC/RIEC met het ministerie van V&J, O.M., Politie, Burgemeesters/korpsbeheerders en lokale besturen	Art. 43c lid 1 letter w Uitv. Reg. AWR	Samenwerking ten behoeve van Bestuurlijke en Geïntegreerde Aanpak Georganiseerde Criminaliteit, Bestrijding Handhavingsknelpunten en Bevordering Integriteitsbeoordelingen	Algemeen (art. 5): alle informatie die nodig is om de in het convenant vermelde doelen te bereiken.	September 2014

Samenwerkingsovereenkomsten[1]	Wettelijke bepaling/ Uitv. reg. AWR / ontheffing	Kern van doel	Omschrijving verstrekken gegevens Algemeen/ specifiek	datum
Convenant met het ministerie van Buitenlandse Zaken	Art. 55 AWR en 38 AWIR (geen bepalingen omtrent verstrekken gegevens door Belastingdienst)	Internationaal rechtelijke fiscale behandelen van diplomaten	Nvt. Geen gegevensverstrekking door BD.	3-11-2016
Kaderovereenkomst inzake de samenwerking tussen het ministerie van Infrastructuur en Milieu en (het directoraat-generaal Belastingdienst van het) Ministerie van Financiën	Art. 43c lid 1 letter g Uitv. Reg. AWR	Samenwerking tussen beide ministeries, om doeltreffendheid en de doelmatigheid van de uitvoering beider (toezichtstaken) te verbergen, en eenduidigheid van het toezicht met terugdringen toezichtslasten te bevorderen.	Algemeen: Niet uitgwerkt in (kader) overeenkomst maar in bijlagen.	27-12-2012

Samenwerkingsovereenkomsten[1]	**Wettelijke bepaling/ Uitv. reg. AWR / ontheffing**	**Kern van doel**	**Omschrijving verstrekken gegevens Algemeen/ specifiek**	**datum**
Convenant Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW)	Art. 43c lid 1 letter f Uitv. Reg. AWR (niet volledig dekkend), daarnaast in het kader van pilot incidentele ontheffing (art. 67 lid 3 AWR)	Samenwerking op het gebied van vastgoed en de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekering (WVA) beter zicht hebben gekregen op eventueel misbruik, oneigenlijk gebruik en ondoelmatig gebruik van rijksmiddelen op deze terreinen;	Specifiek (art. 5): Delen van informatie inzage vastgoedcasussen die in het onderwijs voor (kunnen) komen, waarbij de Bel. Dienst onder andere deelt de informatie over activiteiten van bestuurders en vastgoedtransacties. Tevens kan de Bel. Dienst informatie verstrekken over trajecten m.b.t. WVA met vermoeden van onjuistheid.	29-4-2015
Dienst Uitvoering Onderwijs (DUO)	Art. 9.6 WSF2000 (6), art. 9.5 WTOS2001 (7) en art. 6.2 lid 1 onderdeel b-d Besluit inburgering.	Gegevensuitwisseling ten behoeve van eigen taakuitoefening.	Specifiek (art. 4): inkomensgegevens (op structurele basis) en partnergegevens (op verzoek). Algemeen (art. 7): overige gegevens (op verzoek) voor taakuitvoering van DUO	28-3-2013

Samenwerkingsovereenkomsten[1]	Wettelijke bepaling/ Uitv. reg. AWR / ontheffing	Kern van doel	Omschrijving verstrekken gegevens Algemeen/ specifiek	datum
Convenant met de Kamer van Koophandel	Art. 10 en art. 12 Handelsregisterwet en art. 35a Handelsregisterbesluit	Intensivering samenwerking – mede – op grond van Wet op de kamers van koophandel en fabrieken 1997, Handelsregisterwet	Algemeen (preambule): registratiegegevens	20-12-2010
Convenant met de Nederlandse Mededingingsautoriteit (inhoud is verouderd door verwijzing naar VIV en Nma is inmiddels opgegaan in ACM).	Art. 43c lid 1 letter p Uitv. Reg. AWR (gepubliceerd convenant is gewijzigd)	Transparantie over de afspraken met betrekking tot informatie uitwisseling tussen Belastingdienst en NMA	Algemeen (art. 3): Informatie die op basis van het VIV993 dan wel Uitv. Regel 67 AWR aan de Nma kan worden verstrekt ten behoeve van uitvoering van de MW; de NMa kan algemene en individuele (zaakspecifieke) verzoeken doen en de BD kan ongevraagd informatie verstrekken ten behoeve van de uitvoering van de Mw.	25-06-2007
Samenwerkingsprotocol Autoriteit Consument en Markt - Belastingdienst	Art. 43c lid 1 letter p Uitv. Reg. AWR	Uitwisseling van informatie tussen ACM en de Belastingdienst ten behoeve van de uitvoering van taken bedoeld in art. 2, tweede lid, van de lw door ACM en de uitvoering door de Belastingdienst van zijn wettelijke taken.	Algemeen (art. 6): gegevens die voor de ACM van belang kunnen zijn voor uitvoering van taken bedoeld in art. 2, tweede lid, van de lw.	22-01-2015

Samenwerkingsovereenkomsten[1]	**Wettelijke bepaling/ Uitv. reg. AWR / ontheffing**	**Kern van doel**	**Omschrijving verstrekken gegevens Algemeen/ specifiek**	**datum**
Convenant met het Openbaar Ministerie	Art. 43c lid 1 sub 1 Uitv. Reg. AWR.	Gegevensuitwisseling Aanpak Vastgoed, het samenbrengen van informatie waarvan het vermoeden bestaat dat deze in relatie staat tot de georganiseerde misdaad.	Algemeen (art. 3): benodigde fiscale data in het kader van bestrijding van de georganiseerde misdaad, met daarbij kadaster- en hypotheekinformatie. Nadere uitwerking vindt plaats in Bijlage bij convenant over inrichting van de gegevensverwerking (specifiek genoemde gegevens met daarbij overige gegevens voorzover noodzakelijk)	23-09-2008
Convenant met de Politie inzake het gebruik van ANPR camera's van de Politie	Art. 11 AWR	Afspraken over medegebruik door de Belastingdienst van de ANPR-camera's van de Politie	Nvt. Geen gegevensverstrekking door BD.	3-9-2014

Samenwerkingsovereenkomsten[1]	Wettelijke bepaling/ Uitv. reg. AWR / ontheffing	Kern van doel	Omschrijving verstrekken gegevens Algemeen/ specifiek	datum
Convenant met de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland	Art. 28 en 30 WVA, art. 3.52a Wet IB, art. 3.42 Wet IB, Art. 3 lid 3 Wet BEW (8), art. 227 Wilg (9) en art. 43c lid 1 onderdeel j, par. 5 Uitv. Reg. AWR.	Gegevensuitwisseling op het gebied van fiscale stimuleringsmaatregelen en subsidies, nodig voor goede en efficiënte uitvoering van de regelgeving en het terugdringen van oneigenlijk gebruik en fraude	Algemeen (inleiding): gegevens op het gebied van fiscale stimuleringsregelingen en subsidies. Specifiek (bijlage): gegevensuitwisseling met verwijzing naar relevante wetsartikelen volgens regelingen WBSO/ RDA, EIA, MIA/Vamil, Koopsubsidie (BEW+), verhuurderheffing (RVV), Natuurschoonwet (NSW-regeling), Kermis en circusexploitanten en Landinrichting.	31-3-2016
Convenant met de Stichting Normering Arbeid	Geen bepalingen	Samenwerking in het leveren van gegevens omtrent het aangifte- en betaalgedrag aan de Stichting Normering Arbeid met als doel een lastenverlichting in het bedrijfsleven en vergroten van de compliance en effectief toezicht in het kader van de taak van de Belastingdienst.	Algemeen (preambule): gegevens omtrent het aangifte- en betaalgedrag.	Januari 2009
Convenant met het Team TRACK van het ministerie van Veiligheid en Justitie	Art. 2a Wet controle op rechtspersonen	Combineren van gegevens ter voorkoming en bestrijding van misbruik van rechtspersonen volgens Wet controle op rechtspersonen	Specifiek (art. 2): de in de art. 2a Wet controle op rechtspersonen genoemde gegevens..	2-11-2012

Samenwerkingsovereenkomsten[1]	**Wettelijke bepaling/ Uitv. reg. AWR / ontheffing**	**Kern van doel**	**Omschrijving verstrekken gegevens Algemeen/ specifiek**	**datum**
Convenant met het Zorginstituut Nederland	Art. 88 en 89 Zvw en art. 124 Wet financiering sociale verzekeringen	Een optimale en doelgerichte samenwerking bij de inrichting van de geldstromen, de onderlinge informatie uitwisseling en de verantwoording daarover.	Specifiek (art. 3): gegevens voor uitvoering van de risicoverevening en bijdrage ontvangsten per fonds en de loonsommen voor de uitvoering van har taken voor het fondsenbeheer.	28-11-2016

(1) Wet arbeid vreemdelingen en Wet minimum loon en minimumvakantiebijslag
(2) Wet langdurig zorg en wet maatschappelijke ondersteuning
(3) Wet SUWI: Wet structuur uitvoeringsorganisatie werk en inkomen
(4) Zorgverzekeringswet
(5) Wet op de kansspelen
(6) Wet regeling studiefinanciering 2000
(7) Wet Tegemoetkoming Onderwijsbijdragen Schoolkosten 2001
(8) Wet bevordering eigenwoningbezit
(9) Wet inrichting landelijk gebied

1. https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/intermediairs/toezicht/convenanten/convenanten_met_afnemers_van_informatie/convenanten_ met_afnemers_van_informatie_van_de_belastingdienst (geraadpleegd: 28 maart 2017)

Gegevensverstrekking volgens het Beheersverslag Belastingdienst (29 november 2017), 20e halfjaarlijks beheersverslag.

- Algemene inlichtingen- en veiligheidsdienst
- Autoriteit Consument en Markt
- Autoriteit Financiële Markten
- Bureau Financieel Toezicht
- Centraal Administratie Kantoor
- Centraal Bureau Statistiek
- Centraal Justitieel Incassobureau
- Centrum Indicatiestelling Zorg
- De Nederlandse Bank NV
- Dienst Justis
- Dienst Uitvoering Onderwijs
- Directoraat Generaal Fiscale Zaken van het ministerie van Financiën Financial Intelligence Unit Nederland
- Functioneel Parket van het Openbaar Ministerie
- Gemeenten
- Immigratie- en Naturalisatiedienst
- Inspectie Leefomgeving en Transport
- Inspectie Sociale Zaken en Werkgelegenheid
- Inspectie voor de Gezondheidszorg
- Kamer van Koophandel
- Kansspelautoriteit
- Kinderopvanginstellingen
- Koninklijke Luchtmacht
- Koninklijke Marechaussee
- Koninklijke Nederlandse Maatschappij tot bevordering der Geneeskunst Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie
- Kustwacht
- Landelijk Bureau Inning Onderhoudsbijdragen
- Militaire inlichtingen- en veiligheidsdienst
- Ministerie van Economische Zaken
- Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijkrelaties
- Ministerie van Buitenlandse Zaken
- Ministerie van Infrastructuur en Milieu
- Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap
- Ministerie van Sociale Zekerheid en Werkgelegenheid
- Ministerie van Veiligheid en Justitie
- Ministerie van Volksgezondheid Welzijn en Sport
- Ministerie voor Wonen en Rijksdienst
- Nationaal Coördinator Terrorismebestrijding en Veiligheid
- Nationale Politie/regionale eenheid
- Nederlandse Emissieautoriteit
- Nederlandse Vereniging voor schuldhulpverlening en sociaal bankieren Nederlandse Voedsel en Waren Autoriteit
- Nederlandse Zorgautoriteit
- Openbaar MinisterieProvincies
- Raden voor de Rechtsbijstand
- Rijksdienst voor Ondernemend Nederland
- Rijksdienst voor het Wegverkeer
- Rijksrecherche
- Sociale Verzekeringsbank
- Stichting Inlichtingenbureau
- Stichting Normering Arbeid
- Stichting Thuiskopie
- Uitvoeringsinstituut Werknemersverzekeringen Zeehavenpolitie
- Zorginstituut Nederland
- Zorgverzekeraars Nederland

Bijlage 12a. Lijst met structurele ontheffingen met onderscheid naar aard samenwerking

Organisatie	**Omschrijving en functie van verstrekking: (1) ten behoeve van taakuitoefening, zonder nadere kwalificatie, (2) beoordeling vooraf waarbij mogelijk belang is vastgesteld, (3) noodzakelijk voor taakuitoefening, of (4) geen nadere aanduiding van reden voor verstrekken.**	**Functioneel belang: (1) Algemeen, (2) Mogelijk, (3) Noodzakelijk, (4) Niet bekend.**	**Gegevens en/ of inlichtin-gen**	**Overeenkomst tot samenwerking/ Convenant**	**Toezicht, uitvoering, opsporing, niet nader bepaald**
Academische ziekenhuizen (lid 1 letter n);	Gegevens over het inkomen en vermogen (…) ten behoeve van de vaststelling van werkloosheidsuitkeringen.	Algemeen	Gegevens	Nee	Uitvoering
Autoriteit Consument en Markt (lid 1 letter p);	Gegevens die van belang kunnen zijn voor de uitvoering van de haar bij of krachtens de wet opgedragen taken.	Mogelijk	Gegevens	Ja, Samenwerkingsprotocol Autoriteit Consument en Markt - Belastingdienst	Uitvoering
Bureau Financieel Toezicht (lid 1 letter t);	Gegevens die van belang kunnen zijn bij de uitvoering en de handhaving van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme.	Mogelijk	Gegevens	Nee	Uitvoering

Organisatie	Omschrijving en functie van verstrekking: (1) ten behoeve van taakuitoefening, zonder nadere kwalificatie, (2) beoordeling vooraf waarbij mogelijk belang is vastgesteld, (3) noodzakelijk voor taakuitoefening, of (4) geen nadere aanduiding van reden voor verstrekken.	Functioneel belang: (1) Algemeen, (2) Mogelijk, (3) Noodzakelijk, (4) Niet bekend.	Gegevens en/of inlichtingen	Overeenkomst tot samenwerking/Convenant	Toezicht, uitvoering, opsporing, niet nader bepaald
Centraal Fonds voor de Volkshuisvesting (lid 1 letter aa);	De resultaten van bestandsbevragingen ter verificatie (…) alsmede vastgoedtransactiegegevens, inkomensgegevens en vermogensgegevens (…) ten behoeve van het toezicht op de woningcorporaties en ten behoeve van integriteitsonderzoeken.	Algemeen	Gegevens	Nee	Uitvoering/Toezicht
De inspecteur (zorgtoeslagen) (lid 1 letter z);	gegevens die van belang zijn voor de uitvoering (…)	Noodzaak	Gegevens	Nee	Uitvoering
De Nederlandsche Bank N.V. (lid 1 letter s en lid 1 letter t)	s. gegevens en inlichtingen die van belang kunnen zijn voor de uitvoering (…)	Mogelijk	Gegevens en inlichtingen	Nee	Uitvoering
	t. gegevens die van belang kunnen zijn bij de uitvoering en de handhaving (…)	Mogelijk	Gegevens	Nee	Uitvoering/Handhaving
Directeur van de FIOD (lid 1 letter h);	gegevens die (…) worden gebruikt in het kader van de strafrechtelijke handhaving (…)	Noodzaak	Gegevens	Nee	Opsporing

Organisatie	**Omschrijving en functie van verstrekking: (1) ten behoeve van taakuitoefening, zonder nadere kwalificatie, (2) beoordeling vooraf waarbij mogelijk belang is vastgesteld, (3) noodzakelijk voor taakuitoefening, of (4) geen nadere aanduiding van reden voor verstrekken.**	**Functioneel belang: (1) Algemeen, (2) Mogelijk, (3) Noodzakelijk, (4) Niet bekend.**	**Gegevens en/ of inlichtingen**	**Overeenkomst tot samenwerking/ Convenant**	**Toezicht, uitvoering, opsporing, niet nader bepaald**
Gemeenten (lid 1 letter j, 1°, 2°, 3°, 4°, 5°, 6°,7°, lid 1 letter m en lid 1 letter w);	j. 1° winst uit onderneming, loon en resultaat uit overige werkzaamheden (…) ten behoeve van de vaststelling van en controle op (…) j. 2° gegevens (…) ten behoeve van de uitvoering j. 3° gegevens (…) ten behoeve van de inning (…) j. 4° gegevens (…) ten behoeve van het tegengaan van (…) j. 6° de naam, het adres en de woonplaats van erfgenamen, ten behoeve van het innen (…); j. 7° gegevens die van belang kunnen zijn voor vergunningverlening en het houden van toezicht (…)	Algemeen, Mogelijk	Gegevens	Nee	Uitvoering, toezicht, handhaving
	j. 5° kentekenregistergegevens (…) ten behoeve van de uitvoering en handhaving van (…)	Algemeen	Gegevens	Ja, Convenant met de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland	Uitvoering en Handhaving

Organisatie	Omschrijving en functie van verstrekking: (1) ten behoeve van taakuitoefening, zonder nadere kwalificatie, (2) beoordeling vooraf waarbij mogelijk belang is vastgesteld, (3) noodzakelijk voor taakuitoefening, of (4) geen nadere aanduiding van reden voor verstrekken.	Functioneel belang: (1) Algemeen, (2) Mogelijk, (3) Noodzakelijk, (4) Niet bekend.	Gegevens en/of inlichtingen	Overeenkomst tot samenwerking/Convenant	Toezicht, uitvoering, opsporing, niet nader bepaald
	m. gegevens die nodig zijn om (…) de integrale toepassing en handhaving van overheidsregelingen effectief en efficiënt te laten verlopen (…)	Noodzakelijk	Gegevens	Nee	Handhaving
	w. gegevens die nodig zijn voor de uitvoering van (…)	Noodzakelijk	Gegevens	Ja, Convenant met de Interventieteams	Uitvoering
Immigratie- en Naturalisatiedienst (lid 1 letter m en lid 1 letter w);	m. gegevens die nodig zijn om (…) de integrale toepassing en handhaving van overheidsregelingen effectief en efficiënt te laten verlopen (…)	Noodzakelijk	Gegevens	Nee	Uitvoering en Handhaving
	w. gegevens die nodig zijn voor de uitvoering van (…)	Noodzakelijk	Gegevens	Ja, Convenant met de Interventieteams	Uitvoering
Inspectie SZW (lid 1 letter m en lid 1 letter w);	m. gegevens die nodig zijn om (…) de integrale toepassing en handhaving van overheidsregelingen effectief en efficiënt te laten verlopen (…)	Noodzakelijk	Gegevens	Nee	Uitvoering

Organisatie	**Omschrijving en functie van verstrekking: (1) ten behoeve van taakuitoefening, zonder nadere kwalificatie, (2) beoordeling vooraf waarbij mogelijk belang is vastgesteld, (3) noodzakelijk voor taakuitoefening, of (4) geen nadere aanduiding van reden voor verstrekken.**	**Functioneel belang: (1) Algemeen, (2) Mogelijk, (3) Noodzakelijk, (4) Niet bekend.**	**Gegevens en/ of inlichtin-gen**	**Overeenkomst tot samenwerking/ Convenant**	**Toezicht, uitvoering, opsporing, niet nader bepaald**
	w. gegevens die nodig zijn voor de uitvoering van (…)	Noodzakelijk	Gegevens	Ja, Convenant met de Interventieteams	Uitvoering
Koninklijke mare-chaussee (lid 1 letter m);	m. gegevens die nodig zijn om (…) de inte-grale toepassing en handhaving van over-heidsregelingen effectief en efficiënt te laten verlopen (…)	Noodzakelijk	Gegevens		Uitvoering en Handhaving
Landelijk directeur van de Belastingdienst/ Grote ondernemingen (lid 1 letter i en lid 1 letter m);	i. gegevens die worden gebruikt (…) niet-fiscale toezichts- en opsporingstaken (…)	Noodzakelijk	Gegevens	Nee	Opsporing,
	m. gegevens die nodig zijn om (…) de inte-grale toepassing en handhaving van over-heidsregelingen effectief en efficiënt te laten verlopen (…)	Noodzakelijk	Gegevens	Nee	Handhaving

Organisatie	Omschrijving en functie van verstrekking: (1) ten behoeve van taakuitoefening, zonder nadere kwalificatie, (2) beoordeling vooraf waarbij mogelijk belang is vastgesteld, (3) noodzakelijk voor taakuitoefening, of (4) geen nadere aanduiding van reden voor verstrekken.	Functioneel belang: (1) Algemeen, (2) Mogelijk, (3) Noodzakelijk, (4) Niet bekend.	Gegevens en/of inlichtingen	Overeenkomst tot samenwerking/Convenant	Toezicht, uitvoering, opsporing, niet nader bepaald
Milieudienst Rijnmond (lid 1 letter x);	gegevens die van belang kunnen zijn voor de vergunningverlening, en het toezicht en de handhaving van de gemeentelijke en provinciale taken (…)	Mogelijk	Gegevens	Nee	Uitvoering, Toezicht en Handhaving
Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (lid 1 letter b, 1°, 2°, 3°, 4°, 5° en 6°);	1° gegevens (…) opgedragen taken. 2° gegevens over (…) ten behoeve van de uitvoering (…) 3° gegevens over (…) ten behoeve van de uitvoering (…) 4° gegevens over (…) ten behoeve van de uitvoering (…) 5° gegevens inzake (…) ten behoeve van de oordeelsvorming (…) 6° loonheffingennummers (…) ten behoeve (…)	Algemeen	Gegevens	Nee	Uitvoering

Organisatie	**Omschrijving en functie van verstrekking:** **(1) ten behoeve van taakuitoefening, zonder nadere kwalificatie,** **(2) beoordeling vooraf waarbij mogelijk belang is vastgesteld,** **(3) noodzakelijk voor taakuitoefening, of** **(4) geen nadere aanduiding van reden voor verstrekken.**	**Functioneel belang:** **(1) Algemeen,** **(2) Mogelijk,** **(3) Noodzakelijk,** **(4) Niet bekend.**	**Gegevens en/ of inlichtin-gen**	**Overeenkomst tot samenwerking/ Convenant**	**Toezicht, uitvoering, opsporing, niet nader bepaald**
Minister van Defensie (lid 1 letter c, 1° en 2°);	1° gegevens over (…) ten behoeve van de uitvoering van (…) 2° gegevens ten behoeve van (…).	Algemeen	Gegevens	Nee	Uitvoering
Minister van Econo-mische Zaken (lid 1 letter d, 1°, 2° en 3°);	1° gegevens over (…) ten behoeve van de uitvoering van (…) 2° gegevens ten behoeve van (…) taken;	Algemeen	Gegevens	Nee	Uitvoering
Minister van Financiën (lid 1 letter a, 1°en 2°);	1° gegevens die worden gebruikt (…); 2° gegevens (…)	Noodzakelijk	Gegevens	Nee	Uitvoering

Organisatie	Omschrijving en functie van verstrekking: (1) ten behoeve van taakuitoefening, zonder nadere kwalificatie, (2) beoordeling vooraf waarbij mogelijk belang is vastgesteld, (3) noodzakelijk voor taakuitoefening, of (4) geen nadere aanduiding van reden voor verstrekken.	Functioneel belang: (1) Algemeen, (2) Mogelijk, (3) Noodzakelijk, (4) Niet bekend.	Gegevens en/of inlichtingen	Overeenkomst tot samenwerking/Convenant	Toezicht, uitvoering, opsporing, niet nader bepaald
Minister van Infrastructuur en Milieu (lid 1 letter g, 1°, 2° en 3° en 4°);	1° de aantallen (…) ten behoeve van het vaststellen van (…) 2° gegevens die worden gebruikt (…) ten behoeve van het toezicht op de naleving 3° gegevens (…) ten behoeve van de uitvoering en handhaving (…) 4° specifieke branche- en productkennis, resultaten en bevindingen van ingestelde onderzoeken en acties alsmede gegevens (…) te inspecteren (…)	Algemeen	Gegevens	Ja, Kaderovereenkomst inzake de samenwerking tussen het ministerie van Infrastructuur en Milieu en (het directoraat-generaal Belastingdienst van het) Ministerie van Financiën	Uitvoering, Handhaving, Toezicht
Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (lid 1 letter f);	gegevens over (…) ten behoeve van de vaststelling (…);	Algemeen	Gegevens	Ja, Convenant Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW)	Uitvoering

Organisatie	**Omschrijving en functie van verstrekking:** **(1) ten behoeve van taakuitoefening, zonder nadere kwalificatie,** **(2) beoordeling vooraf waarbij mogelijk belang is vastgesteld,** **(3) noodzakelijk voor taakuitoefening, of** **(4) geen nadere aanduiding van reden voor verstrekken.**	**Functioneel belang:** **(1) Algemeen,** **(2) Mogelijk,** **(3) Noodzakelijk,** **(4) Niet bekend.**	**Gegevens en/ of inlichtingen**	**Overeenkomst tot samenwerking/ Convenant**	**Toezicht, uitvoering, opsporing, niet nader bepaald**
Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid (lid 1 letter m en lid 1 letter w);	m. gegevens die nodig zijn om (…) de integrale toepassing en handhaving van overheidsregelingen effectief en efficiënt te laten verlopen (…)	Noodzakelijk	Gegevens	Nee	Uitvoering en handhaving
	w. gegevens die nodig zijn voor de uitvoering van (…)	Noodzakelijk	Gegevens	Ja, Convenant met de Interventieteams	Uitvoering
Minister van Veiligheid en Justitie (lid 1 letter e, 1°, 2° en 3°);	1° gegevens over mogelijke (…) ten behoeve van de uitvoering en de handhaving (…) 2° gegevens die van belang kunnen zijn (…) 3° gegevens die worden gebruikt voor de uitvoering (…)	Algemeen, Mogelijk Noodzakelijk	Gegevens	Ja, Convenant ICOV met het OM, de Nationale Politie en de FIU	Uitvoering, Toezicht en Opsporing

Organisatie	Omschrijving en functie van verstrekking: (1) ten behoeve van taakuitoefening, zonder nadere kwalificatie, (2) beoordeling vooraf waarbij mogelijk belang is vastgesteld, (3) noodzakelijk voor taakuitoefening, of (4) geen nadere aanduiding van reden voor verstrekken.	Functioneel belang: (1) Algemeen, (2) Mogelijk, (3) Noodzakelijk, (4) Niet bekend.	Gegevens en/of inlichtingen	Overeenkomst tot samenwerking/Convenant	Toezicht, uitvoering, opsporing, niet nader bepaald
Minister voor Wonen en Rijksdienst (lid 1 letter aa);	de resultaten van bestandsbevragingen ter verificatie (…) alsmede vastgoedtransactiegegevens, inkomensgegevens en vermogensgegevens (…) ten behoeve van het toezicht op de woningcorporaties en ten behoeve van integriteitsonderzoeken.	Algemeen	Gegevens	Nee	Uitvoering en Toezicht
Nederlandse emissieautoriteit (lid 1 letter ac);	de gegevens die worden gebruikt ten behoeve van de uitvoering van, het toezicht op en de handhaving van (…)	Noodzakelijk	Gegevens	Nee	Uitvoering, Toezicht en Handhaving
Nederlandse Voedsel- en Warenautoriteit (lid 1 letter y);	gegevens (…) ten behoeve van (…)	Algemeen	Gegevens	Nee	Uitvoering
Officier van justitie (lid 1 letter l, 1°, 2°, 3°, 4° en 5° en lid 1 letter w);	l. 1° gegevens die van belang kunnen zijn (…);	Mogelijk	Gegevens	Ja, Convenant met het Openbaar Ministerie	Uitvoering, Opsporing

Organisatie	**Omschrijving en functie van verstrekking: (1) ten behoeve van taakuitoefening, zonder nadere kwalificatie, (2) beoordeling vooraf waarbij mogelijk belang is vastgesteld, (3) noodzakelijk voor taakuitoefening, of (4) geen nadere aanduiding van reden voor verstrekken.**	**Functioneel belang: (1) Algemeen, (2) Mogelijk, (3) Noodzakelijk, (4) Niet bekend.**	**Gegevens en/ of inlichtingen**	**Overeenkomst tot samenwerking/ Convenant**	**Toezicht, uitvoering, opsporing, niet nader bepaald**
	l. 2° gegevens over (…) ten behoeve van (…) strafrechtelijk financieel onderzoek (…) l. 3° gegevens over (…) l. 4° gegevens over (…) l. 5° gegevens die van belang zijn (…)	Algemeen/ Mogelijk, Noodzakelijk	Gegevens	Nee	Uitvoering en Opsporing
	w. gegevens die nodig zijn voor de uitvoering van (…)	Noodzakelijk	Gegevens	Ja, Convenant met de Interventieteams	Handhaving
Participanten van het samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid Financieel Expertise Centrum (FEC) (lid 1 letter u);	de gegevens die noodzakelijk zijn ter uitvoering van (…)	Noodzakelijk	Gegevens	Ja	Uitvoering

Organisatie	Omschrijving en functie van verstrekking: (1) ten behoeve van taakuitoefening, zonder nadere kwalificatie, (2) beoordeling vooraf waarbij mogelijk belang is vastgesteld, (3) noodzakelijk voor taakuitoefening, of (4) geen nadere aanduiding van reden voor verstrekken.	Functioneel belang: (1) Algemeen, (2) Mogelijk, (3) Noodzakelijk, (4) Niet bekend.	Gegevens en/of inlichtingen	Overeenkomst tot samenwerking/Convenant	Toezicht, uitvoering, opsporing, niet nader bepaald
Pensioen- en Uitkeringsraad (lid 1 letter q);	gegevens over (…) ten behoeve van het vaststellen van (…)	Algemeen	Gegevens		
Politie (lid 1 letter m en lid 1 letter w);	m. gegevens die nodig zijn om (…) de integrale toepassing en handhaving van overheidsregelingen effectief en efficiënt te laten verlopen (…)	Noodzakelijk	Gegevens	Nee	Uitvoering en
	w. gegevens die nodig zijn voor de uitvoering van (…)	Noodzakelijk	Gegevens	Ja, Convenant met de Interventieteams	Handhaving
Provincies (lid 1 letter m, lid 1 letter v 1°, 2° en 3°);	m. gegevens die nodig zijn om (…) de integrale toepassing en handhaving van overheidsregelingen effectief en efficiënt te laten verlopen (…)	Noodzakelijk	Gegevens	Nee	Uitvoering en Handhaving
	1° gegevens over (…) ten behoeve van de uitvoering	Algemeen,	Gegevens	Nee	Uitvoering
	2° gegevens die van belang kunnen zijn voor de uitvoering en het toezicht op naleving (…)	Mogelijk	Gegevens	Nee	Toezicht

Organisatie	**Omschrijving en functie van verstrekking: (1) ten behoeve van taakuitoefening, zonder nadere kwalificatie, (2) beoordeling vooraf waarbij mogelijk belang is vastgesteld, (3) noodzakelijk voor taakuitoefening, of (4) geen nadere aanduiding van reden voor verstrekken.**	**Functioneel belang: (1) Algemeen, (2) Mogelijk, (3) Noodzakelijk, (4) Niet bekend.**	**Gegevens en/ of inlichtingen**	**Overeenkomst tot samenwerking/ Convenant**	**Toezicht, uitvoering, opsporing, niet nader bepaald**
	3° gegevens die van belang kunnen zijn voor vergunningverlening en het houden van toezicht (…)	Mogelijk	Gegevens	Nee	Toezicht
Sociale Verzekeringsbank lid 1 letter m en lid 1 letter w);	m. gegevens die nodig zijn om (…) de integrale toepassing en handhaving van overheidsregelingen effectief en efficiënt te laten verlopen (…)	Noodzakelijk	Gegevens	Nee	Handhaving
	w. gegevens die nodig zijn voor de uitvoering van (…)	Noodzakelijk	Gegevens	Ja, Convenant met de Interventieteams	Uitvoering
Stichting Administratie Indonesische Pensioenen (lid 1 letter r);	gegevens over (…) ten behoeve van het vaststellen (…);	Algemeen	Gegevens	Nee	Uitvoering
Stichting Autoriteit Financiële Markten (lid 1 letter s en lid 1 letter t);	s. gegevens en inlichtingen die van belang kunnen zijn voor de uitvoering (…)	Mogelijk	Gegevens en inlichtingen	Nee	Uitvoering

Organisatie	Omschrijving en functie van verstrekking: (1) ten behoeve van taakuitoefening, zonder nadere kwalificatie, (2) beoordeling vooraf waarbij mogelijk belang is vastgesteld, (3) noodzakelijk voor taakuitoefening, of (4) geen nadere aanduiding van reden voor verstrekken.	Functioneel belang: (1) Algemeen, (2) Mogelijk, (3) Noodzakelijk, (4) Niet bekend.	Gegevens en/of inlichtingen	Overeenkomst tot samenwerking/Convenant	Toezicht, uitvoering, opsporing, niet nader bepaald
	t. gegevens die van belang kunnen zijn bij de uitvoering en de handhaving (…)	Mogelijk	Gegevens	Nee	Uitvoering en Handhaving
Stichting Nationale en Internationale Wegvervoer Organisatie (lid 1 letter ab);	de controlerapporten en onderzoeksverslagen (…), gegevens omtrent (…) ten behoeve van de uitvoering en handhaving (…)	Algemeen	Gegevens	Nee	Uitvoering en Handhaving
Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen (lid 1 letter m en lid 1 letter w);	m. gegevens die nodig zijn om (…) de integrale toepassing en handhaving van overheidsregelingen effectief en efficiënt te laten verlopen (…)	Noodzakelijk	Gegevens	Nee	Uitvoering en Handhaving
	w. gegevens die nodig zijn voor de uitvoering van (…)	Noodzakelijk	Gegevens	Ja, Convenant met de Interventieteams	Uitvoering
Universiteiten (lid 1 letter o)	gegevens over (…) ten behoeve van de vaststelling (…)	Algemeen	Gegevens	Nee	Uitvoering

Organisatie	**Omschrijving en functie van verstrekking:** **(1) ten behoeve van taakuitoefening, zonder nadere kwalificatie,** **(2) beoordeling vooraf waarbij mogelijk belang is vastgesteld,** **(3) noodzakelijk voor taakuitoefening, of** **(4) geen nadere aanduiding van reden voor verstrekken.**	**Functioneel belang:** **(1) Algemeen,** **(2) Mogelijk,** **(3) Noodzakelijk,** **(4) Niet bekend.**	**Gegevens en/ of inlichtin-gen**	**Overeenkomst tot samenwerking/ Convenant**	**Toezicht, uitvoering, opsporing, niet nader bepaald**
Waterschappen (lid 1 letter k, 1°, 2° en 3°).	k. 1° gegevens over (…) ten behoeve van de uitvoering k. 2° gegevens over (…) ten behoeve van de inning (…) k. 3° gegevens die van belang kunnen zijn voor de uitvoering en het toezicht op na-leving (…)	Algemeen Mogelijk.	Gegevens	Nee	Uitvoering, Toe-zicht en Hand-having

Bijlage 12b. Tabellen met structurele ontheffingen met onderscheid naar aard samenwerking

TABEL 1	
LETTER	**GEGEVENS 'TEN BEHOEVE VAN' TAAKUITOEFENING DE AFNEMER:**
A-1	De minister van Financiën (tevens 'gegevens die worden gebruikt')
B-1, 2, 3, 4, 5 EN 6	De minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties:
C-1 EN 2	De minister van Defensie:
D-1, 2 EN 3	De minister van Economische Zaken:
E-1, 2 EN 4	De minister van Veiligheid en Justitie:
F	De minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap:
G-1, 2, 3 EN 4	De minister van Infrastructuur en Milieu:
J-1, 2, 3, 4, 5 EN 6	Gemeenten:
K-1 EN 2	Waterschappen:
L-2 EN 4	De officier van justitie:
N	Academische ziekenhuizen:
O.	Universiteiten:
Q.	De Pensioen- en Uitkeringsraad:
R.	De Stichting Administratie Indonesische Pensioenen:
V-1	Provincies:
Y.	De Nederlandse Voedsel- en Warenautoriteit:

AA.	De minister voor Wonen en Rijksdienst of het Centraal Fonds voor de Volkshuisvesting:
AB.	Stichting Nationale en Internationale Wegvervoer Organisatie:
AC.	Het bestuur van de Nederlandse emissieautoriteit:

TABEL 2	
LETTER	**GEGEVENS DIE 'VAN BELANG KUNNEN ZIJN' VOOR DE AFNEMER**
D-1	De minister van Economische Zaken:
E-2	De minister van Veiligheid en Justitie:
J-7	Gemeenten:
K-3	Waterschappen:
L-1 EN 3	De officier van justitie:
P.	De Autoriteit Consument en Markt:
S.	De Nederlandsche Bank N.V. en de Stichting Autoriteit Financiële Markten:
T.	Het Bureau Financieel Toezicht, De Nederlandsche Bank N.V., de landelijk directeur van de Belastingdienst/Grote ondernemingen en de Stichting Autoriteit Financiële Markten:
V-2 EN 3	Provincies:
X.	De gemeenschappelijke regeling DCMR Milieudienst Rijnmond:

TABEL 3	
LETTER	**GEGEVENS DIE 'NODIG ZIJN/ VAN BELANG ZIJN/ NOODZAKELIJK ZIJN' VOOR AFNEMER:**
A-2	De minister van Financiën
L-5	De officier van justitie:
M.	Gemeenten, provincies, de politie, de officier van justitie, de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, de Koninklijke marechaussee, de Inspectie SZW, de Sociale Verzekeringsbank, het Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen of de Immigratie- en Naturalisatiedienst:
U.	De participanten van het samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid Financieel Expertise Centrum (FEC), genoemd in artikel 1 van het Convenant houdende afspraken over de samenwerking in het kader van het Financieel Expertise Centrum (Convenant FEC) (Stcrt. 2014, 2351):
W.	De Inspectie SZW, het Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen, gemeenten, de Sociale verzekeringsbank, het openbaar Ministerie, de politie, de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en de Immigratie- en Naturalisatiedienst (zoals vertegenwoordigd in de landelijke Stuurgroep Interventieteams):
Z.	De inspecteur, bedoeld in artikel 1 onderdeel h, van het Besluit tegemoetkoming specifieke zorgkosten, en de ontvanger, bedoeld in artikel 1 onderdeel i, van dat besluit:

TABEL 4	
LETTER	**GEGEVENS DIE 'WORDEN GEBRUIKT' DOOR AFNEMER:**
A-1	De minister van Financiën (tevens 'ten behoeve van')
E-3	De minister van Veiligheid en Justitie:
H	De directeur van de FIOD:
I.	De landelijk directeur van de Belastingdienst/Grote ondernemingen:

TABEL 5				
HANDHAVINGSSFEREN **LETTER ARTIKEL 43C UITV. REG. AWR**	**UITVOERING**	**TOEZICHT**	**HANDHAVING**	**OPSPORING**
A-1, A-2, B-2, B-3, B-4, B-5, B-6, C-1, D-1, D-2, F, G-1, G-3, J-2, J-3, J-6, K-1, K-2, N, Q, O, R, V-1, Z,	24			
B-1, C-2,	2			2
D-3, G-4, Y,		3		
E-1, J-5, T, AB,	4		4	
E-2, E-3, H, I, L-2, L-3, L-4, L-5,				8
G-2, L-1,		2		
J-1, P, X, AC.	4	4	4	
J-4, M,			2	
J-7, K-3, S, V-2, V-3, AA,	6	6		
U.	1	1	1	1
W.		1	1	1
	41	17	12	12

TABEL 6		
LETTER	**AFNEMER**	**SAMENWERKINGSOVEREEN-KOMST/CONVENANT**
E-1, 2 EN 3	De minister van Veiligheid en Justitie:	Ja, Convenant ICOV met het OM, de Nationale Politie en de FIU
F	De minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap:	Ja, Convenant Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW)
G-1, 2, 3 EN 4	De minister van Infrastructuur en Milieu:	Ja, Kaderovereenkomst inzake de samenwerking tussen het Ministerie van Infrastructuur en Milieu en (het directoraat-generaal Belastingdienst van het) Ministerie van Financiën
J-5	De gemeenten:	Ja, Convenant met de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland
L-1	De officier van justitie:	Ja, Convenant met het Openbaar Ministerie
M	Gemeenten, provincies, de politie, de officier van justitie, de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, de Koninklijke marechaussee, de Inspectie SZW, de Sociale Verzekeringsbank, het Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen of de Immigratie- en Naturalisatiedienst:	Ja, Convenant ten behoeve van Bestuurlijke en Geïntegreerde Aanpak Georganiseerde Criminaliteit, Bestrijding Handhavingsknelpunten en Bevordering Integriteitsbeoordelingen
P.	De Autoriteit Consument en Markt:	Ja, Samenwerkingsprotocol Autoriteit Consument en Markt - Belastingdienst
U.	De participanten van het samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid Financieel Expertise Centrum (FEC), genoemd in artikel 1 van het Convenant houdende afspraken over de samenwerking in het kader van het Financieel Expertise Centrum (Convenant FEC) (Stcrt. 2014, 2351):	Ja, Convenant FEC

TABEL 6		
LETTER	AFNEMER	SAMENWERKINGSOVEREEN-KOMST/CONVENANT
W.	De Inspectie SZW, het Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen, gemeenten, de Sociale verzekeringsbank, het openbaar Ministerie, de politie, de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en de Immigratie- en Naturalisatiedienst (zoals vertegenwoordigd in de landelijke Stuurgroep Interventieteams):	Ja, Convenant met de Interventieteams

Bijlage 13. Massale gegevensverstrekking op grond van wettelijke bepalingen

Gegevensverstrekking massaal op basis van wettelijke bepalingen (Ontleend aan Kamerstukken II 2014/15, 26 653, nr. 355)	Wet
Afwijkende AOW-opbouw, wonen in Nederland werken in buitenland	AOW
Anticumulatieregeling voor buitenlandse kinderbijslag	AKW
Kinderopvangtoeslag =< 2011 gezinsbijslsag en anticumulatieregels	AKW
Kinderopvangtoeslag > 2011 gezinsbijslsag en anticumulatieregels	AKW
Verrekening schulden buitenlandse toeslagklanten met lopende SVB-uitkering	AOW, ANW
Inkomensgegevens ivm inkomensafhankelijke uitkeringen (AOW/ANW)	AOW
Tegemoetkoming ouders van thuiswonende gehandicapte kinderen (vervallen per 1-1-2015, is geworden AKW)	Regeling tegemoetkoming ouders van thuiswonende gehandicapte kinderen
Korting op AOW door SVB bij schuldig-nalatig voor de premiebetaling	AOW
Overbruggingsregeling, vermogenstoets 65 jarigen	AOW,Tijdelijke regeling overbruggingsuitkering AOW
Kinderopvangtoeslag < 2011	AKW
Persoons- relatie- en adresgegevens van natuurlijke personen	CBSwet
Beschrijvingscodes (b.v. P, E, T-biljet, etc.) van personen	CBSwet
Fiscale Afspraken Aanslag	CBSwet
Kinderopvangtoeslag =<2011	CBSwet
Kinderopvangtoeslag =<2011	CBSwet
Huur en zorgtoeslag =< 2011	CBSwet
Kinderopvangtoeslag >2011	CBSwet
Kindgevbonden budget >2011	CBSwet
Zorgtoeslag >2011	CBSwet
Huurtoeslag >2011	CBSwet
Gegevens uit de Tegemoetkomingsregeling Buitengewone Uitgaven (TBU)	CBSwet

Gegevensverstrekking massaal op basis van wettelijke bepalingen (Ontleend aan Kamerstukken II 2014/15, 26 653, nr. 355)	**Wet**
Overleden personen	CBSwet
Erf- en schenkbelasting	CBSwet
Loongegevens	CBSwet
Betaal- en spaar-, beleggings- en leenproducten	CBSwet
Lijfrente, verzekeringsproducten, levensverz.	CBSwet
Inkomensafhankelijke huurverhoging	Boek 7 BW, Uitvoeringswet huurprijzen woonruimtre
Loongegevens ex-militairen	Wachtgeldregeling
Inkomens- en vermogensgegevens	Wet langdurige zorg
Inkomensgegevens en huishoudsamenstelling	WTCG
Inkomensgegevens	ZVW
Inkomensgegevens	Wachtgeldregeling
Inkomens-en vermogensgegevens	Wet op de Rechtsbijstand
Inkomens- en vermogensgegevens	Beschikking Geldelijke Steun Eigen Woningen
Ondernemersgegevens	WBSO
Toeslagen gegevens	WWB en de Regeling SUWI
Rente en saldigegevens	WWB en de Regeling SUWI
Heffingskortingen gegevens	WWB en de Regeling SUWI
Inkomensgegevens (boX 1+ 3 signalen)	WWB en de Regeling SUWI
Inkomenscontrole 'Partnertoeslag'	WSF2000
Inkomensgegevens	WSF2000
Controle inkomens studenten	WSF2000
Inkomensgegevens	Wet administratiefrechtelijke handhaving verkeersvoorschriften (Wahv)
Toeslagen gegevens	Participatiewet
Inkomensgegevens (Gem. Roosendaal oa.)	Participatiewet
Belastbaar loon	WIA
Status aangifte	WIA
Loonaangifte gegevens	WIA
Loonaangifteketen	Wfsv
Volledig vrijgestelde voertuigen	CBSwet

Gegevensverstrekking massaal op basis van wettelijke bepalingen (Ontleend aan Kamerstukken II 2014/15, 26 653, nr. 355)	**Wet**
Basisgegevens motorrijtuigen	CBSwet
Volledig vrijgestelde voertuigen	CBSwet
Auto lease	CBSwet
PGI ivm controles VW en WAV	NVIK Machtigingsbesluit
PGI ivm toepassing BIBOB	Wet BIBOB)
PGI op vorderingen OvJ	Wetboek van strafvordering (art. 126 nd)
Beschikkingen KOT en KGB en uitbetalingen	WKO en WKB
Vraagbestand status zorgverzekerden	WZT
Antwoordbestand tbv koppeling gewerkte uren	WKO
Vraagbestand betreffende VOG	WKO
Verzoek om redelijksheidstoets	WHT
Gegevens aanlevering aan woonlastenfonds	WHT
Bijstandsgerechtigden (tbv toetsing rechtmatigheid bijstandsuitkering	WHT, WZT, WKO en WKB
Antwoord bestand over toeslagbetrokkenheid	WZT
Antwoordbericht nav afmelding wanbetaler	WZT
Bericht betaling zorgtoeslag aan CJIB	WZT
Bericht afmelding zorgtoeslagbetrokkenheid	WZT
Vraagbestand doelgroeppersoon	WKO
Gegevensaanlevering buitenlandse belastingplichtigen	Zvw

Bijlage 14. Ontvangers met onderscheiden sferen op grond van art. 43c Uitv. reg. AWR

Letter	Afnemer zoals opgenomen in de Uitvoeringsregling AWR	uitvoering	toezicht	handhaving	opsporing
a-1	de minister van Financiën	x			
a-2	de minister van Financiën	x			
b-1	de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties:	x			x
b-2	de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties:	x			
b-3	de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties:	x			
b-4	de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties:	x			
b-5	de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties:	x			
b-6	de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties:	x			
c-1	de minister van Defensie:	x			
c-2	de minister van Defensie:	x			x
d-1	de minister van Economische Zaken:	x			
d-2	de minister van Economische Zaken:	x			
d-3	de minister van Economische Zaken:		x		
e-1	de minister van Veiligheid en Justitie:	x		x	
e-2	de minister van Veiligheid en Justitie:				x
e-3	de minister van Veiligheid en Justitie:				x
f	de minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap:	x			
g-1	de minister van Infrastructuur en Milieu:	x			
g-2	de minister van Infrastructuur en Milieu:		x		
g-3	de minister van Infrastructuur en Milieu:	x			
g-4	de minister van Infrastructuur en Milieu:		x		
h	de directeur van de FIOD:				x
i.	de landelijk directeur van de Belastingdienst/Grote ondernemingen:				x
j-1	gemeenten:	x	x	x	
j-2	gemeenten:	x			
j-3	gemeenten:	x			
j-4	gemeenten:			x	
j-5	gemeenten:	x		x	

Letter	Afnemer zoals opgenomen in de Uitvoeringsregling AWR	uitvoering	toezicht	handhaving	opsporing
j-6	gemeenten:	x			
j-7	gemeenten:	x	x		
k-1	waterschappen:	x			
k-2	waterschappen:	x			
k-3	waterschappen:	x	x		
l-1	de officier van justitie:		x		
l-2	de officier van justitie:				x
l-3	de officier van justitie:				x
l-4	de officier van justitie:				x
l-5	de officier van justitie:				x
m.	gemeenten, provincies, de politie, de officier van justitie, de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, de Koninklijke marechaussee, de Inspectie SZW, de Sociale Verzekeringsbank, het Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen of de Immigratie- en Naturalisatiedienst:			x	
n	academische ziekenhuizen:	x			
o.	universiteiten:	x			
p.	de Autoriteit Consument en Markt:	x	x	x	
q.	de Pensioen- en Uitkeringsraad:	x			
r.	de Stichting Administratie Indonesische Pensioenen:	x			
s.	De Nederlandsche Bank N.V. en de Stichting Autoriteit Financiële Markten:	x	x		
t.	het Bureau Financieel Toezicht, De Nederlandsche Bank N.V., de landelijk directeur van de Belastingdienst/Grote ondernemingen en de Stichting Autoriteit Financiële Markten:	x		x	
u.	de participanten van het samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid Financieel Expertise Centrum (FEC), genoemd in art. 1 van het Convenant houdende afspraken over de samenwerking in het kader van het Financieel Expertise Centrum (Convenant FEC) (Stcrt. 2014, 2351):	x	x	x	x
v-1	provincies:	x			
v-2	provincies:	x	x		
v-3	provincies:	x	x		

Letter	**Afnemer zoals opgenomen in de Uitvoeringsregling AWR**	**uitvoering**	**toezicht**	**handhaving**	**opsporing**
w.	de Inspectie SZW, het Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen, gemeenten, de Sociale verzekeringsbank, het openbaar Ministerie, de politie, de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en de Immigratie- en Naturalisatiedienst (zoals vertegenwoordigd in de landelijke Stuurgroep Interventieteams):		x	x	x
x.	de gemeenschappelijke regeling DCMR Milieudienst Rijnmond:	x	x	x	
y.	de Nederlandse Voedsel- en Warenautoriteit:		x		
z.	de inspecteur, bedoeld in art. 1 onderdeel h, van het Besluit tegemoetkoming specifieke zorgkosten, en de ontvanger, bedoeld in art. 1 onderdeel i, van dat besluit:	x			
aa.	de minister voor Wonen en Rijksdienst of het Centraal Fonds voor de Volkshuisvesting:	x	x		
ab.	Stichting Nationale en Internationale Wegvervoer Organisatie:	x		x	
ac.	het bestuur van de Nederlandse emissieautoriteit:	x	x	x	
	Totalen	41	17	12	12

Bijlage 15. Massale gegevensverstrekking op grond van Art. 43c Uitv. reg. AWR

Gegevensverstrekking massaal op basis van Uitv. reg. AWR (Ontleend aan Kamerstukken II 2014/15, 26 653, nr. 355)	**Afnemer**	**Art. 43c Uitv. reg. AWR**
Incasso	Waterschappen, gemeenten en provincies	Art 43c j en k Uitv. reg. AWR
Incasso	Waterschappen, gemeenten en provincies	Art 43c j en k Uitv. reg. AWR
Incasso	Waterschappen, gemeenten en provincies	Art 43c j en k Uitv. reg. AWR
Gegevens te verrijken door CJIB	CJIB	Art. 43c, Uitvoeringswet AWR
Overzicht kermis- en circusvoertuigen	RVO	Ontheffing geheimhoudingsplicht Min Fin 2008
Controle taxi's en autobussen	ILenT	Art. 43c Uitv. reg. AWR
PGI ivm bestuursrechtelijke, strafrechtelijke en fiscale aanpak, bestrijding georganiseerde criminaliteit	LIEC/RIECS	Art. 43c lid 1 letter m Uitv. reg. AWR.
PGI ivm aanpak van arbeidsgerelateerde fraude binnen het sociale zekerheidsdomein	Handhaving	Art. 43c lid 1 letter w Uitv. reg. AWR
PGI ivm landelijke samenwerking interventieteams	Landelijke stuurgroep interventieteams	Art. 43c lid letter m Uitv. reg. AWR.
PGI ivm projecten iSZW	Illegale tewerkstelling	Art. 43c lid 1 letter w Uitv. reg. AWR.
PGI ivm de registratie verzoeken vanuit de Belastingdienst / MKB / carrousel OB fraude	Handelsregister KvK	Ontheffing van de geheimhoudingsplicht door het Directoraat-Generaal van de Belastingdienst in het schrijven d.d. 18 juni 2013 met kenmerk DGB/2013/3195 M
PGI ivm handel in rechtspersonen	Financieel expertisecentrum	Art. 43c lid 1 letter u Uitv. reg. AWR
PGI ivm onderzoeken Uitzendbureaus	Inspectie SZW	Art. 43c lid 1 letter m Uitv. reg. AWR

WETTELIJK KADER AWR EN AWB (PAR. 5.2 – 5.7)

Verschijnings- en vergezelplicht (par. 5.2)

Artikel 41 AWR
Hij die zich, ingevolge de belastingwet opgeroepen tot het mondeling aan de inspecteur verstrekken van gegevens en inlichtingen, voor het onderhoud met de inspecteur doet vertegenwoordigen, is des gevorderd gehouden zijn vertegenwoordiger te vergezellen.

Artikel 45 AWR
Om geldige redenen kan de inspecteur vertegenwoordiging uitsluiten in de nakoming van een verplichting van hem die zelf tot die nakoming in staat is.

Artikel 2:1 lid 1 Awb
Een ieder kan zich ter behartiging van zijn belangen in het verkeer met bestuursorganen laten bijstaan of door een gemachtigde laten vertegenwoordigen.

Artikel 2:2 lid 1 Awb
Het bestuursorgaan kan bijstand of vertegenwoordiging door een persoon tegen wie ernstige bezwaren bestaan, weigeren.

Verstrekken van gegevens en inlichtingen 'te zijnen aanzien' (par. 5.3)

Artikel 47 lid 1 letter a, AWR,
Ieder is gehouden desgevraagd aan de inspecteur de *gegevens en inlichtingen* te verstrekken welke voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang kunnen zijn.

Artikel 49 lid 1 AWR
De *gegevens en inlichtingen* dienen duidelijk, stellig en zonder voorbehoud te worden verstrekt, mondeling, schriftelijk of op andere wijze – zulks ter keuze van de inspecteur – en binnen een door de inspecteur te stellen termijn.

Artikel 5:13 Awb
Een toezichthouder maakt van zijn bevoegdheden slechts gebruik voor zover dat redelijkerwijs voor de vervulling van zijn taak nodig is.

Artikel 5:16 Awb
Een toezichthouder is bevoegd *inlichtingen* te vorderen.

Artikel 5:20 lid 1 Awb
Een ieder is verplicht aan een toezichthouder binnen de door hem gestelde redelijke termijn alle medewerking te verlenen die deze redelijkerwijs kan vorderen bij de uitoefening van zijn bevoegdheden.

Verstrekken van inzage in boeken, bescheiden en andere gegevensdragers (par.5.4)

Art. 47 lid 1 letter b AWR
Ieder is gehouden *desgevraagd* aan de inspecteur de *boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan* – zulks ter keuze van de inspecteur – waarvan de *raadpleging* van belang kan zijn voor de vaststelling van de feiten welke invloed kunnen uitoefenen op de belastingheffing te zijnen aanzien, voor dit doel *beschikbaar* te stellen.

Art. 49 lid 2 AWR
Toegelaten moet worden, dat kopieën, leesbare afdrukken of uittreksels worden gemaakt van de voor *raadpleging beschikbaar gestelde gegevensdragers* of de inhoud daarvan.

Art. 5:13 Awb
Een toezichthouder maakt van zijn bevoegdheden slechts gebruik voor zover dat redelijkerwijs voor de vervulling van zijn taak nodig is.

Art. 5:17 lid 1 Awb
1. Een toezichthouder is bevoegd inzage te *vorderen* van *zakelijke gegevens en bescheiden*.
2. Hij is bevoegd van *de gegevens en bescheiden* kopieën te maken.
3. Indien het maken van kopieën niet ter plaatse kan geschieden, is hij bevoegd *de gegevens en bescheiden* voor dat doel voor korte tijd mee te nemen tegen een door hem af te geven schriftelijk bewijs.

Art. 5:20 lid 1 Awb
Een ieder is verplicht aan een toezichthouder binnen de door hem gestelde redelijke termijn alle medewerking te verlenen die deze redelijkerwijs kan vorderen bij de uitoefening van zijn bevoegdheden.

Gegevensdragers van verantwoordingsplichtige bij derden (par. 5.5)

Art. 48 AWR
1 De in artikel 47, lid 1 onderdeel b, bedoelde verplichting geldt onverminderd voor een derde bij wie zich gegevensdragers bevinden van degene die gehouden is deze, of de inhoud daarvan, aan de inspecteur voor raadpleging beschikbaar te stellen.

2 De inspecteur stelt degene wiens gegevensdragers hij bij een derde voor raadpleging vordert, gelijktijdig hiervan in kennis.

Art. 5:13 Awb
Een toezichthouder maakt van zijn bevoegdheden slechts gebruik voor zover dat redelijkerwijs voor de vervulling van zijn taak nodig is.

Art. 5:17 Awb
1. Een toezichthouder is bevoegd inzage te vorderen van zakelijke gegevens en bescheiden.

Art. 5:20 Awb
1. Een ieder is verplicht aan een toezichthouder binnen de door hem gestelde redelijke termijn alle medewerking te verlenen die deze redelijkerwijs kan vorderen bij de uitoefening van zijn bevoegdheden.

Toegang tot een gebouwen of grond (par. 5.6)

Art. 50 AWR
1 Degene die een gebouw of grond in gebruik heeft, is verplicht de inspecteur en de door deze aangewezen deskundigen desgevraagd toegang te verlenen tot alle gedeelten van dat gebouw en alle grond, voor zover dat voor een ingevolge de belastingwet te verrichten onderzoek nodig is.
2 De gevraagde toegang moet worden verleend, tussen acht uur 's ochtends en zes uur 's avonds, met uitzondering van zaterdagen, zondagen en algemeen erkende feestdagen.
3 Indien het gebouw of de grond wordt gebruikt voor het uitoefenen van een bedrijf, een zelfstandig beroep of een werkzaamheid als bedoeld in artikel 52, eerste lid, wordt, voor zover het redelijkerwijs niet mogelijk is het onderzoek te doen plaatsvinden gedurende de in het tweede lid bedoelde uren, de gevraagde toegang verleend tijdens de uren waarin het gebruik voor de uitoefening van dat bedrijf, dat zelfstandig beroep of die werkzaamheid daadwerkelijk plaatsvindt.
4 De gebruiker van het gebouw of de grond is verplicht desgevraagd de aanwijzingen te geven die voor het onderzoek nodig zijn.

Art. 5:15 Awb
1. Een toezichthouder is bevoegd, met medeneming van de benodigde apparatuur, elke plaats te betreden met uitzondering van een woning zonder toestemming van de bewoner.
2. Zo nodig verschaft hij zich toegang met behulp van de sterke arm.
3. Hij is bevoegd zich te doen vergezellen door personen die daartoe door hem zijn aangewezen.

Verstrekken van gegevens en inlichtingen ten behoeve van derden (par. 5.7)

Art. 53 AWR

1. Met betrekking tot administratieplichtigen als bedoeld in artikel 52 zijn de in de artikelen 47 en 48 tot en met 50 geregelde verplichtingen van overeenkomstige toepassing ten behoeve van:
   a. de belastingheffing van derden;
   b. de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan hen is opgedragen.
2. Onverminderd de verplichtingen, bedoeld in het eerste lid, zijn de bij of krachtens de belastingwet aan te wijzen administratieplichtigen gehouden de bij of krachtens de belastingwet aan te wijzen gegevens en inlichtingen waarvan de kennisneming voor de heffing van de belasting van belang kan zijn eigener beweging te verstrekken aan de inspecteur volgens bij of krachtens de belastingwet te stellen regels.
3. De administratieplichtigen, bedoeld in het tweede lid, zijn gehouden bij de gegevens en inlichtingen, bedoeld in het tweede lid, het Burgerservicenummer te vermelden van degene op wie de gegevens en inlichtingen betrekking hebben.
4. Het bepaalde in het eerste lid, aanhef en onderdeel a, is niet van toepassing op de personen en de lichamen als bedoeld in artikel 55, voor zover het de in dat artikel bedoelde gegevens en inlichtingen betreft.

Artikel 53a AWR (verschoningsrecht)

1. Voor een weigering om te voldoen aan de verplichtingen ten behoeve van de belastingheffing van derden kunnen alleen beklerders van een geestelijk ambt, notarissen, advocaten, artsen en apothekers zich beroepen op de omstandigheid, dat zij uit hoofde van hun stand, ambt of beroep tot geheimhouding verplicht zijn.
2. Met betrekking tot de verplichtingen ten behoeve van de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan administratieplichtigen is opgedragen, is artikel 51 van overeenkomstige toepassing.

Artikel 55 AWR

1. Onze Ministers, openbare lichamen en rechtspersonen die bij of krachtens een bijzondere wet rechtspersoonlijkheid hebben verkregen, de onder hen ressorterende instellingen en diensten, alsmede lichamen die hoofdzakelijk uitvoering geven aan het beleid van het Rijk, verschaffen, mondeling, schriftelijk of op andere wijze – zulks ter keuze van de inspecteur – de gegevens en inlichtingen, en wel kosteloos, die hun door de inspecteur ter uitvoering van de belastingwet worden gevraagd.
2. Onze Minister kan, op schriftelijk verzoek, ontheffing verlenen van de in het eerste lid omschreven verplichting.

Artikel 5:20 Awb (medewerkingsverplichting en geheimhouding)

1. Een ieder is verplicht aan een toezichthouder binnen de door hem gestelde redelijke termijn alle medewerking te verlenen die deze redelijkerwijs kan vorderen bij de uitoefening van zijn bevoegdheden.

2. Zij die uit hoofde van ambt, beroep of wettelijk voorschrift verplicht zijn tot geheimhouding, kunnen het verlenen van medewerking weigeren, voor zover dit uit hun geheimhoudingsplicht voortvloeit.

KAMERSTUKKEN, JURISPRUDENTIE, RAPPORTEN EN OVERIGE DOCUMENTEN

Kamerstukken Eerste en Tweede Kamer

Kamerstukken I 1954/55, 4080, nr. 3
Kamerstukken I 1990/91, 21 034, nr. 27a
Kamerstukken I 1991/92, 21 221, nr. 174b
Kamerstukken I 1993/94, 21 287, nr. 15d
Kamerstukken I 1994/95, 23 983, nr. 242b
Kamerstukken I 1995/96 23 700, nr. 188b
Kamerstukken I 2012/13, 31 051, nr. F
Kamerstukken I 2013/14, C, Q, bijlage
Kamerstukken I 2016/17 33 989, nr. 34
Kamerstukken I 2008/09, 31 122, nr. I
Kamerstukken I 2015/16, 34 374, A
Kamerstukken II 1858/59, XV, nr. 6
Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 3
Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 7
Kamerstukken II 1915/16, 205, nr. 3
Kamerstukken II 1950/51, I 957, nr. 1
Kamerstukken II 1954/55, 4080, nr. 3
Kamerstukken II 1970/71, 10 927, nr. 1
Kamerstukken II 1978/79, 15 575, nr. 3
Kamerstukken II 1979/80, 16 180, nr. 2
Kamerstukken II 1981/82, 17 522, nr. 2
Kamerstukken II 1981/82, 19 495, nr. 3
Kamerstukken II 1982/83, 17 725, nr. 7
Kamerstukken II 1984/85, 17 050, nr. 57
Kamerstukken II 1984/85, 19 073, A
Kamerstukken II 1984/85, 19 073, nr. 3
Kamerstukken II 1985/86, 17 050, nr. 57
Kamerstukken II 1985/86, 19 073, nr. 1
Kamerstukken II 1985/86, 19 393, nr. 3
Kamerstukken II 1985/86, 19 393, nr. 4
Kamerstukken II 1985/86, 19 393, nr. 5
Kamerstukken II 1986/87, 19 393, nr. 150b
Kamerstukken II 1987/88, 19 393, nr. 3
Kamerstukken II 1987/88, 19 393, nr. 5

Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 1
Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 2
Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3
Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 4
Kamerstukken II 1988/89, 21 287, B
Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3
Kamerstukken II 1989/90, 21 287, nr. 4
Kamerstukken II 1990/91, 21 221, nr. 5
Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 5
Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 7
Kamerstukken II 1991/92, 21 287, nr. 8
Kamerstukken II 1991/92, 21 287, nr. 9
Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 2
Kamerstukken II 1992/93, 19 073, nr. 9
Kamerstukken II 1992/93, 19 073, nr. 13
Kamerstukken II 1992/93, 23 050, nr. 1
Kamerstukken II 1992/93, 23 050, nr. 2
Kamerstukken II 1992/93, 23 088, nr. 3
Kamerstukken II 1992/93, 23 251, nr. 3
Kamerstukken II 1992/93, 29 041, nr. 3
Kamerstukken II 1993/94, 23 700, A
Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3
Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 4
Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5
Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5 B
Kamerstukken II 1994/95, 23 780, nr. 8
Kamerstukken II 1995/96, 23 470, nr. 11
Kamerstukken II 1995/96, 23 470, nr. 14
Kamerstukken II 1995/96, 23 700, nr. 24
Kamerstukken II 1995/96, 24 513, nr. 3
Kamerstukken II 1995/96, 24 617, B
Kamerstukken II 1995/96, 24 617, nr. 3
Kamerstukken II 1995/96, 24 707, nr. 3
Kamerstukken II 1996/97, 25 019, nr. 3
Kamerstukken II 1996/97, 25 280, nr. 3
Kamerstukken II 1997/98, 25 087, nr. 4
Kamerstukken II 1997/98, 25 892, nr. 3
Kamerstukken II 1998/99, 22 775, nr. 14
Kamerstukken II 2000/01, 27 831, nr. 1
Kamerstukken II 2000/01, 27 400, IXB, nr. 27
Kamerstukken II 2001/02, 28 362, nr. 2
Kamerstukken II 2002/03, 17 050, nr. 248
Kamerstukken II 2003/04, 29 218, nr. 3
Kamerstukken II 2003/04, 29 702, nr. 3
Kamerstukken II 2003/04, 29 708, nr. 3

Kamerstukken II 2004/05, 13 186, nr. 3
Kamerstukken II 2004/05, 28 244, nr. 82
Kamerstukken II 2004/05, 29 708, nr. 7
Kamerstukken II 2004/05, 29 758, nr. 1
Kamerstukken II 2004/05, 29 758, nr. 5
Kamerstukken II 2004/05, 29 758, nr. 11
Kamerstukken II 2004/05, 29 758, nr. 24
Kamerstukken II 2004/05, 29 960, nr. 1
Kamerstukken II 2004/05, 29 960, nr. 2
Kamerstukken II 2004/05, 30 050, nr. 2
Kamerstukken II 2004/05, 30 186, nr. 3
Kamerstukken II 2005/06, 27 831, nr. 15
Kamerstukken II 2005/06, 29 362, nr. 107
Kamerstukken II 2005/06, 29 362, nr. 77
Kamerstukken II 2005/06, 30 186, nr. 8
Kamerstukken II 2005/06, 30 306, nr. 6
Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3
Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7
Kamerstukken II 2005/06, 30 327, nr. 3
Kamerstukken II 2005/06, 30 474, nr. 3
Kamerstukken II 2005/06, 30 645, nr. 2
Kamerstukken II 2006/07, 30 071, nr. 37
Kamerstukken II 2006/07, 30 577, nr. 7
Kamerstukken II 2006/07, 30 580, nr. 3
Kamerstukken II 2006/07, 30 844, nr. 3
Kamerstukken II 2006/07, 30 895, nr. 3
Kamerstukken II 2007/08, 30 050, nr. 4
Kamerstukken II 2007/08, 30 645, nr. 8
Kamerstukken II 2007/08, 31 201, nr. 3
Kamerstukken II 2007/08, 31 201, nr. 25
Kamerstukken II 2008/09, 29 911, nr. 27
Kamerstukken II 2008/09, 30 645, nr. 14
Kamerstukken II 2009/10, 32 250, nr. 3
Kamerstukken II 2010/11, 30 645, nr. 100
Kamerstukken II 2010/11, 31 066, nr. 98
Kamerstukken II 2010/11, 31 490, nr. 54
Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 1
Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 3
Kamerstukken II 2010/11, 34 940, nr. 55
Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 83
Kamerstukken II 2012/13, 26 643, nr. 282
Kamerstukken II 2012/13, 31 066, nr. 149
Kamerstukken II 2012/13, 31 066, nr. 155
Kamerstukken II 2012/13, 33 622, nr. 3
Kamerstukken II 2012/13, 33 622, nr. 7

Kamerstukken II 2012/13, 33 650, nr. 2
Kamerstukken II 2012/13, 33 714, nr. 2
Kamerstukken II 2013/14, 17 050, nr. 450
Kamerstukken II 2013/14, 33 655, nr. C
Kamerstukken II 2013/14, 33 753, nr. 6
Kamerstukken II 2013/14, 33 989 nr. 3
Kamerstukken II 2014/15, 17 050, nr. 505
Kamerstukken II 2014/15, 26 653, nr. 355
Kamerstukken II 2014/15, 31 066, nr. 214
Kamerstukken II 2014/15, 31 066, nr. 236
Kamerstukken II 2014/15, 31 765, nr. 116
Kamerstukken II 2014/15, 32 761, nr. 71
Kamerstukken II 2014/15, 32 761, nr. 79
Kamerstukken II 2014/15, 33 606, nr. 4
Kamerstukken II 2014/15, 34 000, IX, nr. 2
Kamerstukken II 2014/15, 34 000, nr. 11
Kamerstukken II 2014/15, 34 047, nr. 3
Kamerstukken II 2016/17, 17 050, nr. 533
Kamerstukken II 2016/17, 25 087 en 31 477, nr. 138
Kamerstukken II 2016/17, 31 051, nr. 16
Kamerstukken II 2016/17, 31 066, nr. 340
Kamerstukken II 2016/17, 31 066, nr. 365
Kamerstukken II 2016/17, 33 772, nr. 2
Kamerstukken II 2016/17, 33 989
Kamerstukken II 2016/17, 34 527 B
Kamerstukken II 2016/17, 34 550 IX, nr. 2
Kamerstukken II 2016/17, 34 553, nr. 3
Kamerstukken II 2016/17, 31 051, nr. 16
Kamerstukken II 2017/18, 29 911, nr. 180
Kamerstukken II 2017/18, 31 066, nr. 390
Kamerstukken II 2017/18, 31 066, nr. 408
Kamerstukken II 2017/18, 31 066, nr. 401
Kamerstukken II 2017/18, 32 140, nr. 33

Handelingen Eerste en Tweede Kamer

Handelingen I 2010/11, nr. 24
Handelingen II 1951/52, nr. 1957
Handelingen II 1951/52, nr. 1940
Handelingen II 1986/87, nr. 52
Handelingen II 1990/91, nr. 33
Handelingen II 1992/93, nr. 83
Handelingen II 1995/96, nr. 49
Handelingen II 2009/10, nr. 100
Handelingen II 2014/15, nr. 644

Handelingen II 2016/17, nr. 51
Handelingen II 2016/17, nr. 67
Aanhangsel Handelingen II 2005/06, nr. 263
Aanhangsel Handelingen II 2013/14, nr. 211
Aanhangsel Handelingen II 2014/15, nr. 892
Aanhangsel Handelingen II 2014/15, nr. 893
Aanhangsel Handelingen II 2014/15, nr. 644
Aanhangsel Handelingen II 2014/15, nr. 645
Aanhangsel Handelingen II 2014/15, nr. 428
Aanhangsel Handelingen II 2014/15, nr. 429
Aanhangsel Handelingen II 2014/15, nr. 645

Overige kamerstukken

Brief van de staatssecretaris van Financiën, 30 juni 2017 met kenmerk 2017-0000128405
Brief van staatssecretaris van Financiën, 26 juni 2018 met kenmerk 2018-0000110839
Brief van staatssecretaris van Financiën, 5 juli 2018 met kenmerk 2018-0000104155
College bescherming persoonsgegevens, 5 maart 2013, kenmerk z2012-00847

JURISPRUDENTIELIJST

Europese jurisprudentie

Europees Hof voor de Rechten van de Mens (zaaknaam)

EHRM 21 februari 1975, Series A, nr. 18, NJ 1975/462 (Golder vs. Verenigd Koninkrijk)
EHRM 26 april 1979, nr. 6538/74 (Sunday Times vs. Verenigd Koninkrijk)
EHRM 25 maart 1983, nrs. 5947/72, 6205/73, 7052/75, 7061/75, 7107/75, 7113/75 en 7136/75 (Silver e.a. vs. Verenigd Koninkrijk)
EHRM 21 februari 1984, Serie A, nr. 73, NJ 1988/937 (Öztürk vs. Duitsland)
EHRM 2 augustus 1984, nr. 8691/79, NJ 1988/534 (Malone vs. Verenigd Koninkrijk)
EHRM 7 juli 1989, nr. 10873/84, Series A, nr. 159 (Tre Traktörer vs. Zweden)
EHRM 24 april 1990, nr. 01224/05 A, NJ 1991/523 (Kruslin en Huvig vs Frankrijk)
EHRM 25 februari 1992, nr. 02093/03, NJ 1994/117 (Pfeiffer en Plankl vs. Oostenrijk)
EHRM 16 december 1992, nr. 13710/88, NJ 1993/400 (Niemietz vs. Duitsland)
EHRM 25 maart 1983, nrs. 5947/72, 6205/73, 7052/75, 7061/75, 7107/75, 7113/75 en 7136/75 (Silver e.a. vs. Verenigd Koninkrijk)
EHRM 24 februari 1994, Serie A nr 284, BNB 1994/175 (Bendenoun vs. Frankrijk)
EHRM 28 oktober 1994, Serie A, nr. 300, NJ 1995/509 (Murray vs. Verenigd Koninkrijk)
EHRM 22 november 1994, nr. 13616/88 (Hentrich vs. Frankrijk)
EHRM 27 maart 1996, nr. 17488/90, NJ 1996/577, NJCM-Bulletin 1996 (Goodwin vs. Verenigd Koninkrijk)
EHRM 17 december 1996, nr. 43/1994/490/572, BNB 1997/254 (Saunders vs. Verenigd Koninkrijk)
EHRM 24 September 1997, Reports of Judgments and Decisions 1997-V, nr. 1830 (Garyfallou AEBE vs. Griekenland)
EHRM 8 juli 1999, nrs. 23536/94 en 24408/94 (Baskaya en Okçuoglu vs. Turkije)
EHRM 9 november 1999, nr. 26449/95 (Spacek vs. Tsjechische Republiek)
EHRM 12 mei 2000, nr. 35394/00 (Kahn vs. Verenigd Koninkrijk)
EHRM 12 mei 2000, nr. 35394/97, NJ 2002/180 (Kahn vs. Verenigd Koninkrijk)
EHRM 3 mei 2001, nr. 31827/96, BNB 2002/2, AB 2001/343 (JB vs. Zwitserland)
EHRM 25 september 2001, nr. 44787/98, NJ 2003/48/670 (P.G. en J.H. vs. Verenigd Koninkrijk)
EHRM 16 april 2002, nr. 37971/97 NJ 2003/452, V-N 2002/47.5, AB 2002/277 (Sociétés Colas vs. Frankrijk)
EHRM 7 november 2002, nr. 37571/97, NJB 2003/4 (Veeber vs. Estland)
EHRM 28 januari 2003, nr. 44647/98 (Peck vs. Verenigd Koninkrijk)
EHRM 25 februari 2003, nr. 51772/99, EHRC 2003/36 (Roemen en Schmit vs. Luxemburg)

EHRM 15 juli 2003, nr. 33400/96, EHRC 2003/76 (Ernst e.a. vs. België.)
EHRM 17 november 2005, nr. 56720/00, (Gabriele Metzger vs. Duitsland)
EHRM 24 november 2005, nr. 49429/99 (Capital Bank AD vs. Bulgarije)
EHRM 19 juni 2006, nr. 35014/97 (Hutten-Czapska vs. Polen)
EHRM 10 oktober 2006, nr. 40403/02 (Pessino vs. Frankrijk)
EHRM 11 januari 2007, nr. 73049/01 (Anheuser-Busch Inc. vs. Portugal)
EHRM 16 oktober 2007, nr. 74336/01, EHRC 2008/3 (Wieser en Bicos Beteiligungen GmbH vs. Oostenrijk)
EHRM 25 januari 2008, nr. 38258/03, NJ 2008/584 (Van Vondel vs. Nederland)
EHRM 4 december 2008, nr. 30562/04 en 30566/04 (S. en Marper vs. Verenigd Koninkrijk).
EHRM 21 april 2009, nr. 19235/03, NJ 2009/577 (Marttinen vs. Finland)
EHRM 20 mei 2010, nr. 29889/04, AB 2011/1 (Olujić vs. Kroatië)
EHRM 2 september 2010, nr. 35623/05 (Uzun vs. Duitsland)
EHRM 14 oktober 2010, nrs. 23759/03 en 37943/06 (Shchokin vs. Oekraïne)
EHRM 5 april 2012, nr. 11663/04, AB 2012/323 (Chambaz vs. Zwitserland)
EHRM 14 maart 2013, nr. 24117/08 (Bernh Larsen Holding AS e.a. vs. Noorwegen)
EHRM 18 april 2013, nr. 26419/10, EHRC 2013/130 (Saint Paul vs. Luxembourg)
EHRM 2 oktober 2014, nr. 97/11 (Delta Pekárny vs. Tsjechische Republiek)
EHRM 4 december 2015, nr. 47143/06, NJB 2016/402, EHRC 2016/87 (Roman Zakharov vs. Rusland)
EHRM 12 januari 2016, nr. 37138/14, NJB 2016/641, EHRC 2016/92 (Szabó en Vissy vs. Hongarije)

Hof van Justitie van de Europese Unie
HvJ EU 18 mei 1982, C-155/79, NJ 1983/150 (Australian Mining & Smelting Europe Limited vs. Europese Commissie)
HvJ EU 22 oktober 2002, C-94/00 (Roquette Frères vs. Europese Commissie)
HvJ EU 20 mei 2003, nrs. C-465/00, C-138/01 en C-139/01 (Österreichischer Rundfunk and Others).
HvJ EU 7 mei 2009, C-553/07 (Rijkeboer)
HvJ EU 14 september 2010, C-550/07, NJ 2010/629 (Akzo Nobel Chemicals Ltd. en Akcros Chemicals Ltd. vs. Europese Commissie)
HvJ EU 22 december 2010, C-279/09 (DEB Deutsche Energiehandels- und Beratungsgesellschaft mbH vs. Bundesrepublik Deutschland vs. Europese Commissie)
HvJ EU 22 oktober 2013, C-276/12 (Sabou)
HvJ EU 8 april 2014, C-293/12 (Digital Rights Ireland Ltd. vs. Minister for Communications, Marine and Natural Resources e.a.)
HvJ EU 8 april 2014, C-594/12 (Digital Rights Ireland Ltd. vs. Kärntner Landesregierung, Michael Seitlinger, Christof Tschohl e.a.)
HvJ EU 1 oktober 2015, C-201/14, (Smaranda Bara vs. Presedintele Casei Nationale de Asigurari de Sanatate e.a)
HvJ EU 17 december 2015, C-419/14 (WebMindLicenses)
HvJ EU 21 december 2016, C-203/15 en C-698/15 (Tele2)
HvJ EU 16 mei 2017, C-682/15 (Berlioz Investment Fund SA)

Het Gerecht van Eerste Aanleg van de Europese Unie
GVeG EU 4 april 1990, nr. T-30/89, Jur. 1990, p. II-163 (Hilti vs. Europese Commissie)
GVeG EU 17 september 2007, nr. T-125/03 en T-253/03, Jur. 2007, p. II-3523 (Akzo Nobel vs. Europese Commissie)
GVeG EU 14 november 2012, nr. T-140/09 (Nexans and Prysmian vs. Europese Commissie)

Nationale jurisprudentie[1]

Hoge Raad der Nederlanden (vindplaatsen)
HR 11 maart 1895, W 6637
HR 28 oktober 1895, W 6734
HR 30 juni 1913, W 9520, NJ 1913/1046
HR 30 maart 1914, W9641, NJ 1914/744
HR 24 oktober 1923, B. 3306
HR 28 november 1923, B 3324
HR 3 november 1926, B 3917
HR 27 januari 1927, NJ 1927/926
HR 27 juni 1927, LJN:BG9434, NJ 1927/926
HR 21 december 1927, B 4178
HR 17 februari 1928, W 11818, NJ 1928/727
HR 25 juni 1928 B 4296
HR 14 november 1928, B 4396
HR 5 februari 1930, B 4691
HR 23 mei 1932, W 12503
HR 23 november 1932, B 5327
HR 26 november 1936, B 6596
HR 19 april 1939, B 6898
HR 27 maart 1940, B 7138
HR 26 november 1947, B 8423
HR 20 juni 1951, B 9055
HR 1 oktober 1952, B 9254
HR 2 mei 1955, LJN:AY2065, BNB 1956/193
HR 2 mei 1955, LJN:AY4122, BNB 1956/193
HR 1 mei 1957, LJN:AY1633, BNB 1957/195
HR 25 juni 1963, ECLI:NL:HR:1963:42, NJ 1964/239
HR 23 januari 1965, LJN:AB5669, NJ 1965/388
HR 15 maart 1966, LJN:AB4852, NJ 1966/379
HR 1 juli 1966, LJN:AX6607, BNB 1966/268
HR 7 februari 1967, LJN:AB4002, NJ 1967/271
HR, 7 januari 1970, LJN:AX6845, BNB 1970/78

1 In Nederland krijgen gerechtelijke uitspraken een ECLI-code sinds 28 juni 2013. Uitspraken die reeds een Landelijk Jurisprudentie Nummer (LJN) hadden hebben die – in het laatste deel van de ECLI-code – behouden. De uitspraken vanaf die datum zijn gekenmerkt door de ECLI en daarvoor met de LJN en/of BNB.

HR 20 oktober 1971, LJN:AY4112, BNB 1971/233
HR 4 januari 1972, LJN:AB3692, NJ 1972/121
HR 10 december 1974, LJN:AB4412, BNB 1975/52
HR 14 september 1977, LJN:AX3456, BNB 1977/238
HR, 12 april 1978, LJN:AX3264, BNB 1978/135
HR 7 maart 1979, LJN:AX2998, BNB 1979/114
HR 6 juni 1979, LJN:AM4573, BNB 1979/211
HR 25 oktober 1983, LJN:AG4685, NJ 1984/132
HR 1 maart 1985, LJN:AC9066, NJ 1985/173
HR 28 mei 1985, LJN:AC8903, NJ 1985/822
HR 14 juni 1985, LJN:AC9068, NJ 1986/175
HR 16 juni 1985, LJN:AC8934, BNB 1986/29
HR 1 oktober 1985, LJN:AB7744, NJ 1986/406
HR 25 oktober 1985, LJN:AC9069, NJ 1986/176
HR 19 november 1985, LJN:AC9105, NJ 1986/533
HR 8 januari 1986, LJN:AW8125, BNB 1986/128
HR 6 mei 1986, LJN:AB9404, NJ 1986/813
HR 6 mei 1986, LJN:AB9405, NJ 1986/814
HR 6 mei 1986, LJN:AB9406, NJ 1986/815
HR 28 mei 1986, LJN:AW8017, BNB 1986/238
HR 21 november 1986, LJN:AC9578, NJ 1987/318
HR 4 februari 1987, LJN:AW7764, BNB 1987/159
HR 6 maart 1987, LJN:AG5554, NJ 1987/1016
HR 8 april 1987, LJN:AW7701, BNB 1987/191
HR 10 februari 1988, LJN:ZC371, BNB 1988/160
HR 10 februari 1988, LJN:ZC3761, BNB 1988/160
HR 26 april 1988, LJN:AD5708, NJ 1989/390
HR 22 februari 1989, LJN:ZC3995, BNB 1989/145
HR 4 juli 1989, LJN:ZC4078, BNB 1989/258
HR 22 december 1989, LJN:AD0997, NJ 1990/779
HR 26 januari 1990, LJN:AC0965, BNB1990/697 en NJ 1991/393
HR 23 mei 1990, LJN:ZC4295, BNB 1990/240
HR 14 november 1990, LJN:ZC4441, BNB 1992/127
HR 19 december 1990, LJN:ZC4492, BNB 1991/176
HR 17 april 1991, LJN:ZC4554, V-N 1991/1565
HR 21 augustus 1991, LJN:ZC4657, BNB 1991/272
HR 8 november 1991, LJN:ZC0409, NJ 1992/277
HR 22 november 1991, LJN:ZC0422, NJ 1992/315
HR 11 december 1991, LJN:AW5744, BNB 1992/243 en FED 92/178
HR 27 mei 1992, LJN:ZC4999, BNB 1992/303
HR 1 juli 1992, LJN:ZC5028, BNB 1992/306
HR 9 september 1992, LJN:BH8233, BNB 1992/366
HR 9 september 1992, LJN:ZC5051, BNB 1992/366
HR 23 september 1992, LJN:BH8949, BNB 192/387
HR 25 september 1992, LJN:ZC0690, NJ 1993/467

HR 4 november 1992, LJN:ZC5152, BNB 1993/90
HR 9 maart 1993, LJN:ZC9268, NJ 1993/633
HR 13 juli 1993, LJN:ZC5412, BNB 1993/279 en V-N 1993/2597
HR 3 oktober 1993, LJN:ZD0189, NJ 1996/219
HR 22 december 1993, LJN:ZC5554, BNB 1994/302
HR 11 maart 1994, LJN:ZC1296, NJ 1995/3
HR 29 maart 1994, LJN:ZC9694, NJ 1994/537
HR 29 maart 1994, LJN:ZC9693, NJ 1994/552 en V-N 1994/1366
HR 25 januari 1995, LJN:AA3025, BNB 1995/64
HR 27 juni 1995, LJN:ZD1070, NJ 1995/662
HR 13 december 1995, LJN:AA3171, V-N 1995/4460
HR 19 december 1995, LJN:ZD0328, NJ 1996/249
HR 10 mei 1996, LJN:ZC2072, NJCM-Bulletin 1996
HR 22 oktober 1996, LJN:ZD0556, NJ 1997/154
HR 21 februari 1997, LJN:ZC2284, NJ 1997/305
HR 12 maart 1997, LJN:ZC6589, BNB 1997/146
HR 28 januari 1998, LJN:AA2391, BNB 1998/147
HR 23 december 1998, LJN:AA2269, BNB 1999/75
HR 7 april 1998, LJN:ZD1002, NJ 1998/559
HR 25 mei 1999, LJN:ZD1552, NJ 1999/580
HR 6 december 2000, LJN:AA8860, BNB 2001/53
HR 19 juni 2001 LJN:AB2202, NJ2001/574
HR 19 juni 2001, LJN:AB2202, NJ 2001/574
HR 25 januari 2002, LJN:AD8475, BNB 2002/136
HR 12 februari 2002, LJN:AD4402, NJ 2002/440
HR 8 maart 2002, LJN:AD9880, AB 2002/353
HR 3 mei 2002, LJN:AF0642, V-N 2002/58.4
HR 7 juni 2002, LJN:AE3833, BNB 2002/284
HR 27 september 2002, LJN:AD8780, V-N 2002/49.3
HR 7 februari 2003, LJN:AF4117, BNB 2003/127
HR 11 februari 2003, LJN:AF2343, NJ2003/274
PHR 11 februari 2003, LJN:AF2343
HR 18 april 2003, LJN:AF7408, BNB 2003/268 en V-N 2003/22.8
HR 12 september 2003, LJN:AK3485, BNB 2004/111
HR 21 oktober 2003, LJN:AH 9998, NJ 2007/9
HR 21 oktober 2003, LJN:AL6238, NJ 2007/8
HR 18 november 2003, LJN:AL6238, NJ2007/8
HR 27 februari 2004, LJN:AF5556, BNB 2004/225, NJ 2004/239 en FutD 2004/469
HR 30 maart 2004, LJN:AM2533, NJ 2004/376
PHR 2 november 2004, LJN:AR199
HR 22 april 2005, LJN:AT4468, BNB 2005/337
HR 29 april 2005, LJN:AT4895, V-N 2005/33.4
PHR 16 september 2005, LJN:AO9013, BNB 2006/111
HR 23 september 2005, LJN:AR6468, NTFR 2005/1232
HR 23 september 2005, LJN:AU3140, BNB 2006/21 en V-N 2005/46.5

HR 13 januari 2006, LJN:AU4533, NJ 2006/480
HR 24 januari 2006, LJN:AU4666, NJ 2006/109
HR 27 januari 2006, LJN:AR6478, V-N 2006/9.3
HR 27 januari 2006, LJN:AR6513, V-N 2006/9.4
HR 3 februari 2006, LJN:AV0821, BNB 2006/204, 205, V-N 2006/9.7 en V-N 2006/9.8
PHR 19 september 2006, LJN:AV1141, NJ 2007/39
HR 22 september 2006, LJN:AY8656, BNB 200745
HR 31 oktober 2006, LJN:AY7790, AB 2007/30
PHR 31 oktober 2006, LJN:AY7790, AR 2007/30
HR 22 juni 2007, LJN:BA7728, BNB 2007/292
HR 7 december 2007, LJN:BA1113
HR 11 maart 2008, LJN:BC6140, NJ 2008/175
HR 21 maart 2008, LJN:BA8179, BNB 2008/207
HR 10 april 2009, LJN:BG9470, NJ 2010/471
HR 27 mei 2008, LJN:BC1369, NJ2008/407
HR 18 september 2009, LJN:BI5906, BNB 2010/21 en NJ 2009/566
PHR 23 september 2009 LJN:AR6468, V-N 2005/1232
HR 29 september 2009, LJN:BJ8881
HR 18 september 2009, LJN:BI5906, NJ 2009/566
HR 4 juni 2010, LJN:BM0137, BNB 2010/322
HR 18 juni 2010, LJN:BM7705, BNB 2010/301
HR 24 oktober 2010, LJN:BO4927
HR 26 oktober 2010, LJN:BM2422
HR 21 december 2010, LJN:BO8202, AB 2011/293
PHR 24 december 2010, LJN:BO4927, JWB 2011/22
HR 4 januari 2011, LJN:BM6673, NJ2012/145
HR 9 september 2011, LJN:BQ8097, NJ 2011/595
HR 22 november 2011, LJN:BT6402, NJ 2011/561
HR 27 april 2012, LJN:BV3426, NJ 2012/408
HR 27 april 2012, LJN:BW4095, BNB 2012/192
PHR 27 april 2012, LJN:BV3426
HR 13 november 2012, LJN:BW9338, NJ 2013/413
PHR 12 februari 2013, LJN:BV3004
PHR 1 maart 2013 LJN:BZ3640
HR 5 maart 2013, LJN:BZ2949, NJ 2013/162
HR 15 maart 2013, LJN:BY6101
HR 23 april 2013, LJN:BY5352, NJ2013/576
HR 24 mei 2013, LJN:CA1396, NJ2013/559
HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, NJ 2013/435, AB 2013/343
HR 12 juli 2013, LJN:BZ3640, AB 2013/343
HR 25 oktober 2013, LJN:CA1396, NJ 2013/559
HR 1 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1017, NTFR2013/2164
HR 4 november 2014, ECLI:NL:HR:2014:3109
HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, BNB 2015/173
HR 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1117

HR 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1129
HR 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1130, NJ 2015/265
HR 29 april 2016, ECLI:NL:HR:2016:756
PHR 16 augustus 2016, ECLI:NL:PHR:2016:885
PHR 3 februari 2017, ECLI:NL:PHR:2017:44
HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:286
HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:287
HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:288
HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:310
HR 9 juni 2017, ECLI:NL:HR.2017:1046

Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State (vindplaatsen)
ARvS 22 november 1982, LJN:AP2763, BNB 1985/33
ARvS 31 juli 1984, LJN:AP3404, BNB 1985/35 en FED 1985/133
ABRvS 28 april 1998, LJN:AN5834, AB 1999/43
ABRvS 25 juni 1998, LJN:ZF3428, AB 1999/44
ABRvS 31 juli 1998, LJN:AN5836, AB 1999/45
ABRvS 23 april 2002, LJN:AE3602, AB 2002/232
ABRvS 17 juli 2002, LJN:AE5445
ABRvS 29 augustus 2005, LJN:AU2116, JB 2005/307
ABRvS 12 april 2006, LJN:AW1281, AB 2006/281
ABRvS 31 januari 2007, LJN:AZ 7426, AB 2007/53
ABRvS 24 oktober 2007, LJN:BB6318, AB 2008/3
ABRvS 12 maart 2008, LJN:BC6449
ABRvS 9 april 2008, LJN:BC9069
ABRvS 21 januari 2009, LJN:BH0484
ABRvS 15 juli 2009, LJN:BJ2662, AB 2010/97 en JB 2010/195
ABRvS 27 januari 2010, LJN:BL0746, AB 2010/48
ABRvS 8 december 2010, LJN:BO6638, AB 2011/289, JB 2011/26; JV 2011/55
ABRvS 18 mei 2011, LJN:BQ4954, AB 2011/301
ABRvS 10 augustus 2011, LJN:BR4653
ABRvS 2 november 2011, LJN:BU3136, AB 2012/5
ABRvS 2 november 2011, LJN:BU3149, AB 2012/53 en JV 2012/14
ABRvS 23 november 2011, LJN:BU5438, AB 2012/169
ABRvS 30 november 2011, LJN:BU6361, JV 2012/110
ABRvS 8 februari 2012, LJN:BV3256, JV 2012/153
ABRvS 2 mei 2012, LJN:BW4551, AB 2012/150
ABRvS 31 oktober 2012, LJN:BY1691, BA 2012/273
ABRvS 20 november 2013, ECLI:NL:RVS:2013:1988, JOR 2016/68
ABRvS 12 november 2014, ECLI:NL:RVS:2014:4097, AB 2015/113
ABRvS 3 februari 2016, ECLI:NL:RVS:2016:253

Centrale Raad van Beroep (vindplaatsen)
CRvB 8 september 1998, LJN:ZB7865, JB 1998/245, RAwb 1999/48 en RSV 1998/311
CRvB 1 mei 2001, LJN:ZB9247, RSV 2001/144

CRvB 3 september 2003, LJN:AF3007, RSV 2003/9
CRvB 30 juni 2006, LJN:AX8402,
CRvB 11 april 2007, LJN:BA2410, BA2436, BA2445 en BA2447, AB 2007/149
CRvB 16 januari 2014, ECLI:NL:CRVB:2014:191, AB 2014/203
CRvB 17 februari 2015, ECLI:NL:CRVB:2015:425, JWWB 2015/91
CRvB 2 december 2015, ECLI:NL:CRVB:2015:4192, AB 2016/77

College van Beroep voor het bedrijfsleven (vindplaatsen)
CBb 17 december 1992, nr. 92/1954/113/126, UCB 1992/78
CBb 5 november 1997, nr. 94/2550/001/013, JB 1998/98 en RAwb 1998/61
CBb 21 juli 1998, LJN:ZF3595, AB 1998/437 en JB 1998/223
CBb 2 maart 1999, LJN:AA3409, JOR 1999/64 en AB 1999/168
CBb 24 juni 2003, LJN:AI0088, AB 2003/363
CBb 8 december 2006, LJN:AZ4121
CBb 7 juni 2007, LJN:BA7443, AB 2007/279 en JOR 2007/185
CBb 21 juli 2008, LJN:BE9669, AB 2008/288
CBb 28 januari 2010, LJN:BL5674, AB 2010/125
CBb 2 februari 2010, LJN:BL5463, AB 2010/317
CBb 11 februari 2010, LJN:BL3730, GJ 2010/50 en AB 2010/243
CBb 29 juli 2010, LJN:BM9470
CBb 7 januari 2011, LJN:BP0669, AWB 10/1136, AWB 10/1209
CBb 30 augustus 2011, LJN:BR6737, AB 2011/328 en JB 2011/243
CBb 25 oktober 2011, LJN:BU4338, JB 2011/283
CBb 15 november 2011, LJN:BU4338, AWB 11/631
CBb 7 december 2011, LJN:BU9170, AWB 10/132 en AB 2012/160
CBb 23 januari 2012, LJN:BV8376
Cbb 21 februari 2012, LJN:BY7026
CBb 23 februari 2012, LJN:BV8596, JB 2012/98
CBb 24 april 2012, LJN:BW3574, RF 2012/54
CBb 4 juli 2012, LJN:BX0927
CBb 21 december 2012, LJN:BY7031, JB 2013/41
CBb 21 december 2012, LJN:BY7026, AB 2013/49 en JOR 2013/48
CBb 18 februari 2013, LJN:BZ1173, AWB 09/1180
CBb 28 maart 2013, LJN:BZ6866, JOR 2013/174
CBb 21 mei 2013, LJN:CA3139
CBb 12 september 2013, ECLI:NL:CBB:2013:166, AB 2014/205
CBb 21 november 2013, ECLI:NL:CBB:2013:248
CBb 27 februari 2014, ECLI:NL:CBB:2014:97
CBb 4 april 2014, ECLI:NL:CBB:2014:107
CBb 9 april 2015, ECLI:NL:CBB:2015:121
CBb 8 juli 2015, ECLI:NL:CBB:2015:191
CBb 21 september 2015, ECLI:NL:CBB:2015:287
CBb 21 september 2015, ECLI:NL:CBB:2015:288
CBb 15 januari 2016, ECLI:NL:CBB:2016:1
CBb 15 januari 2016, ECLI:NL:CBB:2016:2

CBb 15 januari 2016, ECLI:NL:CBB:2016:3
CBb 2 maart 2016, ECLI:NL:CBB:2016:38
CBb 14 april 2016, ECLI:NL:CBB:2016:114, JONDR2016/892
CBb 22 februari 2017, ECLI:NL:CBB:2017:46
CBb 10 januari 2018, ECLI:NL:CBB:2018:3

Gerechtshoven (vindplaats)
Hof 's-Gravenhage 12 januari 1972, LJN:AY4480, BNB 1972/232
Hof 's-Hertogenbosch 28 september 1976, NJ 1977/312
Hof 's-Gravenhage 1 maart 1982, LJN:AX2320, V-N 1982/2162
Hof 's-Hertogenbosch 25 november 1983, LJN:AX1697, V-N 1984/1580
Hof Amsterdam 1 april 1985, Infobulletin 85/559
Hof Arnhem 5 februari 1986, LJN:AW7226, BNB 1987/210
Hof 's-Gravenhage 3 juli 1989, LJN:AW2373, BNB 1990/160
Hof Amsterdam 22 mei 1990, LJN:BH7275, FED 1991/113
Hof Arnhem 2 oktober 1990, LJN:AW5493, V-N 1991/634.7
Hof 's-Hertogenbosch 31 december 1993, LJN:AS3025, Belastingblad 1994/586
Hof Amsterdam 6 januari 1994, FutD 1994/466
Hof Amsterdam 4 mei 1994, FutD 1995/106 en FutD 1995/1731
Hof Amsterdam 1 juli 1994, nr. 93/4634
Hof Leeuwarden 20 december 1995, LJN:AD2454, NJ 1996/646
Hof 's-Hertogenbosch 31 december 1995, FutD 1994/919
Hof Leeuwarden 20 september 1996, FutD 1996/2074
Hof Amsterdam 30 september 1997, nr. 95/4323
Hof Amsterdam 30 september 1997, nr. 95/4324
Hof Amsterdam 30 juni 1999, V-N 1999/4011
Hof 's-Gravenhage 30 mei 2000, LJN:AV7008, V-N 2000/40.1.2
Hof Amsterdam 10 augustus 2001, LJN:AD4476, V-N 2001/56.6
Hof Amsterdam 4 oktober 2006, LJN:AY9334, V-N 2007/4.1.2
Hof Arnhem 19 februari 2005, LJN:AS9219, V-N 2005/29.1.2
Hof Amsterdam 11 september 2002, LJN:AE9142, V-N 2003/13.2.2
Hof Leeuwarden 19 april 2002, LJN:AE1866, V-N 2002/23.4
Hof Amsterdam 5 mei 2002, LJN:AE4697, FutD 2002/1347
Hof 's-Gravenhage 16 mei 2002, LJN:AV5382, V-N 2002/45.8
Hof Amsterdam 12 augustus 2002, LJN:AE6767, NJ 2003/305
Hof Den Bosch 22 oktober 2002, Infobulletin 2003/379
Hof 's-Hertogenbosch 5 december 2002, LJN:AV4531, V-N 2003/9.4
Hof Amsterdam 22 september 2003, LJN:AL1769, V-N 2003/49.4
Hof 's-Hertogenbosch 3 oktober 2007, LJN:BC0098, V-N 2008/12.1.4
Hof Den Haag 30 december 2004, LJN:AS1915, AB 2006/301
Hof Amsterdam 22 april 2005, LJN:AT5435, V-N 2005/40.1.2
Hof Amsterdam 16 juli 2005, LJN:AV4297, V-N 2006/13.7
Hof Amsterdam 25 oktober 2005, LJN:AZ2716
Hof Amsterdam 18 januari 2006, LJN:AU9845
Hof 's-Hertogenbosch 21 maart 2006, LJN:AW4328, V-N 2006/21.4

Hof Amsterdam 31 augustus 2006, LJN:AZ1035, V-N 2007/8.6
Hof Leeuwarden 23 februari 2007, LJN:BA0192
Hof Amsterdam, 25 oktober 2007, LJN:BB6708, RN2007.116
Hof Amsterdam, 6 december 2007, LJN:BC0850
Hof 's Hertogenbosch 15 januari 2008, LJN:BC6793, V-N 2008/27.21
Hof Arnhem 10 april 2008, LJN:BC985
Hof Amsterdam 17 februari 2009, LJN:BH3842
Hof Amsterdam 7 mei 2009, LJN:BI3639, Belastingblad 2009/890
Hof Amsterdam 16 juli 2009, LJN:BJ3144
Hof 's-Hertogenbosch 14 augustus 2009, LJN:BK0147
Hof Arnhem 10 november 2009, LJN:BK5383
Hof Amsterdam 17 november 2009, ECLI:NL:GHAMS:2009:BK3931
Hof 's-Gravenhage 14 juli 2010, LJN:BN4401
Hof 's-Hertogenbosch 5 oktober 2010, LJN:BN9352
Hof Arnhem 5 juli 2011, LJN:BR1282, V-N 20011/1863
Hof 's-Hertogenbosch 10 november 2011, LJN:BU5693, V-N 2011/2873
Hof 's-Hertogenbosch 10 november 2011, LJN:BV2180, V-N 2012/308
Hof Amsterdam 22 november 2011, ECLI:NL:GHAMS:2011:BV8632
Hof Leeuwarden 29 november 2011, LJN:BU6834, V-N 2011/3021
Hof 's-Gravenhage 11 januari 2012, LJN:BV2117
Hof 's-Gravenhage 11 januari 2012, LJN:BV6885
Hof Amsterdam 12 juni 2012, LJN:BX9014
Hof Amsterdam 18 oktober 2012, LJN:BY3875, V-N 2012/2783
Hof Den Haag 23 april 2013, LJN:CA3041, JOR 2013/209
Hof Amsterdam 2 mei 2013, LJN:CA0464, V-N 2013/1185
Hof Arnhem-Leeuwarden 22 mei 2013, LJN:CA1810, V-N 2013/1237
Hof 's-Hertogenbosch 27 juni 2013, ECLI:NL:GHSHE:2013:2621
Hof Amsterdam 14 november 2013, ECLI:NL:GHAMS:2013:4482, NJ 2014/912
Hof 's-Hertogenbosch 19 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2803, V-N 2014/43.6
Hof Arnhem-Leeuwarden 27 januari 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:519
Hof 's-Hertogenbosch 27 maart 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:1086
Hof Amsterdam 23 april 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:1499
Hof Arnhem Leeuwarden 25 augustus 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:6248
Hof Arnhem-Leeuwarden 22 maart 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:2285
Hof 's-Hertogenbosch, 20 februari 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:515
Hof 's-Hertogenbosch 13 april 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:1593

Rechtbanken (vindplaatsen)

Rb. Amsterdam 26 januari 1972, LNJ:AC5182, NJ 1972/222, WFR 1972/5103
Rb. 's-Gravenhage 28 december 1989, LJN:BI9610, FED 1990/306
Rb. 's-Gravenhage 3 september 1992, Infobulletin 92/771
Rb. 's-Gravenhage 29 september 2000, nr.s KG 00/1107 en KG 00/1189, FutD 2000/1920
Rb. 's-Gravenhage 9 april 2003, LJN:AF7087, AB 2003/199
Rb. Rotterdam 7 augustus 2003 LJN:AI1062, AB 2004/92

Rb. 's-Gravenhage, 13 april 2004, LJN:AO7419, AB 2004/300 en NJF 2004/358
Rb. Leeuwarden 8 juli 2004, LJN:AQ0935, FutD 2004/1303
Rb. Rotterdam 11 juli 2006, LJN:AY6361, AB 2007/35
Rb. Rotterdam 13 januari 2006, LJN:AU9926
Rb. Haarlem 3 oktober 2006, LJN:AZ1788
Rb. Haarlem 6 oktober 2006, LJN:AY8851
Rb. Rotterdam 10 oktober 2006, LJN:AZ0060, RF 2007/6
Rb. Rotterdam 9 november 2006, LJN:AZ2053, RF 2007/7
Rb. Rotterdam 24 april 2007, LJN:BA4376, RF 2007/60
Rb. Rotterdam 29 oktober 2007, LJN:BB6936, RF 2008/5
Rb. Rotterdam 10 januari 2008, LJN:BC2987, AB 2008/122
Rb. 's-Gravenhage 13 oktober 2008, LJN:BH2647
Rb. Haarlem, 25 juni 2009, LJN:BJ0797
Rb. 's-Gravenhage 2 september 2009, LJN:BJ7910
Rb. Haarlem 11 november 2009, LJN:BK3115
Rb. Breda 1 februari 2010, LJN:BL5304
Rb. Rotterdam 26 maart 2010, LJN:BL9871
Rb. Breda 7 april 2010, LJN:BM6232
Rb. Rotterdam 20 april 2010, LJN:BM4487, RF 2010/65
Rb. Breda, 12 juli 2010, LJN:BN2554
Rb. Arnhem, 21 september 2010, LJN:BN7821
Rb. 's-Hertogenbosch, 5 april 2011, LJN:BQ1594
Rb. Alkmaar, 20 juni 2011, LJN:BQ8642, RF 2011/80
Rb. 's-Gravenhage 13 juli 2011, LJN:BR5001
Rb. Rotterdam 5 oktober 2011, LJN:BT6741
Rb. Amsterdam 6 oktober 2011, LJN:BT6955
Rb. Amsterdam 14 oktober 2011, LJN:BU2940
Rb. Rotterdam 4 november 2011, LJN:BR4191
Rb. Amsterdam 8 november 2011, LJN:BW2575
Rb. Haarlem 5 april 2012, LJN:BW4871
Rb. 's-Gravenhage, 13 april 2012, LJN:BW2236
Rb. Rotterdam 22 juni 2012, LJN:BW9478
Rb. Rotterdam 5 september 2012, LJN:BX6988
Rb. Breda 7 september 2012, LJN:BY0697
Rb. 's-Gravenhage, 5 oktober 2012, LJN:BX978, JOR 2012/326
Rb. Arnhem 20 november 2012, LJN:BY3601
Rb. Haarlem 11 februari 2013, LJN:BZ3282
Rb. Zeeland-West-Brabant 12 februari 2013, LJN:CA0562
Rb. Zeeland-West-Brabant 19 februari 2013, LJN:BZ8318
Rb. Rotterdam 21 februari 2013, LJN:BW9478
Rb. Rotterdam 21 februari 2013, LJN:BZ2448
Rb. Rotterdam 4 maart 2013, LJN:BZ3231, JOR 2013/142
Rb. Zeeland-West-Brabant 21 maart 2013, LJN:CA3114
Rb. Gelderland 4 juni 2013, LJN:CA1899
Rb. Gelderland 6 juni 2013, LJN:CA1888

Rb. Gelderland 24 september 2013, ECLI:NL:RBGEL:2013:3202
Rb. Amsterdam 30 oktober 2013, ECLI:NL:RBAMS:2013:7983
Rb. Oost-Brabant 26 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6553
Rb. Gelderland 14 januari 2014:ECLI:NL:RBGEL:2014:90
Rb. Rotterdam 1 oktober 2014, ECLI:NL:RBROT:2014:8023
Rb. Den Haag, 14 januari 2015, ECLI:NL:RBDHA:2015:248
Rb. Noord-Nederland 23 april 2015, ECLI:NL:RBNNE:2015:2046
Rb. Rotterdam 4 juni 2015, ECLI:NL:RBROT:2015:3894
Rb. Rotterdam Rb. Rotterdam, 5 januari 2016, ECLI:NL:RBROT:2016:112.
Rb. Midden-Nederland, 8 april 2016, ECLI:NL:RBMNE:2016:2106
Rb. Amsterdam 25 mei 2016, ECLI:NL:RBAMS:2016:3331
Rb. Rotterdam 15 juli 2016, ECLI:NL:RBROT:2016:5395
Rb. Zeeland-West-Brabant, 29 november 2016, ECLI:NL:RBZWB:2016:7501, V-N 2017/8.6
Rb. Rotterdam 26 januari 2017, ECLI:NL:RBROT:2017:1060
Rb. Amsterdam 2 maart 2017, ECLI:NL:RBAMS:2017:3950, FutD 2017/ 1858 en 1859
Rb. Den Haag 10 januari 2018, ECLI ECLI:NL:RBDHA:2018:171

Overige jurisprudentie

RvB 's-Gravenhage 8 juni 1928, B 4635
RvB 's-Gravenhage 26 november 1928, B 4645
RvB Amsterdam I 31 maart 1930, B 4889
District Court of the United States for the Northern district of Illinois, 7 oktober 1931, nrs 22852 en 23232 (United States vs. Alphonse Capone)
RvB Amsterdam 26 november 1936, B 6596
Politierechter Amsterdam 29 juli 1953, Weekblad 4153

Resoluties, Besluiten en Verordeningen

- Resolutie van het Europees Parlement van 3 mei 1976, PbEG C 100
- Resolutie van het Europees Parlement van 3 november 1995, PbEG L 281
- Resolutie van de minister van Financiën van 3 juni 1982, nr. 582–10 335, V-N 1982
- Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 3 september 1923, 76, B 3493
- Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 22 januari 1985, nr. 585–61, V-N 1985, p. 638
- Besluit van de Staatssecrataris van Financiën van 12 augustus 1985, nr. 585-17771
- Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 8 september 1988, nr. AFZ 88/1223, V-N 1988, p. 2252
- Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 22 maart 1989, AFZ 89/1005, V-N 1989/1076.9
- Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 21 juli 1995, BNB1995/260), ingetrokken 15 juni 2001, Stcrt. 2001, 121
- Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 15 april 1996, AFZ 95/4121M, V-N 1996, p. 1884

- Besluit van de staatssecretaris van Financiën 19 juli 1996, PFC 96/854, V-N 1996 p. 2955
- Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 19 juli 1996, nr. PFC/96/854U, zoals gewijzigd bij besluit van 3 april 2000, nr. AFZ 2000/956M, Stcrt. 2011, 12570
- Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 30 oktober 1998, nr. PFC98/742, V-N 1998/58.6 en Infobulletin 1998/854
- Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 19 mei 1999, AFZ99/1542M, V-N 1999/25.21
- Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 3 april 2000, nr. AFZ2000/956M, V-N 2000/19.4
- Besluit van de minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport van 8 juli 2002, VGB/VL 2295523, Stcrt. 2002, 127
- Besluit van de minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport, organisatie VWA (Voedsel en Waren Autoriteit), Stcrt. 2002 127
- Besluit van de staatssecretaris van Financiën, in overeenstemming met de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, de minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport en de minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer, van 10 februari 2006, nr. DGB2006/556M, Stcrt. 2006, 36
- Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 6 april 2006, nr. CPP2006/546M, Stcrt. 2006, 76, V□N 2006/29.6
- Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 16 december 2009, Stcrt. 2009, 20224
- Besluit van De Nederlandsche Bank N.V. van 21 december 2006, nr. Juza/2006/02543/pvdb, Stcrt. 2006, 252
- Besluit van de minister van Financiën van 25 januari 2007, CPP2006/2715M, Stcrt. 2007, 24
- Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 18 januari 2008, CPP2007/3066M, Stcrt. 2008, 21
- Besluit van de minister van Financiën en de minister van Justitie van 18 juli 2008, nr. FM 2008-01794 M, Stcrt. 2008, 142
- Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 16 december 2009, nr. CPP2009/2346M, Stcrt. 2009, 20224
- Besluit van de minister van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie van 5 december 2011, nr. WJZ/11172898, Stcrt. 2011, 22325
- Besluit van de minister van Infrastructuur en Milieu van 13 december 2011, nr. IENM/IVW-2011/14993, Stcrt. 2011, 23871
- Besluit Fiscaal Bestuursrecht van Financiën van 4 april 2011, nr. BLKB2011/1087M, Stcrt. 2011, 6414, V-N 2011/20.5
- Besluit van de minister van Financiën van 15 juli 2011, FM 2011/9360 M, Stcrt. 2011, 13552
- Besluit van de Nederlandse Zorgautoriteit van 27 september 2011, Stcrt. 2011, 17685
- Besluit van de minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport van 18 januari 2012, DWJZ-3098167, Stcrt. 2012, 883

- Besluit van de Autoriteit Consument en Markt van 2 april 2013, ACM/DJZ/2013/200834, Stcrt. 2013, 9716
- Besluit van het Bestuur van het Bureau Financieel Toezicht (Bft), c.q. de voorzitter van het bestuur Bft van 22 april 2013, Stcrt. 2013, 11451
- Besluit van de staatssecretaris van Veiligheid en Justitie van 15 mei 2013, nr. BOACAT2013/029, Stcrt. 2013, 13475
- Besluit van de staatssecretaris van Infrastructuur en Milieu van 9 juli 2013, nr. IENM/BSK-2013/127535, Stcrt. 2013, 19399
- Besluit van de staatssecretaris van Veiligheid en Justitie van 29 augustus 2013, nr. BOACAT2013/061, Stcrt. 2013, 25378
- Besluit van de minister van Financiën en de minister van Veiligheid en Justitie van 6 september 2013, FM 2013/1120M, Stcrt. 2013, 25564
- Besluit van de Autoriteit Consument en Markt van 22 juli 2014, ACM/DJZ/2014/203978, Stcrt. 2014, 21624
- Besluit van de minister voor Wonen en Rijksdienst van 24 juni 2015, nr. 2015-0000355375, Stcrt. 2015, 17887
- Besluit van de staatssecretaris van Veiligheid en Justitie van 25 november 2015 nr. BOACAT2015/055, Stcrt. 2015, 43149
- Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 15 februari 2016, BLKB2016/19, Stcrt. 2016, 9680, V-N 2016/18.8. onder 5
- Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 24 mei 2017, nr. 2017-1209, Stcrt. 2017, 38270
- Besluit van het Bestuur van de Kansspelautoriteit, van 1 juni 2016, kenmerk 00.073.935, Stcrt. 2016, 41902
- Besluit van de minister van Veiligheid en Justitie van 16 juni 2016, kenmerk: 771903/16/NCTV, Stcrt. 2016, 36263
- Besluit van de Autoriteit Consument en Markt van 4 juli 2016, ACM/DJZ/2016/203134, Stcrt. 2016, 37736
- Besluit van de Nederlandse Zorgautoriteit van 1 november 2016, Stcrt. 2016, 58658
- Verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016, PB L 2016 119/1 van 4 mei 2016

Staatspublicaties

- Staatsregeling voor het Bataafse Volk, 1 mei 1798
- Stb. 1805, 3, Bekrachtiging Plan van algemeene belastingen
- Stb. 1805, 17a, ‘provisionele instructie voor de opzieners over de middelen te lande’.
- Stb. 1821, 9 Stelselwet
- Stb. 1815, 40, Wet van 23 juni 1815, bepalende het vervroegen der termijnen van betaling van de driecte belastingen over den jare
- Stb. 1892, 223, Belasting op de inkomsten uit vermogen, 27 september 1892
- Stb. 1893, 149, Belasting op de bedrijfs en andere inkomsten, 2 oktober 1893
- Stb. 1914, 563, Wet op de inkomstenbelasting 1914
- KB 20 februari 1926, 28, Verzameling van voorschriften, 1926, 2768

- Stb. 1940, 405, Besluit op de Winstbelasting 1940, van 26 juli 1940, Verordeningenblad nr. 83/1940
- Stb. 1944, E100, Besluit Herstel Rechtsverkeer van 17 september 1944
- Stb. 1944, E 133, Besluit Vijandelijk Vermogen van 20 oktober 1944
- Stb. 1945, F 222, Besluit van 10 oktober 1945, Deviezenbesluit 1945
- Stb. 1945, F 115, Besluit van 5 juli 1945, betreffende Besluit intrekking bank- en muntbiljetten van honderd gulden
- Stb. 1945, F 133, Machtigingsbesluit Geldzuivering van 3 augustus 1945
- Stb. 1950, K 598, Wet op de personele belasting 1950
- Stb. 1956, 362, Successiewet 1956
- Stb. 1959, 301, Algemene wet inzake rijksbelastingen van 2 juli 1959
- Stb. 1991, 95, Wijziging wet tot uitbreiding van informatieverplichting in internationale verhoudingen
- Stb. 1996, 333, Algemene wet bestuursrecht van 20 juni 1996
- Stb.1969, 403, Besluit kerninstallaties, splijtstoffen en ertsen
- Stb.1972, 472, Het Vergunningenbesluit inrichtingen luchtverontreiniging
- Stb. 1979, 10, Vergunningenbesluit afgewerkte olie
- Stb. 2004, 564, Besluit van 21 oktober 2004, houdende bepalingen ter uitvoering van de Wet documentatie vennootschappen, Besluit documentatie vennootschappen, art. 2 letter b
- Stb. 2004, 300, Wet op de uitgebreide identificatieplicht
- Stb. 2008, 305, Besluit van de minister van Financiën en de minister van Justitie van 18 juli 2008, nr. FM 2008-01794 M
- Stb. 2006, 664, Besluit van 11 december 2006, houdende de vaststelling van het tijdstip van inwerkingtreding van de Wet op het financieel toezicht, twee andere wetten en diverse besluiten
- Stb. 2013, 103. Besluit van 13 maart 2013, houdende vaststelling van het tijdstip van inwerkingtreding van de Instellingswet Autoriteit Consument en Markt

Aanwijzingen, besluiten en overige regelingen (officiële publicaties).

- Aanschrijving Afdeling Directe Belastingen, H. Postma, 19 juli 1944, nr. 47
- Aanwijzing gegevensverstrekking financiële dienstverleners, Stcrt. 2004, 95 ingetrokken Stcrt. 2011, 3243
- Aanwijzing opsporingsbevoegdheden, Stcrt. 2011, 3240
- Aanwijzing toezichthoudende ambtenaren art. 25 Warenwet, Stcrt. 1994, 46 en gewijzigd Stcrt. 1996, 98
- Aanwijzing toezichthouders Voedsel en Waren Autoriteit, Stcrt. 2002, 247
- Algemeen Reglement voor de Departementale Besturen, wet van 10 juli 1805
- Algemene leidraad Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft) en Sanctiewet (SW), versie januari 2014 (ministerie van Financiën)
- Auditdienst Rijk, Ministerie van Financiën, Audit FEC Belastingdienst-Bevindingen, 17 november 2015, kenmerk ADR/2015/1535 M
- Gedragscode openbare accountants/Belastingdienst, 6 december 1994, AFZ94/4517M.

- Informatieprotocol FEC 2014, bijlage B bij procesbeschrijving (intern, niet voor publicatie)
- Convenant pilot commercieel vastgoed binnen de FEC-activiteit PPS, Stcrt. 2015, 4834
- FEC flyer Samenwerken aan versterking van integriteit in de financiële sector, https://www.fec-partners.nl/nl/publicaties/informatiefolders_fec, geraadpleegd: 5 mei 2017 (intern, niet voor publicatie)
- Handhavingsbeleid van de Autoriteit Financiële Markten en De Nederlandsche Bank, Stcrt. 2008, 132
- Handreiking Privacy Impact Assessment (PIA), introductie, handreiking en vragenlijst, Versie 1.2, November 2015.
- Informatieporotcol IKZ 2016, Stcrt. 2016, 59 229
- Informatieprotocol FEC 2014 (inclusief addendum) inzake de samenwerking op het gebied van bestrijding van terrorismefinanciering, Stcrt. 2015, 18775
- Informatieprotocol FEC 2014, Stcrt. 2014, 7155
- Mandaat Autoriteit Financiële Markten per 18 april 2016, Stcrt. 2016, 19911
- Praktijkhandreiking 1113, NBA, 21 oktober 2010
- Prioritering van handhavingsonderzoeken door de ACM, Stcrt. 2016, 14564
- Protocol AAFD, 1 juli 2015, nr. BLKB2015-572, Stcrt. 2015, 17271
- Regeling aanwijzing gedragswetenschappers gesloten jeugdzorg, Stcrt. 2007, 248
- Regeling aanwijzing toezichthouders Wmg, Stcrt. 2007, 103
- Regeling van 17 december 2008, nr. DB2008/705 tot wijziging van enige fiscale uitvoeringsregelingen, Stcrt. 2008, 253
- Regeling van de minister van Financiën en de minister van Justitie van 23 juli 2008, nr. FM 2008-1792 M, Stcrt. 2008, 142
- Regeling van de minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport van 10 januari 2012, nr. DWJZ-3098167, Stcrt. 2012, 883
- Regeling van de Minister-President, minister van Algemene Zaken van 30 september 2015, nr. 3151041, houdende de vaststelling van de Aanwijzingen inzake de rijksinspecties
- Regeling van de staatssecretaris van Financiën van 30 december 2013, nr. DB 2013/599M tot wijziging van enige fiscale uitvoeringsregelingen en van enige overige uitvoeringsregelingen alsmede van de Wet belastingen op milieugrondslag, Stcrt. 2013, 36216
- Richtlijn met Beleidsuitgangspunten bij de opsporing en vervolging van belastingdelicten ingevolge art. 68 lid 2 AWR, van 16 januari 1985, Stcrt 1985, 15
- Samenwerkingsovereenkomst voor Interventieteams 2017, Stcrt. 2017, 20624
- Samenwerkingsovereenkomst voor interventieteams, 8 oktober 2003 (geen officieel publicatienummer)
- Samenwerkingsprotocol Autoriteit Consument en Markt – Belastingdienst van 22 januari 2015, Stcrt. 2015, 4468
- Samenwerkingsprotocol tussen de AFM en de NZa inzake samenwerking en coördinatie op het gebied van toezicht, regelgeving, beleid, overleg en andere taken met een gemeenschappelijk belang, (niet officieel gepubliceerd:

www.afm.nl/~/media/Files/convenant/samenwerkingsprotocol_afm_nza_van_20070910.ashx.)
- Voorschrift informatieverstrekking 1993 (VIV 1993), Stcrt. 1998, 243
- Werkwijze ACM voor onderzoek in digitale gegevens, Stcrt. 2014, 3993
- Werkwijze AFM inzien en kopiëren van digitale gegevens, Stcrt. 2011, 3119
- Werkwijze Nma m.b.t. het inzien en kopiëren van digitale gegeven en bescheiden, Stcrt. 2003, 109 en Stcrt. 2007, 243
- Working Party 29 (WP29) Guidelines on Data Protection Impact Assessment (DPIA) and determining whether processing is 'likely to result in a high risk' for the purposes of Regulation 2016/679, dd 4 april 2017

Rapporten en onderzoeken
- AFM-rapport Ruim een jaar toezicht op marktmisbruik, 2007, p. 14-15.
- Belastingdienst, Rapport Fiscaal toezicht op maat van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst. Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (2012). Fiscaal toezicht op maat, Den Haag, 2012
- Belastingdienst, Rapport onderzoek horizontaal toezicht Grote Ondernemingen, Belastingdienst, 2017
- COSO, Internal Control - Integrated Framework, 1992 en 2013 (zie: www.coso.org)
- Fiscal Blueprints, a path to a robust, modern and efficient tax administration, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2007.
- Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, Rapport van de Commissie ter bestudering van het begrip 'belastingen', nr. 184, Deventer: Kluwer 1990
- Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, Vertegenwoordiging in het belastingrecht, nr. 206, Deventer: Kluwer 1997
- Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken (KCWJ), Aanwijzing 132, toezicht op de naleving en opsporing
- Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken (KCWJ), Aanwijzing 133, aanwijzing toezichthouders
- Ministerie van Financiën Directoraat-Generaal Belastingdienst, rapport 'Doorlichting algemene beleidsdoelstelling Belastingdienst', november 2010 (aangeboden Tweede Kamer; Kamerstukken II 2010/11 31 066, nr. 98)
- Nationaal Archief, Archief Uitvoerend Bewind, inv. nr. 42, 20 juli 1798, no 26, 'missive agent van Financiën aan Uitvoerend Bewind, d.d. 31 mei 1798'
- Nationaal Archief, Collectie Dassevael, inv. nr. 166, 'Algemeene Begrootingen', periode 1804-1810
- Nationaal Archief, Collectie Gogel, inv. nr. 59, 6 november 1807, nr. 2, 'Memorie over de organisatie, administratie, toevoorzigt, en de wijze van heffing der beschrevene en onbeschrevene middelen'
- Nationale ombudsman 1 augustus 1994, LJN:AW2689, V-N 1994/2901
- Nationale ombudsman 22 september 1995, Infobulletin 95/902
- Nationale ombudsman 20 februari 1997, 1997/69
- Nationale ombudsman 2 juni 1998, 1998/204, V-N 1998/34.32, p. 2934
- Nationale ombudsman 22 maart 2002, 2002/082, V-N 2002/21.13

- Nationale ombudsman 4 augustus 2004, 2004/305, V-N 2004/42.35
- Nationale ombudsman 3 juni 2005, 2005/160, FutD 2005/1140
- Nationale ombudsman 30 september 2005, V-N 2005/49.2
- Nationale ombudsman 12 mei 2006, 2006/181
- Nationale ombudsman 3 november 2008, 2008/255
- Nationale ombudsman 14 mei 2009, 2009/095
- Nationale ombudsman 6 oktober 2009, 2009/210
- Nationale ombudsman 5 juni 2012, 2012/093
- Nationale ombudsman 9 december 2013, 2013/183
- NIOD, Archief Finance Division Office of Military Goverment for Germany (toegangsnummer 208), inventarisnummer 45008-14: verslag van Dr. Eckhardt van een 'Dienstreise nach Holland', Berlijn, 31 oktober 1940
- Registratiekamer, 22 december 1995, kenmerk 94 E 007 04 en 94 E 007 05
- Registratiekamer, 23 februari 1996, kenmerk 94 K 047 02
- Registratiekamer, 19 januari 1999, kenmerk 98.A.0849.1
- Verzameling van voorschriften, nr. 5200, 'De algemeene instructie voor de ambtenaren der directe belastingen met betrekking tot de heffing der belastingen naar inkomen en vermogen', d.d. 2 mei 1927
- Definitief Projectplan Verduurzaming iRN/iColumbo, Ministerie van Justitie en Veiligheid, Den Haag 28 november 2011 (www.nctv.nl/binaries/projectplan-verduurzamingirn-icolumbo_tcm31-30341.pdf)
- Wetenschappelijk Onderzoek- en Documentatiecentrum (WODC), D. Moor – van Vugt e.a., Gegevensuitwisseling door Toezichthouders, Amsterdam: Universiteit van Amsterdam, Faculteit der Rechtsgeleerdheid 2012
- Wetenschappelijk Onderzoek- en Documentatiecentrum (WODC), P. Boswijk e.a., Transnationale samenwerking tussen toezichthouders in Europa, Den Haag: WODC 2008
- Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, WRR-rapport 35, Rechtshandhaving, Rapport aan de regering, nr. 35, Den Haag: Staatsuitgeverij 1988
- Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, WRR-rapport 86, iOverheid, nr. 86, Amsterdam: Amsterdam University Press 2011
- Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, WRR-rapport 89, Toezien op publieke belangen, nr. 89, Den Haag/Amsterdam: WRR/Amsterdam University Press 2013
- Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, WRR-rapport nr. 95, Big Data in een vrije en veilige samenleving, nr. 95, Amsterdam: Amsterdam University Press 2016
- Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid: Toekomst van de nationale rechtsstaat, nr. 63, Den Haag: Sdu 2002
- Rapport Wetenschappelijk Onderzoek- en Documentatiecentrum, ministerie van Veiligheid en Justitie, Nieuwe technologieën in opsporing en veiligheidszorg, 3/16, Den Haag: Boom juridisch 2016

Verslagen en brochures

- Belastingdienst, Beheersverslag 2010 en 2011

- Belastingdienst, Handboek Controle, vierde herziene druk, 2009; zie: https://www.rijksoverheid.nl/documenten/wob-verzoeken/2017/03/21/besluit-na-wob-verzoek-het-handboek-controle-van-de-belastingdienst-openbaar-te-maken (inmiddels gewijzigd in versie 2017)
- Belastingdienst, Handboek Controle, vijfde herziene druk, 2017; zie: https://www.rijksoverheid.nl/documenten/wob-verzoeken/2017/03/21/besluit-na-wob-verzoek-het-handboek-controle-van-de-belastingdienst-openbaar-te-maken
- Belastingdienst, Horizontaal toezicht, Samenwerken vanuit vertrouwen, Den Haag, 2008
- Belastingdienst, Tax Control Framework, van risico gericht naar 'in control': het werk verandert, Den Haag: maart 2008
- Brochure van de Belastingdienst inzake 'Verwerking van persoonsgegevens door de Belastingdienst en de FIOD', geactualiseerd op 30 augustus 2013. Bron: http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/meldingen_belastingdienst_2008_al5303z4fd.pdf, geraadpleegd: 12 mei 2017.
- Overzicht van verwerking van persoonsgegevens door de Belastingdienst, 24 mei 2018, Bron: https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/verw_persoonsgegevens_belastingdienst_al5303z5fd.pdf, geraadpleegd 25 mei 2018.
- Belastingdienst, 14e halfjaar rapportage januari-juli 2014
- Fiscale monitor 2014, Utrecht: B/CKC 2014
- Fiscale monitor 2015, Utrecht: B/CKC 2015
- Jaarverslag AFM, 2015
- Jaarplan Nederlandse Voedsel- en Warenautoriteit, 2015
- Jaarplan Financieel Expertise Centrum, 2017
- ILenT-meerjarenplan 2015-2016
- Brochure Hoe lang moet u uw administratie bewaren? https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/ondernemen/administratie/administratie_opzetten/hoe_lang_moet_u_uw_administratie_bewaren, geraadpleegd: 17 juli 2017

Commissies

- Commissie Uitdragen kernwaarden van de Rechtsstaat, Onverschilligheid is geen optie, de rechtsstaat maken we samen, Den Haag: DeltaHage 2008
- Commissie Hoekstra, Angel en antenne. Het functioneren van de Inspectie voor de Gezondheidszorg in de casus van de neuroloog van het Medisch Spectrum Twente, Den Haag 2010
- Commissie-Stevens, Regels op maat, eindrapport van de commissie Stevens, Slotaanbevelingen aan het kabinet voor de aanpak van regeldruk, Den Haag: Commissie Stevens 2007
- De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, De belastingadviseur en het verschoningsrecht, 2012
- Discussiestuk Professioneel verschoningsrecht ex art. 218 Sv, juni 2014, programma Versterking prestaties in de strafrechtketen (bron: https://www.studeersnel.nl/nl/document/erasmus-universiteit-rotterdam/formeel-strafrecht/college-aan-

tekeningen/discussiestuk-professioneel-verschoningsrecht-ex-artikel-218-sv/910611/view)
- Expertisecentrum Rechtshandhaving, Laveren tussen Scylla en Charybdis, over de toekomst van handhaving, Ministerie van Justitie, Den Haag: Ministerie van Justitie 2005
- OECD (2013), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: The Netherlands 2013: Combined: Phase 1 + Phase 2, incorporating Phase 2 ratings, OECD Publishing
- OECD Centre for Taks Policy and Administration in zijn Principles of Good Tax Administration, OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Strategic Management GAP001, 25 juni 1999 met toevoeging 2 mei 2001

Convenanten en samenwerkingsovereenkomsten
- Kaderconvenant ILenT, 6 juni 2007, Stcrt. 2007, 120
- Convenant inzake informatie-uitwisseling tussen de Belastingdienst en de Raad van Bestuur van de Nederlandse Mededingingsautoriteit, Stcrt. 2007, 126
- Handhavingsbeleid van de AFM en DNB, Stcrt. 2008, 132
- Deelconvenant personenvervoer, 19 december 2010, Stcrt. 2010, 19
- Convenant inzake de samenwerking bij het tegengaan van ontoelaatbaar gedrag van accountants tussen de Belastingdienst en het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants en de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, Stcrt. 2012, 12055
- Convenant inzake de samenwerking bij het tegengaan van ontoelaatbaar gedrag van accountants tussen de Belastingdienst en het Bureau Financieel Toezicht, Stcrt. 2012, 12056
- Convenant inzake de samenwerking bij het tegengaan van ontoelaatbaar gedrag van externe accountants, accountantsorganisaties en (mede)beleidsbepalers tussen de Belastingdienst en de Stichting Autoriteit Financiële Markten, Stcrt. 2012, 12054
- Convenant van 28 maart 2013 tussen de Stichting Autoriteit Financiële Markten en De Nederlandsche Bank N.V. inzake samenwerking en coördinatie op het gebied van toezicht, regelgeving en beleid, (inter)nationaal overleg en andere taken met een gemeenschappelijk belang met betrekking tot de uitvoering van de Wta, Wft, PW, Wvb en Verordening ratingbureaus, Stcrt. 2013, 9966
- Convenant houdende afspraken over de samenwerking in het kader van de Verbetering van de bestrijding van zorgfraude: Voortzetting Bestuurlijk Overleg Integriteit Zorgsector, Stcrt. 2015, 8345
- Samenwerkingsconvenant tussen de Stichting Autoriteit Financiële Markten en De Nederlandsche Bank N.V., Stcrt. 2016, 1863
- Convenant houdende afspraken over de samenwerking in het kader van de verbetering van de bestrijding van zorgfraude: 'Informatie Knooppunt Zorgfraude (IKZ)', Inclusief. Matrix Informatieprotocol Convenantpartners IKZ 2016, Stcrt. 2016, 59229

Internet verwijzingen (met raadpleegdatum voorzover relevant voor verwijzing)

- http://nl.wiktionary.org/wiki/inlichting, geraadpleegd: 20 september 2016
- http://www.encyclo.nl/begrip/bescheiden, geraadpleegd: 20 september 2016
- http://www.irs.gov/uac/IRS-Releases-New-Tax-Gap-Estimates;-Compliance-Rates-Remain-Statistically-Unchanged-From-Previous-Study, IRS Releases New Tax Gap Estimates; Compliance Rates Remain Statistically Unchanged From Previous Study, 2012
- http://www.juridischwoordenboek.nl/woordenboekrechtsh.html#17802, geraadpleegd: 20 september 2016
- http://www.juridischwoordenboek.nl/woordenboektho.html#18665, geraadpleegd: 8 februari 2017
- http://www.parlement.com/id/vh8lnhrogvuy/de_weg_van_een_wetsvoorstel, geraadpleegd: 22 juni 2017
- http://www.telegraaf.nl/binnenland/27539645/Lek_bij_de_Belastingdienst.html, geraadpleegd: 1 februari 2017
- http://www.volkskrant.nl/recensies/zwartboek-registreert-lekken-persoonsgegevens~a974013/, geraadpleegd: 22 juni 2017
- http://www.actueelnieuwsnederland.nl/artikel/100007592/priv-gegevens-door-belastingdienst-op-straat.html, geraadpleegd: 7 maart 2017
- https://beta.trouw.nl/home/de-belastingdienst-controleert-steeds-minder-bedrijven~aca8e357/, geraadpleegd: 8 febuari 2017
- https://nl.wikipedia.org/wiki/Toezichthouder_(overheid), geraadpleegd: 8 februari 2017
- https://www.acm.nl/nl/organisatie/missie-visie-strategie/onze-taken/, geraadpleegd: 14 augustus 2016.
- https://www.acm.nl/nl/publicaties/publicatie/13188/Een-lijn-in-regels-Autoriteit-Consument-en-Markt, geraadpleegd: 14 januari 2017
- https://www.ensie.nl/rijksinspecties/toezichthouder, geraadpleegd: 8 februari 2016
- https://www.ilent.nl/over_ILenT/het_werk_van_de_ILenT/, geraadpleegd: 16 augustus 2016
- https://www.nza.nl/zorgonderwerpen/dossiers/Toezicht-en-Handhaving/, geraadpleegd: 15 november 2016
- https://www.nza.nl/zorgonderwerpen/dossiers/Toezicht-en-Handhaving/941624/Vormen-van-Toezicht-en-Handhaving/, geraadpleegd: 15 november 2016
- https://www.rijksinspecties.nl/over-de-inspectieraad/inspectieviews, geraadpleegd: 22 december 2016
- https://www.trouw.nl/home/horizontaal-toezicht-nog-net-geen-huwelijk-tussen-bedrijven-en-fiscus~a492b208/, geraadpleegd, 8 februari 2017
- http://www.fec-partners.nl, geraadpleegd: 22 juni 2017
- www.nederlandrechtsstaat.nl, geraadpleegd: 22 juni 2017
- https://www.riec.nl/doc/liec/LIEC-A4Convenant06.pdf, geraadpleegd: 28 maart 2017
- https://autoriteitpersoonsgegevens.nl/nl/onderwerpen/europese-privacywetgeving/algemene-verordening-gegevensbescherming#wat-merken-mensen-van-

wie-persoonsgegevens-worden-verwerkt-van-de-avg-5577, geraadpleegd: 8 mei 2017
- https://www.rijksoverheid.nl/documenten/brochures/2010/06/25/controle-door-een-interventieteam, geraadpleegd: 28 maart 2017
- http://www.nrc.nl/nieuws/2013/08/29/opstelten-en-belastingdienst-winnen-big-brother-awards/. '2013, kenmerk 2013Z16372, geraadpleegd: 22 juni 2017
- http://www.bureauft.nl/wp-content/uploads/2016/03/Missie-Bureau-Financieel-Toezicht.pdf; Missie Bureau Financieel Toezicht, november 2011, geraadpleegd: 9 november 2016
- https://www.bof.nl/2016/11/08/kabinet-maakt-ons-digitaal-kwetsbaar-in-plaats-van-veiliger/, geraadpleegd: 7 maart 2017
- https://www.riec.nl, geraadpleegd: 28 maart 2017
- http://www.encyclo.nl/begrip/Gegevens, geraadpleegd: 20 september 2016

Overige
- Privacy First, Massaal gebruik van ANPR-data door Belastingdienst stuit op weerstand, 29 oktober 2015, NRC.NL.
- Handboek Beveiliging Belastingdienst, Deel A, mei 2011, openbare bron: https://www.tenderned.nl/tenderned-web/aankondiging/detail/documenten/document/3724fafc2561c39a3b4828c12b5d4903/pageId/D909C/huidigemenu/aankondigingen/map/a07276e21d21f0aa1f17d8c8878733d0/akid/fce061513c2affe959c687f4ade448ff/da/false/actie/aa274b487977199c90ed89bf7fb5b3adf319e66f5d0d86ee89d634f7ec8ea825b560366cc6cb9e9ed68ee310df42c04f1cc1862341c2128997415317b39e2617b100d520d07b4e25519806451311da19/cid/904558;jsessionid=C201E31CA5DBBC0609987C58CF7E9C2F.node2. Geraadpleegd: 12 mei 2017.
- Handboek Beveiliging Belastingdienst deel B, https://www.tenderned.nl/tenderned-web/aankondiging/detail/documenten/document/59bb8f8c661740de1f0479ce0c338ea7/pageId/D909C/huidigemenu/aankondigingen/map/a07276e21d21f0aa1f17d8c8878733d0/akid/9abb92f7ffd43f21f63de441075167c5/da/false/actie/aa274b487977199c90ed89bf7fb5b3adf319e66f5d0d86ee89d634f7ec8ea825b560366cc6cb9e9ed68ee310df42c04f1cc1862341c2128997415317b39e2617b100d520d07b4e25519806451311da19/cid/162761;jsessionid=0FB2E25625601CC93C83BDC87F2E04A2.node7. Geraadpleegd: 12 mei 2017.
- Handboek Beveiliging Belastingdienst, Deel C, Normen, http://docplayer.nl/36277210-Handboek-beveiliging-belastingdienst-deel-c-normen.html, geraadpleegd: 12 mei 2017.

LIJST VAN AANGEHAALDE LITERATUUR

- P.J.A. Adriani en J. van Hoorn, Het belastingrecht. Zijn grondslagen en ontwikkeling II. Amsterdam: Veen 1954-1955
- M. Aelen, Beginselen van goed markttoezicht, Gedefinieerd, verklaard en uitgewerkt voor het toezicht op de financiële markten (diss. Universiteit van Utrecht), Den Haag: Boom Juridisch, 2014
- P.E. Agre en M. Rotenberg, Technology and Privacy: the New Landscape, Cambridge: Massachusetts, MIT, 2001
- D.A. Albregtse, 'Economische aspecten van belastingweerstand'. In: D.J. Hessing, H. Elffers en J.H. Christiaanse (red.), Belastingontduiking: juridische, economische en psychologische aspecten van belastingweerstand, Deventer: Kluwer 1989
- C.L.G.F.H. Albers, Rechtsbescherming bij bestuurlijke boeten (diss. Maastricht Universiteit), Den Haag: Sdu Uitgevers, 2002
- S. van Alfen, Fiscus bespioneert leaserijders, De Telegraaf, 11 februari 2011
- M. Alink en V. van Kommer, Handbook on Tax Administration, IBFD: Amsterdam, 2011
- J. Alm, e.a.. Fiscal exchange, collective decision institutions, and tax compliance, Journal of Economic Behavior and Organization, (22), 1993, p. 285-303.
- J. Alm, Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies. Int Tax Public Finance, 19, 2012, p. 54–77
- J. Alm, A Perspective on the Experimental Analysis of Taxpayer Reporting. The Accounting Review, Vol. 6S. No. 3 July 1991, 1991, p. 577-593
- J. Alm, Taxpayer Responses to Third-Party Income Reporting: Preliminary Evidence from a Natural Experiment in the Taxicab Industry (with Bibek Adhikari, Brett Collins, Michael Sebastiani, and Eleanor Wilking), The IRS Research Bulletin, Proceedings of the 2016 IRS Research Conference on Tax Administration, 2016, p. 3-8
- C.W.M. van Alphen, Module Ruimtelijke ordening, Deventer: Kluwer(online versie), geraadpleegd: 27 mei 2017
- H.P.A.M. van Arendonk, 'Economische aspecten van belastingweerstand'. In: Belastingontduiking: juridische, economische en psychologische aspecten van belastingweerstand, D.J. Hessing, H. Elffers en J.H. Christiaanse (red.), Deventer: Kluwer 1989
- I. Ayres en J. Braithwaite, Responsive Regulation; Transcending the deregulation debate, Oxford, Oxford University press 1992
- F. Bacon, Meditationes Sacreae (1597), Vertaald als 'Knowledge is His power'. In: Works of Bacon, Vol XIV, Boston; Brown and Taggard, 1861 p. 94–95

- E. Bakker, Het bangste volkje van Europa, *Internationale Spectator*, 60, nr. 4, 2006
- T. Barkhuysen, Het betreden van bedrijfsruimten aan banden gelegd op grond van art. 8 EVRM, *Nederlands tijdschrift voor bestuursrecht*, *NTB* 2002/8 p. 236-241
- T. Barkhuysen (red.), Module Algemeen bestuursrecht, O.J.D.M.L Jansen, art. 5.20 Awb, geheimhouders, (online versie) 2017
- T. Barkhuysen, M.L. van Emmerik, B.J.van Ettekoven, V. Mul, R. Stijnen en M.F.J.M. de Werd, Adequate rechtsbescherming bij grondrechtenbeperkend, overheidsingrijpen Studie naar aanleiding van de agenda voor de rechtspraak, 2014
- D.G. Barmentlo en J.M. van der Vegt, Inlichtingenverplichtingen versus verschoningsrecht., *Civiel en fiscaal tijdschrift vermogen*, FTV 2006/5
- D.G. Barmentlo en J.M. van der Vegt, Speelt de Belastingdienst fair play? *Tijdschrift Formeel Belastingrecht, TFB* 2005/8
- D.G. Barmentlo en J. Kastelein, Actualiteiten formeel belastingrecht, *Tribuut* van 25 februari 2009
- G.S. Becker, Crime and punishment: an economic approach, *Journal of Political Economy* 76(2), 1968, p. 169-217
- A.D. Belinfante en J.L. de Reede, Beginselen van het Nederlands staatsrecht, Deventer: Kluwer 2005
- L. di Bella, De toepassing van de vereisten van causaliteit, relativiteit en toerekening bij de onrechtmatige overheidsdaad, (diss. Universiteit van Leiden), Leiden: E.M. Meijers Institute, Faculty of Law, Leiden University 2014
- W.H. van den Berge, 'Belastingrecht in bezet gebied', *Weekblad der Belastingen*, 1940/3552
- C.M. Bergman, e.a., Fiscaal procesrecht, par. 1.14, Deventer: Kluwer 2014
- G.A. Biezeveld, Handhaving (Handboek veiligheid) 2013/8.2.1. In: F.C.M.A. Michiels en E.R. Muller (red.), Handhaving. Bestuurlijk handhaven in Nederland. (Handboeken Veiligheid), Deventer: Kluwer 2013
- K. Birket-Smith, De weg der beschaving, Inleiding tot Ethnologie, Amsterdam/Antwerpen: Van Ditmar 1950
- L.A. de Blieck cs., Algemene wet inzake rijksbelastingen, Fed fiscale studieserie 5, Deventer: Kluwer 1991, 1995, 2004 en 2015
- J. de Blieck, R.J. Koopman, J.M. Lammers en E.A. Visser. Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Algemeen Deel, Deventer: Wolters Kluwer (online versie), geraadpleegd: 28 mei 2017
- A.R. Bloembergen, Vertegenwoordiging, Alphen aan de Rijn: H.D. Tjeenk Willink 1986
- H.R. Blokpoel, Interview met de algemeen directeur van de Belastingdienst. In: De Correspondent, Maurits Martijn, 22 april 2015
- A.B. Blomberg, Integrale handhaving van milieurecht (diss. Amsterdam VU), Den Haag: BJu 2000
- A.B. Blomberg, Handhaven binnen EVRM-grenzen. In: T. Barkhuysen, A.B. Blomberg, M.K. Bulterman en J.M. Verschuuren, De betekenis van het EVRM voor het materiële bestuursrecht (preadviezen VAR-reeks 132), Den Haag: BJu 2004

- A.B. Blomberg, Handhaving en toezicht. In: F.C.M.A. Michiels en E.R. Muller, Handhaving. Bestuurlijk handhaven in Nederland, Deventer: Kluwer 2006, p. 46-48
- A.B. Blomberg, *commentaar op artikel 5:13 Wet algemene bepalingen omgevingsrecht*. In: Tekst & Commentaar Wet algemene bepalingen omgevingsrecht, A.G.A. Nijmeijer en R. Uylenburg (red.), Deventer: Wolters Kluwer 2015
- Th.M. de Boer, Uitgangspunten van een rechtsvergelijkende theorie: een pradigma voor de lage landen, Nijmegen: Ars Aequi 1994
- J. den Boer, R.J. Koopman en P.J. Wattel, 'Algemeen belastingrecht', Fiscaal commentaar Deventer: Kluwer 1999
- J. Bohte en K.J. Meier, Global displacement: Assessing the Motivation for Organizational Cheating. *Public Administration Review*, 60 (2), 2000, p. 173-182
- G.J.M.E. de Bont in zijn annotatie onder HR 23 september 2005, *BNB* 2006/21
- G.J.M.E. de Bont, de informatievordering: de belastingplichtige als lijdend voorwerp?, *Tribuut*, oktober 2005
- G.J.M.E. de Bont, annotatie bij HR 23 september 2005, *BNB* 2006/21
- G.J.M.E. de Bont, Verplichtingen in relatie tot de administratie, *Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht,* TFO 2012/123.2
- G.J.M.E. de Bont, Vrijheid geef je door, 2012, *Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht*, NTFR 2012/1274
- G.J.M.E. de Bont, Automatische internationale gegevensuitwisselin, *Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht TFO* 2014/131.4
- G.J.M.E. de Bont. Requiem voor de inkomstenbelasting als aanslagbelasting, NTFR 2018/707, 2018
- G.J.M.E. de Bont en J. Sitsen, (Fiscale) informatieverplichtingen, Amsterdam, De Bont 2013
- J.A. Booij, Privacy en moeilijk controleerbare belastingen, *Tijdschrift Formeel Belastingrecht*, TFB 2017/3
- C.M. Bonnet en S.G.F. Brandon, Les grands tournants de l'histoire, tome 1 - Les mondes antiques, Parijs: Jules Tallandier 1970
- P.J. Boon, H.R.B.M. Kummeling, J. G. Brouwer, A.E. Schilder, B.J. Schueler, W.J.M. Voermans, Regelgeving in Nederland, Deventer: Kluwer 2005
- E.R. Boot, Het belang van individuele mensenplichten, vol. 61/12, p. 903 -912. Nijmegen: Ars Aequi 2012
- M.J. Borgers, Normering van 'lichte' opsporingshandelingen, *Delikt en Delinkwent*, DD 2015/15
- K. van den Bos, Rechtvaardigheid en onzekerheid, 2009. In: De menselijke beslisser, over de psychologie van keuze en gedrag, W.L. Tiemeijer, C.A. Thomas en H.M. Prast (red.), Amsterdam: University Press 2009
- K. van den Bos en L. van der Velden, 2013, Prettig Contact met de Overheid 4, Legitimiteit van de overheid, aanvaarding van overheidsbesluiten en ervaren procedurele rechtvaardigheid, Den Haag: Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties 2013

- F.B. Bosvelt en A.R. van Oijen, Cloud computing in faillissement en surseance: Beter één administratie in de hand dan tien in de lucht?, Tijdschrift voor Insolventierecht, *TvI* 2013/39, par. 3.1
- M.A.P. Bovens, Verantwoordelijkheid en organisatie. Beschouwingen over aansprakelijkheid, institutioneel burgerschap en ambtelijke gehoorzaamheid. Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1990
- M.A.P. Bovens, The Quest for Responsibility: Accountability and Citizenship in Complex Organizations. Cambridge: Cambridge University Press 1998
- B. Bozeman, Public values and public interest: Counterbalancing economic individualism, Georgetown: Gergetown university press 2007
- J. Braithwaite, To punish or to persuade, Albany: State University of New York 1985
- J. Braithwaite, Markets in Vice, Markets in Virtue, Oxford: Oxford University Press 2005
- V. Braithwaite, (red.), Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion. Aldershot, UK: Ashgate Publishing Ltd. 2003.
- V. Braithwaite, 'Responsive regulation and taxation: an introduction', Law and Policy, 29(1), 2007.
- V. Braithwaite, Tax Evasion. In M. Tonry (red.). Handbook on Crime and Public Policy, Oxford: Oxford University Press. 2008.
- M. de Bree, Zwijgrecht versus medewerkingsplicht in de mededingingsrechtelijke context: herijking gevergd. *Tijdschrift mededingingsrecht in de Praktijk*, MP 2016/2
- R. Brekveld, 'Binnentreden in onroerende zaken.de controlesfeer, niet voor de strafvorderingssfeer', *Belastingblad* 2001.
- A.F.M. Brenninkmeijer, Belastingdienst in evenwicht met de burger, *Weekblad voor fiscaal recht*, WFR 2013/7000, p. 578-586
- S. Brinkhoff, Big data datamining door de politie, IJkpunt voor toekomstige opsporingsmethode, *Nederlands Juristen Blad*, NJB 2016/994
- P. van den Broek, Samenwerkende inspecties, p. 541-564. In: F.C.M.A. Michiels en E.R. Muller (red.), Handhaving. Bestuurlijk handhaven in Nederland. (Handboeken Veiligheid), Deventer: Kluwer 2013
- M. Bronckers en A. Vallery, 'Business as usual after Menarini?', *Mlex Magazine* 2012, p. 44-47
- M. Brunia en R. Velders, Begrippenkader Rijksinspecties, Den Haag: Inspectieraad 2013
- S.S. Buisman en S.B.G. Kierkels Wetenschappelijk commentaar op de Nederlandse Grondwet, Nederland Rechtsstaat. In: Artikelsgewijs commentaar op de Grondwet, E.M.H. Hirsch Ballin en G. Leenknegt (red.), www.nederlandrechtsstaat.nl (webeditie 2014)
- H.G. van de Bunt, Organisatiecriminaliteit, Arnhem: Gouda Quint 1992
- H.G. van de Bunt en W.Huisman, Organisatiecriminaliteit, *Tijdschrift voor Criminologie*, 2004/2, 46 p. 106-120
- M.C. Burkens en H.R.B.M. Kummeling e.a., Beginselen van de democratische rechtsstaat, Inleiding tot de grondslagen van het Nederlandse staats- en bestuursrecht, Deventer: Kluwer 2006

- P.J.J. van Buuren en T.C. Borman (red.), Tekst en commentaar, Algemene wet bestuursrecht, Deventer: Wolters Kluwer 2011
- C.L.J. Caminada, 'Fiscale stelsels in beweging: de casus van de vlakke belasting op arbeidsinkomen. *Fiskaal*, 30, 2006/ 2, p. 10-12
- V.G. Childe, Man Makes Himself, The new American Library, London: Watts en Co. 1936
- J.P.A. Coopmans, 'Van beleid van politie naar uitvoering en bestuur 1700-1840'. Bijdragen en mededelingen betreffende de geschiedenis der Nederlanden, Nederlands Historisch genootschap 1989/104, p. 579-591
- F.A. Cowell, 'Tax evasion and inequity'. *Journal of Economic Psychology,* 1992, 13, p. 521-543
- M.S. Christian, J.C. Bradley, J.C. Wallace, en M.J. Burke. Workplace safety: A meta-analysis of the roles of person and situation factors. Journal of Applied Psychology, 94(5), 2009, p. 1103-1127
- E.J. Daalder, G.R.J. de Groot en J.M.E. van Breugel (red.), De parlementaire geschiedenis van de Algemene wet bestuursrecht: Derde tranche, Alphen aan den Rijn: Samsom 1998 (hierna aangeduid als: PG Awb-III), (online versie, www.pgawb.nl)
- L.J.A. Damen e.a., Bestuursrecht 1, Den Haag: Boom juridische studieboeken 2009
- A.J.M. Denkers, M.P. Peters en W. Huisman, Waarom organisaties de regels naleven, Over individuele motieven, de ethische bedrijfscultuur en de mores in de branche, Den Haag: Boom Lemma uitgevers 2013
- A.J.M. Denkers, M.P. Peeters en W. Huisman, Waarom bedrijven de regels naleven, Inzicht in motieven achter naleving, Utrecht: Het Centrum voor Criminaliteitspreventie en Veiligheid 2014
- J. Derrida, Kracht van wet. Het mystieke fundament van het gezag, (R. Sneller, vert.). Antwerpen/Apeldoorn: Garant, 2013
- A.C. de Die, Beroepsgeheim en toezicht: leidt het afgeleid beroepsgeheim tot een zwijgende toezichthouder?. In: Tijdschrift voor Gezondheidsrecht, Den Haag: BJu 2013, 37/8, p. 775-776
- J.E.A.M. van Dijck, in een interview, Tribuut december 1998
- J.E.A.M. van Dijck, Een rechtspersoonlijke levenssfeer, *Weekblad voor fiscaal recht*, WFR 1999/6339
- R.P. van den Dool, 'De grenzen van de volmacht', *Weekblad voor fiscaal recht*, WFR 1993/6047
- D.R. Doorenbos, 'De wettelijk voorziene verschijningsplicht in de AWR', D. Busch en M.P. Nieuwe Weme (red.). In: Christels Koers (Onderneming en Recht nr. 79) (Grundmann-van de Krol-bundel), Deventer: Kluwer 2013
- D.R. Doorenbos, Geen extensieve uitleg van bevoegdheden, Christels koers, *Onderneming en recht*, 2013/15.12
- D.R. Doornbos, Christels koers; liber amicorum prof. mr. drs. C.M. Grundmann-van de Krol; Kan een toezichthouder u verplichten een verhoor te ondergaan, Deventer: Wolters Kluwer 2013
- P.J.M. Domburg, Over de grenzen van het verschoningsrecht, Studiereeks recherche, 's-Gravenhage: VUGA, 1994

- R. van Dorp en R. Velders, De Inspectie Leefomgeving en Transport. In: F.J.H. Mertens, E.R. Muller en H.B. Winter (red.), Toezicht (Handboeken Veiligheid), 2015, Deventer: Wolters Kluwer 2015
- W.G. Douma, Het dienstvak van 's Rijks belastingen in den bezettingstijd, *Weekblad der Belastingen*, 1945/37741
- S.C.W. Douma, R.J. Koopman, E.A.G. van der Ouderaa en J. Wortel, Algemene wet inzake rijksbelastingen, Deventer: Wolters Kluwer, 2017
- A.P. Duijkersloot, Handhaving door marktautoriteiten. In: F.C.M.A. Michiels en E.R. Muller (red.), Handhaving. Bestuurlijk handhaven in Nederland, Deventer: Kluwer 2013, p. 341-361
- W. Durant, De Griekse wereld (The life of Greece; vertaling Helena C. Pos) 's-Gravenhage: Boucher1948
- M. van Eersel, Handhaving in de financiële sector. In: *Recht en Praktijk*, FR 2013/11
- J.A.R. van Eijsden, Fair play als exponent van fiscaal fatsoen, *Weekblad voor fiscaal recht*, WFR 2007/6738, p. 1133-1145
- J.A.R. van Eijsden, Formeelrechtelijke wijzigingen gedurende het afgelopen jaar: de twee gezichten van de fiscus, *Weekblad voor fiscaal recht*, WFR 2010/6872, p. 1090-1097
- J.A.R. van Eijsden en F.R. Herreveld, De toekomst van de cassatierechtspraak in belastingzaken, *Weekblad voor fiscaal recht*, WFR 2012/6949, p. 513-518
- J.A.R. van Eijsden, Tax(t) en uitleg, *Weekblad voor fiscaal recht*, WFR 2016/165
- H. Elffers en B. van Giels, 'De brave belastingbetaler en zijn boefachtige buurman', *Weekblad voor fiscaal recht*, WFR 1998/6287
- D.J. Elzinga en R. de Lange, R. van der Pot, Handboek van het Nederlandse staatsrecht. Deventer: Kluwer. 2006
- M. van Elk, E. Poelmann, R. Veldhuizen, De zekerheid van een goede administratie. *Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht*, TFB 2013/15 p. 6/7
- M.L. van Emmerik, B. Barentsen, J.H. Crijns, T. Barkhuysen, A.J. Nieuwenhuis, K.M. de Vries, F.C. van der Jagt, J.P. Loof, J.H. Gerards, Grondrechten. De nationale, Europese en internationale dimensie, Nijmegen: Ars Aequi Libri 2013
- W.P. Erasmus, Vervanging van het fiscale noodrecht, *Weekblad der belastingen*, 1950
- J. van Erp, Naming en shaming in het markttoezicht, Een onderzoek naar de openbaarmaking van sancties op de financiële markt, Den Haag: Boom Juridische uitgevers, 2009
- P. Essers, Nudging, *Weekblad voor fiscaal recht*, WFR 2017/105
- P.H.J. Essers, Belast verleden, Het Nederlandse belastingrecht onder nationaal socialistisch regime, Deventer: Kluwer 2012
- F.C.M.A. Michiels, 'Handhaving, normstelling en verantwoordelijkheid'. In: Handhaving van het bestuursrecht, Preadvies VAR 1995, VAR-reeks, nr. 114, Alphen aan den Rijn: Samsom H.D. Tjeenk Willink 1995
- J. Falkinger, 'Tax evasion, consumption of public goods and fairness. *Journal of Economic Psychology,* 1995, 16, p. 63-72
- L.P. Feld en B.S. Frey, 'Trust breeds trust: how taxpayers are treated', *Economic Governance*, 3(87), 2002

- M.W.C. Feteris en R.N.J. Kamerling, 'Rechtsbescherming tijdens een belastingcontrole', WFR 1997/1027
- M.W.C. Feteris, Formeel belastingrecht (Fiscale Handboeken nr. 9), Deventer: Kluwer 1999
- M.W.C. Feteris, BNB 2003/13 bij PHR 27 september 2002
- M.W.C. Feteris, Heffing van belasting door middel van betaling op aangifte, Deventer: Kluwer 2005
- M.W.C. Feteris, Formeel belastingrecht (Fiscale Handboeken nr. 9), Deventer: Kluwer 2007
- Fleetlogic Nieuws, Controlethema Belastingdienst: Privégebruik van de leaseauto, 22 maart 2011
- C.A. Fonteijn en J.M. Barendrecht, Onafhankelijkheid van toezicht is wel/niet essentieel, *Tijdschrift voor Toezicht* 2011-2, 3, p. 64-68
- R.G.M.E. Foqué, Rechtsstatelijke vernieuwing. In: P. Kuypers, P.H.A. Frissen en R.G.M.E. Foqué, De lege plek van de macht, Amsterdam: De Balie 1993
- R. Franke, De opmars van de fiscaal vertegenwoordiger, *Weekblad voor fiscaal recht*, WFR 1996/6196, p. 621-629
- H. Franken e.a., Inleiding tot de rechtswetenschap, Arnhem, Gouda Quint, 1999
- H. Frankfurt, Vantoen.nu. Het ontstaan van de beschaving in het Nabije Oosten, Houten: Spectrum 2008
- B.S. Frey, The role of deterrence and tax morale in taxation in the European Union. Jelle Zijlstra Lecture, Wassenaar: Netherlands Institute for Advanced Study in the Humanities and Social Sciences (NIAS) 2003
- B.S. Frey en B. Torgler, 'Tax morale and conditional cooperation', *Journal of Comparative Economics* (35) 2007.
- H.G.K. Gebel, The Neolithic of the Near East An essay on a 'Polycentric Process' and other current research problems. In: A. Hausleiter, S. Kerner en B. Müller-Neuhof (Hrg.), Material Culture and Mental Spheres. Rezeption archäologischer Denkrichtungen in der Vorderasiatischen Altertumskunde. Alter Orient und Altes Testament 293, Münster: Institut für Ägyptologie und Koptologie 2002, p. 313-324
- J.G. Geertsma, Het notarieel beroepsgeheim op de tocht, burger in de kou, *Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie, WPNR* 2012, p. 510-515
- R.A.J.van Gestel, Een ieder wordt geacht de wet te kennen, maar wie begrijpt er iets van? Stichting Ars Aequi: Nijmegen, 2008, p. 78-80
- J.P.M. Geurts, Feit en Theorie. Kernproblemen in de wetenschapsleer, Assen: Van Gorcum 1978
- J.H. Gerards, Het evenredigheidsbeginsel van artikel 3:4 lid 2 Awb en het Europese recht, hoofdstuk 5. In: Tom Barkhuysen en Willemien den Ouden (red), Europees recht effectueren, Deventer, Kluwer 2007
- J.J. Glassner, Mesopotamian Chronicles, Atlanta: Society of Biblical Literature, 2004
- S. Goslinga en A. Denkers, Motieven voor regelovertreding: een onderzoek onder ondernemers. *Gedrag en Organisatie,* 22(1), 2009, p. 3-22

- F.H.M. Grapperhaus, Belasting, Vrijheid en Eigendom. Hoe belasting leidde tot meer zeggenschap voor burgers en meer eenheid tussen staten 511-1787, Zutphen, Walburg Pers 1989
- F.H.M. Grapperhaus, De pelgrimstocht naar het draagkrachtbeginsel, Belastingheffing in West-Europa tussen 800 en 1800, Zutphen Walburg Pers 1993
- F.H.M. Grapperhaus, 'De landbrief van de bisschop van Utrecht van 1375, geplaatst in een fiscaal-historische omlijsting'. In: Jaarboek Oud Utrecht, Vereniging tot beoefening en tot verspreiding van de kennis der geschiedenis van stad en provincie Utrecht, Utrecht: Vereniging Oud Utrecht 1996
- E.H.M. Grapperhaus, bescherming beroving belasting. In: tienduizend jaar van embryonale naar volwassen belastingheffing, Deventer: Kluwer 2002
- H.G. Grasmick, & R.J. Bursik, Conscience, significant others and rational choice: extending the deterrence model. *Law and Society Review*, 24, 1990, p. 837-861
- A.K. Grayson, Assyrian and Babylonian Chronicles. Locust Valley, N.Y.: J.J. Augustin, 1975
- J.L.M. Gribnau, Bijdragen aan een rechtvaardige belastingheffing, Reeks Jan Giele-lezing Amersfoort, Sdu Uitgevers Fiscale en Financiële Uitgevers, 2007
- J.L.M. Gribnau, Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht: rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst (diss. Erasmus Universiteit Rotterdam), Deventer: Gouda Quint 1998
- J.L.M. Gribnau, Belastingmoraal en compliance: Het belang van legitimiteit van de Belastingdienst, *Weekblad voor fiscaal recht*, WFR 2008/6790 p. 1325-1343
- J.L.M. Gribnau, De belastingrechter in een veranderende trias politica. In: J. P. Boer (red.), Kwaliteit van belastingrechtspraak belicht, p. 71-93. Den Haag: Sdu uitgevers 2013
- J.L.M. Gribnau, Legitieme belastingheffing: recht, governance en vertrouwen. *Belastingbeschouwingen, Maandblad voor Belastingrecht en Belastingpraktijk*, MBB 2013/82(7-8), 203-216
- J.L.M. Gribnau, Belastingen als moreel fenomeen, Den Haag: Boom fiscale uitgevers 2013
- J.L.M. Gribnau en A.K.J.M van Steenbergen, Prettig contact met de Belastingdienst, p. 86-100. Den Haag: Ministerie van Buitenlandse Zaken 2014
- J.L.M. Gribnau en A.K.J.M. van Steenbergen, Prettig contact met de Belastingdienst, Den Haag: Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties 2014
- A.D. de Groot, Methodologie, Grondslagen van onderzoek en denken in de gedragswetenschappen, Assen: Van Gorcum 1981
- W.G. de Haan en G. Oosterhuis, Geheimhouding transparantie in het financieel recht en het mededingingsrecht, Preadviezen commerciële rechtspraktijk, deel 1, Zutphen: Paris 2008
- P. de Haas, Uitvergroot, Vakstudie Nieuws, V-N 2014/14.0 en V-N 2014/43.0
- G.P. Hamer, N.W.A. Dekens, Enige beschouwingen over het "nemo tenetur"-beginsel in het fiscale recht, Tijdschrift voor formeel belastingrecht 2006/2, p. 13-20

- M. Hanlon en S. Heitzman, S. A review of tax research. Journal of Accounting and Economics, vol. 50, issue 2-3, 2010, p. 127-178
- R.H. Happé: Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming, Fiscale monografieën, Deventer: Kluwer 1996
- R.H. Happé, Handhavingsconvenanten: een paradigmawisseling in de belastingheffing, Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht, TFO 2009/101
- A.R. Hartmann, Bewijs in het bestuursstrafrecht (diss. Erasmus Universiteit Rotterdam), Arnhem: Gouda Quint 1998
- A.R. Hartmann, Handhaving. Deel 1 Monografieen financieel-economisch bestuursstrafrecht, Den Haag: Sdu Uitgevers 2002
- D.J. Hasseldine en K.J. Bebbington, 'Blending economics deterrence and fiscal psychology models in the design of responses to tax evasion: Ten New Zealand experience', Journal of Economic Psychology, 12, 1991, p. 299-324
- T. Havinga, P. Verbruggen en H.C.F.J.A. de Waele (red), Toezicht tegen het licht, Deventer: Wolters Kluwer 2015
- J. Haywood, Atlas voor de wereldgeschiedenis, Hagen: Konemann Verlaggesellschaft 1999
- P.W. Heimel, Eliot Ness: The Real Story, Nashville, TN: Cumberland Hous Publishing 1996
- E.J.W. Heithuis (red.) e.a, nota naar aanleiding van het rapport van de Nationale ombudsman nr. 2008/244, *V-N* 2008/56.8
- E.C.J.M. van der Hel-van Dijk, Europese samenwerking en spelregels voor een intracommunautaire belastingcontrole (diss. Nyenrode Business Universiteit), Breukelen: Nyenrode Business Universiteit 2009
- E.C.J.M. van der Hel-van Dijk, Joint Audits: nieuwe vorm van internationale samenwerking?, Weekblad voor fiscaal recht, WFR 2011/6920
- E.C.J.M. van der Hel-van Dijk, Horizontaal toezicht in Europees perspectief, WFR 2011/281
- E.J.C.M. van der Hel-van Dijk, 'Meer 'guidance' tax control frameworks: lang verwacht, niet gekregen...', Vakblad Tax Assurance, 2016/2
- E.C.J.M. van der Hel-van Dijk, 'Evaluatie Compliance Assurance Process in de VS, Vakblad Tax Assurance 2014/1
- E.C.J.M. van der Hel-van Dijk, Tax Assurance in... Australië, Vakblad Tax Assurance 2014/2
- E.C.J.M. van der Hel-van Dijk, Tax Assurance in... het Verenigd Koninkrijk, Vakblad Tax Assurance 2015/1
- E.J.C.M. van der Hel-van Dijk, 'Meer 'guidance' tax control frameworks: lang verwacht, niet gekregen...', Vakblad Tax Assurance, 2016/2
- J.K Helderman en M.E. Honingh, Systeemtoezicht, Een onderzoek naar de condities en werking van systeemtoezicht in zes sectoren, Nijmegen: Radboud Universiteit Nijmegen, Center for Policy Analysis 2009
- F.R. Herreveld, Fair play, informeel verschoningsrecht en horizontaal toezicht. In: Leemten in de fiscale rechtsbescherming, NOB 2006.
- F.R. Herreveld, Fair play en horizontaal toezicht, Weekblad voor fiscaal recht, WFR 2009/23

- F.R. Herreveld, Fair play verbiedt inzage door de fiscus in accountantsdossiers, Weekblad voor fiscaal recht, WFR 2011/1088
- J.H.S. van Herten, Medische dossiers, beroepsgeheim en fiscus, Weekblad voor fiscaal recht, WFR 1985/5705
- G.A. den Hertogh, 'Waarom behoren rechtsbeginselen tot het recht?'. In: H. Gribnau (red.), Principieel belastingrecht, Nijmegen, Wolf Legal Publishers, 2011
- J.J.M. Hertoghs, 'De persoonlijke verschijningsplicht (art. 41 tweede lid, van de AWR)', Tijdschrift formeel belastingrecht, TFB nr. 10, 2000, p. 4-8
- E.G. Hoepelman, Wie is inspecteur?, Weekblad voor fiscaal recht, WFR 2013/7012
- T.F.M. Hooghiemstra, Tekst en toelichting Wet bescherming persoonsgegevens, Den Haag: Sdu Uitgevers 2007
- H.J. Hofstra, Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, Deventer: Kluwer 1992
- M.B.A. van Hout, Gedeeld geheim, verloren geheim? Tijdschrift Formeel Belastingrecht, TFB 2015/06
- C.P.M. van Houte, De Belastingdienst op fishing expedition, Weekblad voor fiscaal recht, WFR 2005/6634
- E.A.M. Huiskers –Stoop en P.A.M. Diekman, 'Compliance als hoeksteen voor horizontaal belastingtoezicht', in Jaarboek Compliance 2012, Capelle aan de IJssel: Nederlands Compliance Instituut 2012
- E.A.M. Huiskers-Stoop, Horizontaal toezicht: een keuze tussen straffen en samenwerken, Tijdschrift formeel belastingrecht, TFB 2013/2
- E.A.M. Huiskers-Stoop, De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht (diss. Erasmus University Rotterdam), Ridderprint BV, Ridderkerk, 2015
- W. Huisman en A. Beukelman, Invloeden op regelnaleving door bedrijven, inzichten uit wetenschappelijk onderzoek. Den Haag, Bju 2007
- J. de Hullu, Materieel strafrecht, Over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht. Deventer: Kluwer 2012
- J.H. Jans, R.J.G.M. Widdershoven en S. Prechal., Inleiding tot het Europees bestuursrecht, Nijmegen: Ars Aequi 2011
- O.J.D.M.L. Jansen, 'Handhavingstoezicht in de Algemene wet bestuursrecht: nog steeds onvoldoende!', Gst. 1995, 1, p. 461-468
- O.J.D.M.L. Jansen, Het handhavingsonderzoek (diss. Universiteit van Amsterdam), Nijmegen: Ars Aequi Libri 1999
- O.J.D.M.L. Jansen en B.M.J. van der Meulen, 'Toezicht en onderzoek – bevoegdheden ter discussie'. In: A. Ottow (red.), De rol van het mededingingsrecht in gereguleerde markten, Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2001, p. 239-259
- O.J.D.M.L. Jansen, 'Het zwijgrecht van ondernemingen in het Nederlandse boeterecht', Tijdschrift voor Onderneming en Strafrecht 2004, p. 73
- O.J.D.M.L. Jansen, AB 2004/300 bij Rb. 's-Gravenhage (vzr.) 13 april 2004
- O.J.D.M.L. Jansen, AB 2006/301 bij Hof Den Haag 30 december 2004
- O.J.D.M.L. Jansen, AB 2008/122 bij Rb. Rotterdam 10 januari 2008
- O.J.D.M.L. Jansen, AB 2011/289 bij ABRvS, 8 december 2010
- O.J.D.M.L. Jansen, 'De bestuurlijke boete in het financieel bestuursrecht – enkele opmerkingen'. In: M. Jurgens (red.), Fraude op de Financiële markten, Deventer: Kluwer 2011

- O.J.D.M.L. Jansen en S.F.J. Sluiter, SDU Commentaar Algemene wet bestuursrecht, K.J. de Graaf, T.E.P.A. Lam, E.C.H.J. van der Linden, M.G.J. Maas-Cooymans, T. Spapens, G.A. van der Veen (red.), Den Haag: Sdu 2015
- O.J.D.M.L. Jansen, commentaar op artikel 12a Instellingswet. In: ACM T&C Mededingingswet, J.K. de Pree en R. Wesseling (red.), Deventer: Kluwer (online versie) 2017
- O.J.D.M.L. Jansen, Bevoegdheid tot doorzoeken in het kader van toezicht, Hoofdstuk 6. In: T&C Mededingingswet, J.K. de Pree en R. Wesseling (red.), Deventer: Kluwer (online versie) 2017.
- O.J.D.M.L. Jansen, Module Algemeen Bestuursrecht, Deventer: Kluwer (online versie), geraadpleegd: 27 mei 2017
- O.J.D.M.L. Jansen, Handboek strafzaken 108.7, Het toezicht/het boeteonderzoek, Deventer: Wolters Kluwer (online versie) 2017
- O.J.D.M.L. Jansen, Koudwatervrees in een bananenkoninkrijk? JBPLUS 2017/0
- S. James en C. Alley, Tax compliance, self-assessment and tax administration. Journal of Finance and Management in Public Services, Vol. 2, No. 2, 2002, p. 27-42
- R.J.M. Jeurissen en E.D. Karssing, Fiscale compliance: Een institutioneel-ethische benadering. In J.L.M. Gribnau (red.). Belastingrecht en ethiek in debat: Opstellen over ethische aspecten van belastingheffing, p. 161-176, Deventer: FED 1999
- K.R.C.M. Jonas en J.A.R. van Eijsden, De kennisgeving vooraf bij internationale uitwisseling van informatie verdwijnt. En daarmee de rechtsbescherming ook! In: WFR 2013/1180
- E. de Jong, Alle regels tellen, de ontwikkeling van het aantal wetten, AmvB's en ministeriële regelingen in Nederland, WODC, Meppel: Boom juridische uitgevers, 2004
- R.A. Kagan en J.T. Scholz, The 'Criminology of the Corporation' and Regulatory Enforcement Strategies p. 67-96. In: K. Hawkins en J.M. Thomas (Eds.) Enforcing Regulation. Boston: Kluwer-Nijhof Publishing 1984
- F. de Kam, 'Goed burgerschap en belastingen'. In: P. Dekker en J. de Hart (red.), De goede burger, tien beschouwingen over een morele categorie, Den Haag: Centraal en Cultureel planbureau 2005
- J.S. Kalisvaart, Erosie van het verschoningsrecht van de advocaat in het effectenrecht, Vennootschap en Onderneming, V&O 2011/10
- R.N.J. Kamerling, Handboek belastingcontrole, (losbladige editie), Deventer: Kluwer 1992
- R.N.J. Kamerling en A.K.H. Klein Sprokkelhorst, Derdenonderzoeken en verschoningsrecht, Deventer: Kluwer 1996
- R.N.J. Kamerling en L. van der Hel-Van Dijk, 'Waarnemingen ter plaatse in het algemeen en die in restaurants in het bijzonder', Tijdschrift formeel belastingrecht, TFB 2005/04
- R.N.J. Kamerling en L.C.J.M. van der Hel-van Dijk, Waarnemingen ter plaatse in het algemeen en die in restaurants in het bijzonder, Tijdschrift formeel belastingrecht, TFB 2005/4

- R.N.J. Kamerling en B. Jonker, Praktijkhandreiking inzage in de controledossiers van de openbaar accountant, Weekblad voor fiscaal recht, WFR 2011/1040
- R.N.J. Kamerling en M. Snippe, Belastingcontrole, Deventer: Kluwer 2013
- R.N.J. Kamerling, Belastingcontrole, Deventer: Wolters Kluwer 2018
- R.N.J. Kamerling en M. Snippe, Belangenafweging bij het delen van informatie door de Belastingdienst, Weekblad voor fiscaal recht, WFR 2016/132, p. 131-133
- K. A. Kinsey, e.a., 'Framing justice: Taxpayer evaluations of personal tax burdens', Law and Society Review, 1991, 25, p. 239-325
- K.A. Kinsey, 'Theorieën en modellen van belastingfraude'. In: D.J. Hessing, H. Elffers en J.H. Christiaanse (red.), Belastingontduiking: Juridische, economische en psychologische aspecten van belastingweerstand, Deventer: Kluwer 1999
- E. Kirchler, The Economic psychology of tax behavior, Cambridge: Cambridge university press 2007
- E. Kirchler, E. Hoelzl en I. Wahl, 'Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The 'Slippery Slope' Framework', Journal of Economic Psychology 29, 2008, p. 210-225
- E. Kirchler en E. Hoelzl, Modelling Taxpayers Behaviour as a Function of Interaction Between Tax Authorities and Taxpayers. In H. Elffers, P. Verboon and W. Huisman (red.). Managing and maintaining compliance. Boom Legal Publishers, Den Haag, 2006
- D.A. Kleer en A.T.P. Nefkens, Begrensde rechtsbescherming in het belastingrecht. In: A. Hofkamp (red.), Leemten in de fiscale rechtsbescherming, Amsterdam, Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, 2006
- R. Klein, S.M.C. Nuijten en X.M. Born, Bijdrage Controlebevoegdheden, Verslag VAR-studiemiddag 25 juni 2015, Nederlands tijdschrift voor bestuursrecht, NTB 2015/44 p. 330-337
- A.K.H. Klein Sprokkelhorst, 'Vaststellingsovereenkomst en akkoordverklaring; een aanmerkelijk verschil?', Weekblad voor fiscaal recht, WFR 2000/6415
- A.K.H. Klein Sprokkelhorst, 'Inzage in due-diligencerapporten. Een kwestie van fair play.', Accountant-Adviseur 2005/12
- H. Kleven, C. Kreiner en E. Saez, 'Why can modern governments tax so much? An agency model of firms as fiscal intermediaries', NBER working paper, 15218, Cambridge: National Bureau of Economic Research 2009
- C.L. Knijff, G.T.J.M. Jurgens, Ch. W. Backes, De normadressaat van milieuregels voor inrichtingen, Publikatiereeks milieubeheer 1998/8, Den Haag: Ministerie van VROM 1998
- J.A. Knottnerus en F.W.A. Brom, Big data in een vrije en veilige samenleving, Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, Amsterdam: Amsterdam University Press 2016
- Th. Kockelkoren en A. De Moor-van Vugt. Formele handhavingsbevoegdheden. In: (red.) F.J.H. Mertens, E.R. Muller en H.B. Winter, Toezicht (Handboeken Veiligheid), 2015, p. 247-260
- J. Kohler en L. Wenger, Allgemeine Rechtsgeschichte-Orientalisches Recht, Erste Hälfte: Orientalisches Recht und Recht der Griechen und Römer, Leipzig: B.G. Teubner 1914

- D. Kokkini-Iatridou, Een inleiding tot het rechtsvergelijkende onderzoek, Deventer: Kluwer 1988
- D. Kokkini-Iatridou, Enkele methodologische aspecten van rechtsvergelijking. Het derde deel van een (pre-) paradigma, Geschriften van de NVVR no. 36, Deventer: Kluwer 1985
- D.S. Kolkman, Informatieplicht derdengeldenrekening notariaat, Juridische Berichten voor het Notariaat, JBN 2012/27
- E.J. Koops, G. Bodea, G. Broenink, C.M.K.C. Cuijpers, L. Kool, J.E.J. Prins en M.H.M. Schellekens, Juridische scan openbrononderzoek. Een analyse op hoofdlijnen van de juridische aspecten van de iRN/iColumbo-infrastructuur en HDIeF-tools. Tilburg: TILT 2012 p. 44-50
- L.E.J. Korsten en M. van Wanrooij, Nederlands Mededingingsrecht, serie Praktijkhandleidingen, Deventer: Kluwer 2008
- P. Kuipers, Legal Privilege en het Akzo-arrest: slecht nieuws, Nederlands Tijdschrift voor Europees Recht, 2010, nr. 10, p. 337 e.v.
- J.N.A. Kwantes, 'Over ouderlingen en managers'. In: Theatraal veranderen in fiscalibus, Deventer: Kluwer 2003
- R.A. van der Laan en A.J.K. Weerman, Tax control framework, Weekblad voor fiscaal recht, WFR 2008/6788, p. 1269-1277
- M.V. Lambooij en M.J. Pelinck, De Fortis-zaak, Tijdschrift formeel belastingrecht, TFB 1999/10, p. 2-4
- M.H.W.N Lammers, Is de informatieuitwisseling door de inspecteur 'Smaranda Bara'proof?, Tijdschrift formeel belastingrecht, TFB 2016/17 afl. 1
- Ch.J. Langereis, Fiscale rechtsbescherming (diss. Tilburg University), Deventer: Kluwer 1986
- B. Laum, Entstehung der öffentlichen Finanzwirtshcaft: Altertum und Frühmittelalter. In: Handbuch der Finanzwissenschaft, W. Gerloff und F. Meisel (Hrsg), Handbuch I 185-208, Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck) 1926
- G.J. van Leijenhorst, Barbertje moet hangen, Weekblad voor fiscaal recht, WFR 2003/6539
- J.T.C. Leliveld, De toezichtbepalingen in de Wft, Tijdschrift formeel belastingrecht 2007, nr. 7/8, p. 216-220
- K. Lewin A Dynamic Theory of Personality: selected papers, New York: McGraw Hill Book Company Inc. 1935
- S.M. Lindenberg en L. Steg, Normative, Gain and Hedonic Goal frames Guiding environmental Behaviour. Journal of social Issues, 2007, 63(1), p. 117-137
- J.H.A. Lokin en W.J. Zwalve, Hoofdstukken uit de Europese codificatiegeschiedenis, Den Haag: Boom juridische uitgevers 2006
- N. Machiavelli (vertaald door P. van Heck) Il principe en andere geschriften, Amsterdam: Ambo 2006
- L. Mair, Primitive Government, London: Penguin Books 1962
- A.T. Marseille(red.) en L. van der Velden (red.), Vertrouwen verdient, Visies op geschilbeslechting door de overheid, Den Haag: Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties 2014

- P. Mascini en E. van Wijk, 'Vis ruikt nu eenmaal zo'; responsive regulation door de Voedsel en Waren autoriteit. Tijdschrift voor Criminologie, 50, 2008, p. 114-129
- K.D. Meersma, commentaar op artikel 61 Wmg. In: T&C Gezondheidsrecht, Onder redactie van: D.P. Engberts, T.A.M. van den Ende, L.E. Kalkman-Bogerd, J.J.M. Linders (red.), Deventer: Kluwer 2017 (online versie).
- J.C.H. Melis De Notariswet, hoofdstuk 30.3.1 Geen geheimhouding jegens de toezichthouder. Deventer: Kluwer 2012
- J.C.H. Melis (bew. B.C.M. Waaijer) De Notariswet, achtste, Deventer: Kluwer 2012
- F.J.H. Mertens, E.R. Muller en H.B. Winter, Toezicht, Inspecties en autoriteiten in Nederland, Deventer: Wolters Kluwer 2015
- F.J.H. Mertens, Toezicht door inspecties, p. 265-301. In: F.C.M.A. Michiels en E.R. Muller (red.) Handhaving. Bestuurlijk handhaven in Nederland, Deventer: Wolters Kluwer 2015
- K. Messere, F. de Kam en C. Heady, Tax Policy: Theory and Practice, Oxford: Oxford University Press, 2005
- B.M.J. van der Meulen, Marktautoriteiten. In: B.M.J. van der Meulen en A.T. Ottow (red.), Toezicht op markten (preadviezen VAR-reeks 130), Den Haag: BJu 2003
- G.T.K. Meussen en C.M. Dijkstra, The Law ought to limit every Power it gives: art. 53 AWR versus art. 8 EVRM (recht op privacy), Weekblad voor fiscaal recht, WFR 2016/37
- P.A.M. Mevis, De bescherming van de woning 25 jaar later. In: E. Hofstee, O. Jansen en A. Smit, Kringgedachten, Opstellen van de Kring Corstens, Deventer: Kluwer 2014, p. 157-170
- F.C.M.A. Michiels, naar aanleiding van CBb 21 juli 1998, LJN:ZF3595, AB 1998/437 en JB 1998/223; CBb 2 maart 1999, AB 1999/168, AB Klassiek 2009/32
- F.C.M.A. Michiels, Houdbaar handhavingsrecht (oratie Tilburg), Deventer: Kluwer 2006
- F.C.M.A. Michiels en E.R. Muller (red.) Handhaving. Bestuurlijk handhaven in Nederland, 2006 en R. Velders, Introductie in toezicht en handhaving, Deventer: Wolters Kluwer 2011
- F.C.M.A. Michiels (peer reviewed), 15 jaar derde tranche Awb, Netherlands Administrative Law Library, NALL special, nr. 11 2, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2014
- F.C.M.A. Michiels, A.B. Blomberg en G.T.J.M. Jurgens, Handhavingsrecht (Handboeken staats- en bestuursrecht), Deventer: Wolters Kluwer 2016
- K.I.A. Middelkoop, Vennootschap en Onderneming, V&O 2005/11
- M.R. Mok, Uitwisseling gegevens tussen NMa en de belastingdienst. In: Ondernemingsrecht nr. 6, 2005, p. 210-211
- Mulder en D.R. Doorenbos, Schets van het economisch strafrecht, Deventer: Wolters Kluwer 2008
- M. Muller, Derdenonderzoeken en rechtsbescherming, Tijdschrift formeel belastingrecht, TFB 2011/8
- S.A.J. Munneke, Sterven niet toegestaan: over de mogelijkheden en onmogelijkheden van goede wetgeving. In: Vormen van (de?)regulering, P.C. Westerman en A.R. Mackor (red.), Den Haag: Boom Juridische uitgevers, 2008

- K. Murphy, 'The role of trust in nurturing compliance: A study of accused tax avoiders', Law and Human Behavior, 2004, 28, p. 187-209
- E. Myjer, noot EHRM 16 december 1992 (Series A, Vol. 251-B (Niemietz), NJCM-bulletin 1993, p. 320-329
- F.G. Naerebout en H.W. Singor, De Oudheid, Baarn: Ambo 1995
- A. Neal en M.A. Griffin, Safety climate and safety at work. In J. Barling en M. R. Frone (Eds.), The psychology of workplace safety, Washington, DC: American Psychological Association. 2004, p. 15–34.
- J.M.C. Niederer en J.C.L.M.A. van Gemert, 'Volmacht in de Awb: machtiging hoeft niet te dateren van na de bestreden uitspraak', Tijdschrift formeel belastingrecht, TFB 2014/4, p. 12-14
- R.E.C.M. Niessen, 'Over de legitimatie van belastingheffing'. In: A.C. Rijkers (red.), Geppaartbundel: Beschouwingen over grondslagen, Opstellen aangeboden aan prof. mr. Ch. P.A. Geppaart, Deventer: Kluwer, 1996
- R.E.C.M. Niessen, Historische grondslagen voor belastingheffing in Europa, Fiscaal tijdschrift FED, FED 2003/618
- R.E.C.M. Niessen, Het gelijkheidsbeginsel na Vinkenslag; een impressie, Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht, NTFR 2007/41
- R.E.C.M Niessen, Inleiding Nederlands Belastingrecht, Fiscale Handboeken nr. 1, Deventer: Kluwer 2013
- H.J. van den Noort, 'Toezicht en Handhaving door het Bft', Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie, WPNR 2012/6955, p. 923 e.v.
- L.M. Oats en J.L. Pemberton, Key principles for efficient tax administration and main reform challenges. In: C. Gayer en G. Mourre (red.), Property taxation and enhanced tax administration in challenging times, Proceedings of the workshop organised by Directorate General for Economic and Financial Affairs, held in Brussels on 24 November 2011, Economic Papers 463, Brussel: European Commission 2012
- A.E. Oderkerk. De preliminaire fase van het rechtsvergelijkend onderzoek (diss. Universiteit van Amsterdam), Nijmegen: Ars Aequi Libri 1999
- M.E. Oenema/D.G. Barmentlo, De administratieverplichting onder het handhavingsconvenant: een rekbaar begrip? In: Tijdschrift van fiscale beheersing en compliance, 2011/1
- M.E. Oenema, De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht, Financieel Management, Fiscale monografieën nr. 143, 2014/4.3.2.2
- E.C.G. Okhuizen, Hoofdzaken formeel belastingrecht, Den Haag: Boom juridische uitgevers 2014
- P.J. Oud, Het constitutioneel recht van het Koninkrijk der Nederlanden, 1967-1970, deel II, Zwolle: Tjeenk Willink 1967
- J.C. van Oven, 'Tributum'. In: Tractatus tributarii: opstellen op belastinggebied aangeboden aan prof. dr. P.J.A. Adriani ter gelegenheid van zijn afscheid als hoogleraar aan de Universiteit van Amsterdam, Haarlem: Tjeenk Willink 1949
- J. Owens, 'The Role of Tax Administrations in the Current Political Climate', Bulletin for International Taxation, March 2013, p. 156-160

- A.A. Pahladsingh en H.J.Th.M. Roosmalen, Het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie twee jaar juridisch bindend: rechtspraak in beweging?, 2012, Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht, NTFR 2012/18
- I.P. Palm-Steyerberg, 'Handhaving door de AFM: de toezichthouder op bezoek. Voorkomen is beter dan genezen' p. 109-130. In: Jaarboek Compliance 2009, J. de Bruin e.a. (red.), Nieuwe Kerk aan de IJssel: Gelling Publishing 2009
- Parker en S. Gilad, Internal corporate compliance management systems: structure, culture and agency. In: C. Parker en V. Lehmann Nielsen (red.) Explaining Compliance: Business Responses to Regulation. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing Ltd, 2011, p. 170-195
- E.B. Pechler en M.W.C. Feteris, Evaluatie van het herziene fiscale procesrecht, p. 91-98, Deventer: Kluwer 2005
- E.B. Pechler, 'Fair play', Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht, NTFR 2005/48
- M. Pelinck, Verplichtingen ten dienste van de belastingheffing. In: E.C.G. Ockhuizen (red.), Hoofdzaken formeel belastingrecht, Den Haag: Boom juridische uitgevers 2014
- M. Pelinck, Verplichtingen ten dienste van de belastingheffing. In:. In: E.C.G. Okhuizen (red.), Hoofdzaken formeel belastingrecht, Den Haag: Boom juridische studieboeken, 2016, p. 145-150
- H.F.T. Pennarts, Beginselen van behoorlijk bestuur, Appeldoorn: Maklu 2008
- T.J.E.M. Pfeil, Op gelijke voet. De geschiedenis van de Belastingdienst, Deventer: Wolters Kluwer, 2009
- W. Pintens, Inleiding tot de rechtsvergelijking, Leuven: Universitaire pers 1998
- J. van der Poel, De Unie van Utrecht, de geboorteklok van een Nederlandsch belastingstelsel. In: Tributen aan het recht. Bundel samengesteld ter gelegenheid van het honderdjarig bestaan van het Weekblad voor fiscaal recht, p. 31-48. Deventer: Kluwer 1971
- T.W.M. Poolen, Rechtsbescherming en ontwikkelingen binnen de Belastingdienst. In: S. Stevens (red.), Groeten aan Maarten, (Feteris-bundel), Kluwer, Deventer 2008
- J.E.J. Prins, Function creep: over het wegen van risico's en kansen. In: Function Creep en Privacy, Justitiële verkenningen, 2011, nr. 8
- H.M. Prinsen en R.M.M. Vossen, Naleving en handhaving van regelgeving, Justitiële verkenningen 2003, nr. 9, p. 58-69
- S. Pront-van Bommel, 'Controle op de naleving van administratieve wetgeving'. In: W. Konijnenbelt (red.), De derde tranche. Commentaar op het voorontwerp voor de derde tranche van de Algemene wet bestuursrecht, Alphen aan den Rijn: Samsom H.D. Tjeenk Willink 1992
- H.M.J. Quaedvlieg, De NMa: Een autoriteit en haar bevoegdheden, Tijdschrift voor Onderneming en Strafrecht 2003, 5, p. 149-157
- R.W. Starreveld, O.C. van Leeuwen, H. van Nimwegen, H.B. de Mare en E.J. Joëls. Bestuurlijke informatieverzorging deel 1: algemene grondslagen. Groningen: Wolters Noordhoff 2002

- N. Randeraad, Ambtenaar in Nederland 1815-1915. In: Bijdragen en mededelingen betreffende de geschiedenis der Nederlanden, Nederlands Historisch genootschap 1989/1009, 1994, p. 209-236
- C.H. van Rhee, De rechten van de inheemse bevolking op de gronden der particuliere landerijen op Java vóór 1836. In: C.J.H. Jansen et al. (red.), Twaalf bijdragen tot de studie van de rechtsgeschiedenis van de negentiende eeuw, Amsterdam, 1993, p. 145-162
- J. de Ridder, Beleidsvoering door toezicht. In: A.F. Leemans e.a. (red.), Handboek beleidsvoering overheid. Alphen aan den Rijn: Samson 1988
- E.J.M. van Rijckevorsel-Teeuwen en D.M.S. Gribling, Wetswijziging Wna: afschaffing geheimhoudingsplicht gerechtvaardigd? Over de uitdijende macht van het Bft, Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie, WPNR 12/6937, p. 502-509
- M. L Roberts en P.A. Hite, Progressive taxation, fairness, and compliance, Law and Policy, (16), 1994, p. 27-47
- J. Roest, commentaar op artikel 2:10 BW. In: T&C BW, C.J.J.M. Stolker, W.L. Valk en H.B. Krans (red.). Deventer: Wolters Kluwer (online versie) 2017
- L.J.J. Rogier, Nalevingtoezicht, Den Haag: Sdu 2002
- T.J. Roijakkers en F. Schraven, 'Informatieverplichtingen en de boekhoudverplichting', Belastingbeschouwingen, Maandblad voor Belastingrecht en Belastingpraktijk, MBB 1988/6, p. 174-179
- J.M.H. Römkens, Professioneel verschoningsrecht advocaten onder druk, Tijdschrift formeel belastingrecht, TFB 2011/03
- T.E. Rosier (red.), Grondslagen van het recht 2, Achtergronden, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2010
- E.J.M. Rosier en M.H.W.N Lammers, De ontwikkeling in het formele belastingrecht 2006: transparantie tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst. WFR 2007/332, p. 325-341.
- M. Rostovtzeff, De oude wereld, Houten: Spectrum 1964
- G.P. Roth, Onderzoeken naar marktmisbruik, over gemakzuchtige regelgeving en juridisch armworstelen, Bouwen en bezinning, Lustrumbundel 2007, Vereniging voor effectenrecht, Deventer: Kluwer 2007
- G.P. Roth, De toezichtsbevoegdheden van de AFM en DNB Op zoek naar de grenzen van het schier teugelloze, Ondernemingsrecht, 2009, 115, p. 492-500
- P. Ruijs, Big Brother Belastingzaken, Redactioneel in Belastingzaken, 2012 (7)
- D. Ruimschotel, Goed Toezicht: Principes van professionaliteit, democratie en good governance, Amsterdam: Mediawerf uitgevers, 2014
- M.R. Rutgers, Het Pantheon van de Publieke Waarden, Amsterdam Institute for Social Science Research (AISSR), Amsterdam: Universiteit van Amsterdam 2011
- B.G.H. de Ruyter, Wiens brood men eet, diens woord met spreekt … of zwijgt? Het dilemma van de werknemer, NJB 2008/548
- J.G. Sauveplanne, De methoden van privaatrechtelijke rechtsvergelijking, Geschriften van de NVVR no. 20, Deventer: Kluwer 1975 (verslag debat: Geschriften van de NVVR no. 21, Deventer: Kluwer 1976)

- R.J.N. Schlössels en S.E. Zijlstra, Bestuursrecht in de sociale rechtsstaat, Deventer: Wolters Kluwer 2010
- R.J.N. Schlössel, Beginselen van behoorlijk bestuur, Nederlands tijdschrift voor bestuursrecht, NTB2013/41
- R.J.N. Schlössels en S.E. Zijlstra, Onderwijseditie Bestuursrecht in de sociale rechtsstaat, Deventer: Wolters Kluwer, 2017
- P. Schnabel, 'Andere kijk op de overheid'. In: Werken aan behoorlijkheid, De Nationale ombudsman in zijn context, Den Haag: Boom juridische uitgevers 2007
- E.R. Schreuder, Groene Serie Toezicht Financiële Markten, Deventer: Kluwer (online versie), geraadpleegd: 28 mei 2017
- P.H. Schröder, Van Aalmoes tot Zwijntjesjager, Amsterdam/Baarn: Erven T. Rap, 1980
- R.D. Schwarz en S. Orleans, On legal sanctions. University of Chicago Law Review, 34, p. 282-300, Chicago: University of Chicago 1967
- J. Schwarze, Europäisches Verwaltungsrecht, Entstehung und Entwicklung im Rahmen der Europäischen Gemeinschaft, 2e druk, Baden-Baden: Nomos 2005, p. 661 e.v.
- Y. van Setten, Dossier: Toezicht en handhaving, hoofdstuk 5 Awb, Deventer: Kluwer 2004
- R. Shamir, The age of responsibilization: on market-embedded morality. Economy and Society Vol. 37, Iss. 1, p. 1-19, 2008
- F.N. Sickinga, Geschiedenis der Nederlandsche belastingen sedert 1810, I, Utrecht: J.L Beyers 1883
- F.E. Six, 'Vertrouwen in toezicht', Tijdschrift voor Toezicht 2010 (1) 4, p. 6-26
- C.J. Sleddering en C. Boersma, interview, Wij van Financiën, 35, nr. 6, 1980
- J. Slemrod, 'Cheating ourselves: the economics of tax evasion', Journal of Economic Perspectives, 21, 2007, p. 25-48
- H.A. Smit, commentaar op artikel 11.2 WLV. In: Milieurecht Totaal, J. Hofland, C.J. Kleijs, P.J. de Putter en J.H.K.C. Soer (red.), Deventer: Wolters Kluwer (online versie) 2017
- H. Smyth, The Writings of Benjamin Franklin, Vol. X (1789-1790), New York: MacMillan company 1907 (publieke online versie) http://archive.org/stream/writingsofbenjam10franuoft/writingsofbenjam10franuoft_djvu.txt, geraadpleegd: 28 mei 2017
- J. van Soest, 'Vertegenwoordiging van lichamen in belastingzaken', nr. 8, TVVS december 1962
- P. Spapens en K. van Kemenade, De Grens gemarkeerd, Hapert: Kempen Pers 1992
- M.K. Sparrow The Character of Harms. Operational challenges in control, Cambridge: Cambridge University press 2008
- M.K. Sparrow, The Regulatory Craft. Controlling risks, solving problems, and managing compliance, Washington: Brookings Institution Press 2000
- J.E. Spruit, R. Feenstra, K.E.M. Bongenaar (red.), Corpus Iuris Civilis, Tekst en vertaling, deel II, Digesten 1-10. Amsterdam: Amsterdam University Press 2006
- J.E. Spruit, R. Feenstra, K.E.M. Bongenaar (red.), Corpus Iuris Civilis, Tekst en Vertaling, deel I: Instituten, Amsterdam: University Press 2008

- R.W. Starreveld, H.B. de Mare en E.J. Joëls, Bestuurlijke informatieverzorging deel 1, Algemene grondslagen, Alphen aan de Rijn: Samsom BedrijfsInformatie, 1993
- A.K.J.M. van Steenbergen, Legitimiteit en fiscale rechtshandhaving: Juridische en sociaalwetenschappelijke aspecten (diss. Tilburg University), Belastingdienst, Utrecht 2013
- R. Steenman, Fiscus wat weet u van mij?, Weekblad voor fiscaal recht, WFR 2012/6942, p. 265-274
- W. Stern, William Stern ('Selbstdarstellung'). In: R. Schmidt, Die Philosophie der Gegenwart in Selbstdarstellungen, 41, F. Meiner: Leipzig 1927, p. 129-184
- W. Stern, Person und Sache. System des kritischen Personalismus. 3. Band: Wertphilosophie, Leipzig: Barth, 1924
- L. Stevens, Het nemo-tenetur beginsel in strafzaken: van zwijgrecht naar containerbegrip, Nijmegen: Wolf Legal Publishers, 2005
- L.G.M. Stevens, Elementair belastingrecht, Deventer: Kluwer 2009
- R. Stijnen, Rechtsbescherming tegen bestraffing in het strafrecht en het bestuursrecht. Een rechtsvergelijking tussen het Nederlandse strafrecht en bestraffende bestuursrecht, mede in Europees perspectief, Deventer: Wolters Kluwer 2011
- R. Stijnen, 'Saunders en J.B. Revisited. Wat doen met onder druk verkregen wilsafhankelijk bewijsmateriaal?, Tijdschrift voor sanctierecht en compliance, TvS&C 2014, p. 144-147
- B. van Stokkom, Handhaven: eerst kiezen, dan doen, Sociaal-wetenschappelijke mogelijkheden en beperkingen, Den Haag: Expertisecentrum Rechtshandhaving 2004
- C.J.J.M. Stolker, 'Indian Title' Indianen, Europeanen en de eigendom van de grond. In: Quod Licet (Kleijn-bundel), Rijksuniversiteit Leiden 1992, p. 417-442
- M. Stouten, De Witwasmeldplicht (diss. Universiteit Utrecht), Boom Juridische uitgevers, 2012
- F.M. Tadic, How harmonious can harmonisation be?. In: A.H. Klip en H.G. van der Wilt, Harmonisation and Harmonising Measures in Criminal Law, KNAW LNR deel 186, 2002, p.1-21
- R.J. Theissen en F. De Vries, Toezicht door inspecties, p. 187-215. In: F.C.M.A. Michiels en E.R. Muller (red.), Handhaving. Bestuurlijk handhaven in Nederland. (Handboeken Veiligheid), Deventer: Kluwer 2013
- A.A. Thie, A.A.; J. de Koning en W.J. van Bijsterveld. Focus op fiscus. Het reilen en zeilen van de Belastingdienst in de jaren 1940-1985, Deventer: Kluwer 1990, p. 365-369
- B. Torgler, Tax morale, rule governed behavior and trust. Constitutional Political Economy, Volume 14, 2003, p. 119-140
- B. Torgler en C.A. Schaltegger, Tax morale and fiscal policy, working paper nr. 30, 2005, http://leitner.yale.edu/sites/default/files/files/resources/docs/taxmorale.pdf, geraadpleegd: 29 mei 2017
- T.R. Tyler, Why people obey the law, Oxford: Princeton University Press, 2006
- T.R. Tyler, Psychology and the Design of Legal Institutions. Tilburg Law Lectures Series, Montesquieu seminars volume 3. Nijmegen: WLP, 2007

- G.H. Ulrich en R.W.J. Kerckhoffs, De informatiebeschikking, FED fiscale brochures, Deventer: Wolters Kluwer 2016
- J. Verburg, Een gesplitste inkomstenbelasting, De vermogens- en bedrijfsbelastingen van minister Pierson. In: Fiscaliteit in Nederland, 50 jaar Belastingmuseum 'Prof. dr. Van der Poel' (J.Th. de Smidt e.a., red.), Zutphen/Deventer: Walburg pers/ Kluwer 1987
- J.J.I. Verburg, Het beroepsgeheim, Monografieën strafrecht nr. 5, Arnhem: Gouda Quint, 1985
- L.F.M. Verhey en N. Verheij, De macht van de marktmeesters. In: A.A. van Rossum, L.F.M. Verhey en N. Verheij, Toezicht (NJV-preadviezen), Deventer: Kluwer 2005
- N. Verheij, Europees bestuursrecht: Leve de rechtseenheid of weg met de eenheidsworst. In: In eenheid. Over rechtseenheid en uniforme rechtstoepassing in het bestuursrecht, Schlössels e.a. (red.), Den Haag: Sdu 2007
- K. Verhoest, S. van Thiel, G. Bouckaert en P. Laegreid (red.) Government Agencies. Practices and lessons from 30 countries, Basingstoke: Palgrave Macmillan 2012
- M. Vermeersch, Geschiedenis van de mens. Deel I, Jagers en verzamelaars. Boek 2, de maatschappij van jagers en verzamelaars, Gent, P & P 2008
- M.S. de Vries, Hoe waarschijnlijk is function creep? Een beleidswetenschappelijke analyse. In: Function Creep en Privacy, Justitiële verkenningen, 2011, nr. 8.
- E. Wasch, Contacten met de fiscus, Communiceren met de Belastingdienst, Deventer: Kluwer 2002
- P. van der Wal, Vertegenwoordiging en bijstand in belastingzaken, Fiscale monografieën nr. 116, Deventer: Kluwer, 2005, p. 385-390
- P.J. Wattel, 'De koevoet van de controleur, Column over de betredingsbevoegdheid van fiscale controleambtenaren', Weekblad voor fiscaal recht, WFR 1989/5896
- P.J. Wattel, Fiscaal straf- en strafprocesrecht, Deventer: Fed 1989
- P.J. Wattel, De aangifteplicht bij inkomen uit strafbare feiten, de fiscale omkering van de bewijslast en de grondrechten op onschuldpresumptie en vrijwaring tegen zelfincriminatie, Fiscaal tijdschrift FED, FED 1992/157
- P.J. Wattel, De fiscale behandeling van het wederrechtelijke (diss. Universiteit van Amsterdam), Deventer: Kluwer 1992
- P.J. Wattel, preadvies. In: Handelingen Nederlandse Juristen-Vereniging, De reikwijdte van fundamentele rechten, 125, Zwolle: Tjeenk Willink 1995
- M. Weber, Wirtschaft und Gesellschaf, Tübingen: Mohr Siebeck, 1980
- M. Wenzel, An analysis of norm processes in tax compliance. Journal of Economic Psychology, 25, 2004, p. 213-228
- P.C. Westerman, Rechtsfilosofie, Inleiding, Assen/Heerlen: Van Gorcum/Open universiteit, 1998
- A.F. Westin, Privacy and freedom, Washington and Lee Law Review, 166, 25/1, 1968
- R.I.N. Westra, Fiscale fraudebestrijding: grenzen aan sturing (diss. Universiteit Leiden en Business Universiteit Nyenrode), Amsterdam: Pantheon Publishing 2006
- C.A. van Wetering, artikel 50 AWR: In naam van Oranje, doe open de poort? TFB 2003/2

- D. Wiebes, Trouw 13 april 2016, reactie op onthullingen 'Panama Papers'
- L.C.A. Wijsman, Nemo tenetur in belastingzaken (diss. Erasmus Universiteit Rotterdam), Deventer: Wolters Kluwer, 2017
- H.D. van Wijk, W. Konijnenbelt en R. van Male, Hoofdstukken van bestuursrecht, Den Haag: Elsevier juridisch 2005
- M. Willaschek, 'Right and Coercion: Can Kant's Conception of Right be Derived from his Moral Theory?', International Journal of Philosophical Studies 2009-17.1, p. 49-70
- H.W. Winter, Toezicht het Nederlandse (bestuurs)recht. In: F.C.M.A. Michiels en E. R. Muller (red.), Handhaving. Bestuurlijk handhaven in Nederland. (Handboeken Veiligheid), Deventer: Kluwer 2013
- H.B. Winter, Toezicht in het Nederlandse (bestuurs)recht, p. 29-50. In: F.J.H. Mertens, E.R. Muller, H.B. Winter (red.) Toezicht, inspecties en autoriteiten in Nederland, Deventer: Kluwer 2015
- M.A. Wisselink, Beroepsgeheim, ambtsgeheim en verschoningsrecht, Zwolle: Tjeenk Willink, 1997.
- M.A. Wisselink, Privacybescherming bij fiscale derdenonderzoeken. Recente ontwikkelingen. Belastingbeschouwingen: Onafhankelijk Maandblad voor Belastingrecht en Belastingpraktijk, MBB1998/7
- T.H.A. Wisman annotatie onder Hof 's-Hertogenbosch 19 augustus 2014, Computerrecht 2014/182
- O.I.M. Ydema, Hoofdstukken uit de Geschiedenis van het Belastingrecht, Groningen: Wolters Noordhof 1997
- G.J. Zwenne, Belastingheffing en informatieverplichtingen: reikwijdte en begrenzing van informatiebevoegdheden in de verhouding tussen belastingdienst en banken (diss. Faculteit der Rechtsgeleerdheid, Universiteit Leiden). Den Haag: Sdu 1998
- J. de Zeeuw, Informatiegaring door de fiscus. Privacybescherming bij derdenonderzoeken. Registratiekamer, Achtergrondstudies en Verkenningen, 1998/8

DANKWOORD

Met het schrijven van dit dankwoord leg ik de laatste hand aan mijn proefschrift. Ik sluit hiermee een turbulente periode af voor mij en mijn omgeving. Het schrijven een proefschrift vraagt veel van een promovendus. En het voltooien van een dergelijk onderzoek kan alleen wanneer daarvoor ook ruimte wordt geboden door zowel de persoonlijke omgeving als de werkomgeving. Het mag daarbij tevens niet ontbreken aan bevlogen promotoren die kritisch zijn maar elke keer weer opbouwend hun commentaar geven, ondersteunen in kennis, stimuleren en bemoedigen. En ik mag mij gelukkig prijzen dat het mij aan niets van dit alles heeft ontbroken. Velen hebben mij op allerlei manieren bijgestaan in het voltooien van het proefschrift. En allen wil ik hartelijk bedanken.

Graag wil ik enkele personen met naam noemen omdat zij hierin een bijzondere rol hebben gehad.

Allereerst spreek ik mijn grote dank en waardering uit aan mijn promotor, prof.mr.dr. R.N.J. Kamerling RA. Beste Robert, jij wierp mij in 1997 – toentertijd nog als mijn scriptiebegeleider – de handschoen toe om te starten met een promotieonderzoek. Het duurde echter nog zo'n vijftien jaar voordat ik daadwerkelijk die handschoen kon oppakken. In de achterliggende twintig jaar hebben wij op vele manieren samengewerkt en mocht er ook een persoonlijke band ontstaan. De intensiviteit van jouw begeleiding in dit onderzoek heeft onze persoonlijke band nog verder verstevigd. De concepten van het proefschrift hebben jou vele malen vergezeld over de gehele wereld. En jouw 'glossen' – zoals je het uitgebreide commentaar noemt maar zeker een understatement zijn – hebben je vele nachtelijke uren gekost. Van de 'uiteinden der aarde' heb ik jouw commentaar en bemoedigingen ontvangen. Met jouw schijnbaar moeiteloze, heldere en soms poëtische schrijfstijl ben je een voorbeeld voor velen. Voor de wijze waarop je mij hebt begeleid en voor de vele jaren van plezierige samenwerking zeg ik uit de grond van mijn hart: Dank!

Ook een bijzonder woord van dank en waardering voor mijn andere promotor, prof.mr.dr. G.J.M.E. de Bont. Beste Guido, wat ben ik blij en vereerd om jou als promotor te hebben. Met een nimmer aflatend enthousiasme heb je mij vanaf het eerste moment gestimuleerd in het schrijven van mijn proefschrift. En ondanks de tussentijdse wijzigingen van de onderzoeksrichting, wist jij mij op koers te houden. Het is ongekend hoe snel jij problematiek weet te doorgronden en van commentaar te voorzien. Ik voel mij bevoorrecht om gebruik te hebben gemaakt van jouw brede wetenschappelijke kennis en scherpe inzichten op het gebied van het fiscale recht. Ik

heb jouw ondersteuning als zeer inspirerend en stimulerend ervaren. Hartelijk dank!

Daarnaast gaat veel dank uit naar de leden van de beoordelingscommissie. Prof.dr. T.M. Berkhout MRE MRICS, prof.mr.dr. M.W.C. Feteris en prof.mr.dr. O.J.D.M.L Jansen wil ik hartelijk danken voor het beoordelen van mijn manuscript. Het is voor mij een bijzondere eer dat u in de beoordelingscommissie hebt willen plaatsnemen en gelegenheid hebt willen maken om het manuscript te beoordelen. Uw inbreng en kritische houding is onontbeerlijk voor de wetenschappelijke status die het proefschrift heeft verkregen. Ik ben u allen dankbaar voor uw grondige en kritische commentaar op het proefschrift.

Voorts wil ik de projectgroep Modern Toezicht bedanken. Onder de wetenschappelijke begeleiding van prof.dr. S.P. Kaptein en dr.ing. M. de Bree hebben wij binnen 'onze promotiegroep' zeer inspirerende discussies gehad. Dat heeft mijn kennis in het wetenschappelijke onderzoek verdiept. Ook heb ik daarmee mijn inzicht in het rijksbrede toezicht verbreedt. Ook mijn mede promovendi Aute Kasdorp, Han de Haas, Jos Verkroost, Kees Huizinga, Leonie Schakel, Lilian Petit, Martien van Helvoort en Rob van Dorp wil ik hiervoor hartelijk bedanken. Het waren leerzame maar ook plezierige bijeenkomsten die ik in de toekomst zal missen.

In mijn werkomgeving hebben vele enthousiaste en deskundige collega's mij met raad en daad bijgestaan. Alle collega's van het ministerie van Financiën, de Belastingdienst en andere toezichthoudende organisaties die ook maar enige rol hierin hebben vervuld in dit onderzoek, wil ik hartelijk bedanken. Jullie inbreng en betrokkenheid was onmisbaar voor het onderzoek.

Binnen de werkkring wil ik in het bijzonder bedanken drs. T.W.M. Poolen. Als (plv.) Directeur-generaal van de Belastingdienst bood u mij de gelegenheid en de faciliteiten dit onderzoek uit te voeren. U gaf aan dat wetenschappelijk onderzoek, ongeacht de uitkomst, bijdraagt aan de taakuitoefening van de Belastingdienst en steunde het onderzoek onvoorwaardelijk. Ik wil u hiervoor hartelijk dankzeggen.

Mijn geliefde ouders, lieve Herm en Henny, ik dank jullie voor het leggen van het fundament voor dit onderzoek. Van jongs af aan hebben jullie mij altijd gestimuleerd om te studeren en de grenzen van het kunnen op te zoeken. In de achterliggende jaren heb ik mij vele malen moeten verontschuldigen met de woorden 'geen tijd'. Jullie hadden altijd begrip daarvoor. Ik hoop jullie nog lang de aandacht en liefde te geven die jullie verdienen.

In het bijzonder wil ik mijn gezin bedanken voor het geduld en steun die ik mocht ervaren. De afgelopen vijf jaren heb ik jullie niet (altijd) mijn volledig aandacht kunnen geven aan alle gebeurtenissen in en rond ons gezin. Het waren schaarse momenten waarin de aandacht voor jullie – Jenny, Gerjanne, Henry, Erik, Hilde en Esther – niet hoefde te worden gedeeld met het proefschrift. Vaak waren het alleen de onvergetelijke vakanties waarin de aandacht ten volle was. Toch heb ik niets anders dan steun en vertrouwen van jullie mogen ontvangen.

Lieve kinderen, ik ben erg trots op het boek dat ik heb geschreven. Het is echter in geen boek te beschrijven hoe trots ik ben om jullie vader te zijn.

Jenny, mijn innig geliefde vrouw, jij hebt altijd geloofd in het afronden van mijn onderzoek. Jij weet als geen ander hoeveel tijd en energie dit proefschrift heeft

gekost. Zonder jouw steun en vertrouwen zou ik dit onderzoek niet hebben kunnen afronden. En in de momenten waarop ik het moest laten afweten binnen ons gezin, was jij er altijd. De dankbaarheid aan jou is enorm en moeilijk in woorden uit te drukken! Hartelijk, hartelijk dank!

Tot slot wil ik de HEERE danken voor de ontvangen krachten en geschonken wijsheid. Hij heeft mij elke dag de krachten geschonken om dit onderzoek te voltooien. En het is mijn wens en bede dat het wetenschappelijk onderzoek mag bijdragen tot Zijn eer. Soli Deo Gloria.

IJsselmuiden,

Marcel Snippe

CURRICULUM VITAE

Persoonlijke gegevens

Naam	Marcel Snippe
Geboortedatum	18 februari 1968
Geboorteplaats	Kampen

Opleiding

- Voorbereidend Wetenschappelijk Onderwijs (VWO), afgerond op 26 mei 1987,
- Opleiding belastingrecht aan de Belastingaccademie te Utrecht, afgerond op 16 mei 1991,
- Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIvRA), opleiding tot registeraccountant, afgerond op 17 november 1997 (RA),
- Doctoraal Information Management op Universiteit Nyenrode te Breukelen, op 17 november 1997 (doctoraal Information Management), en
- Promotieonderzoek Erasmus University Rotterdam, Erasmus School of Law, gestart 1 september 2013 – 1 september 2018, De integratie van fiscale gegevens in het rijksbrede toezicht, promotors Prof. mr. dr. G.J.M.E. de Bont en prof. mr. dr. R.N.J. Kamerling RA.

Beroepservaringen

1987 – 1997, Controlemedewerker Belastingdienst, uitvoeren boekenonderzoeken
1997 – 2007, Medewerker vaktechniek Belastingdienst, Formeel belastingrecht/ belastingcontrole
2007 – 2017, Coördinator Accountancy Rijksoverheid, ministerie van Financiën,
2018 – heden, Vaktechnisch Adviseur Formeel Recht, Belastingdienst.

Onderwijs ervaringen

1999 – heden, (part-time) docent Business Universiteit Nyenrode formeel belastingrecht
2007 – 2010, (parttime) coördinator Universiteit van Utrecht het Tax Government Programme.
2007 – 2015, (parttime) docent beroepsorganisaties zoals NBA (voorheen NIvRA en NOvAA), PAOB, CB en (inhouse) accountantskantoren.

Publicaties

- R.N.J. Kamerling en M. Snippe, Belangenafweging bij het delen van informatie door de Belastingdienst, Weekblad Fiscaal Recht, WFR 2016/132
- B. Jonker en M. Snippe, Handleiding belastingcontrole, Leidraad voor de accountant Beroep & Praktijk, J.W.M. van der Meer c.s. (red.), Online versie
- R.N.J. Kamerling en M. Snippe, Belastingcontrole, Kluwer belastingwijzers, nr. 17, 2013
- B. Jonker en M. Snippe, Handboek Belastingcontrole Curaçao SBAB, Stichting Belasting Accountants Bureau (SBAB), 2013
- B. Jonker en M. Snippe, International Tax Audit guide, Centrum voor kennis en communicatie Belastingdienst, 2013
- R.N.J. Kamerling en M. Snippe, Tax auditing in the Ukraine, Ukraine tax administration, 2010
- R.N.J. Kamerling en M. Snippe, Tax auditing in Bulgaria, Bulgarian Tax Administration, 2008
- M. Snippe en J.A. de Bruijn, Belastingcontrole, laten we het leuk en gemakkelijk houden, Fiscaal Praktijkblad 2005/19, p. 4-8
- M. Snippe, Belastingcontrole, ook dat nog! In goed overleg is veel mogelijk, Aanspraak 2003/3, p. 6-11
- M. Snippe, Belastingcontrole in de Verenigde Staten, Nederlandse Belastingdienst in samenwerking met Europese Unie, 1999

Training in het kader van het promotieonderzoek

Promotiegroep modern toezicht periode 1 september 2013 – 1 september 2018 (Rotterdam School of Management, RSM) onder leiding van prof. dr. S.P. Kaptein en dr. ing. M. de Bree.