

VOORWOORD¹

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 veiligheidsregeling (‘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 gezien 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

Curriculum vitae / 609

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 'droogleggingswetgeving' 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, vastgoedhandlaren, 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 *Scientia 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 nodige 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 haar 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 Sacrae* (1597), Vertaald als 'Knowledge is His power'. In: *Works of Bacon*, Vol XIV, Boston; Brown and Taggard, 1861 p. 94-95.
 - 9 N. Machiavelli, *Il 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 machtpotentieel.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 kracht¹⁸

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.bijzonderstraf.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 inzicht 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 informatiebehoefte 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 Europees 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 bedrijven²⁷ – 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 Arbowedenschap, 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 *cursef*; 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 nalevings-toezicht. 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; Fleetlogica 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', Financieel 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. Opstellen 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-ende-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 data-koppelingen 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 en 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 Jacob 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'.