

**Tijdschrift Formeel Belastingrecht 2017/7****Derdenonderzoeken: van proportionaliteit in disruptieve digitale tijden**

Auteur	Oenema, dr. M.E., Poelmann, dr. E.
Jaargang	18
Publicatiedatum	15-11-2017
ISSN	1319-9112

Derdenonderzoeken: van proportionaliteit in disruptieve digitale tijden

Voor derdenonderzoeken is toenemende belangstelling. Dit is terecht, omdat de vraag kan worden gesteld of de uitgangspunten van deze administratieve verplichting, zoals in de vorige eeuw geformuleerd, in de huidige digitale tijden niet een herijking behoeven. In dit artikel gaan wij op die vraag in.

1. Enige historische beschouwingen**1.1. Art. 53 AWR: het klassieke derdenonderzoek**

Derdenonderzoeken kennen een lange historie. Voor de Tweede Wereldoorlog had eenieder de plicht gegevens over zichzelf en een derde desgevorderd aan de inspecteur te verstrekken.¹ Later werd hieraan toegevoegd dat de informatieplicht voor derden alleen opging als er sprake was van de uitoefening van een bedrijf of zelfstandig beroep.² Vandaag de dag hebben de in de wet aangeduide administratieplichtigen de plicht de inspecteur, indien hij daarom verzoekt, gegevens en inlichtingen te verstrekken dan wel inzage te geven in gegevens en bescheiden die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing van derden of de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan hen is opgedragen.³ De gegevens en inlichtingen dienen volgens de toverformule – duidelijk, stellig en zonder voorbehoud – aan de inspecteur te worden verstrekt. Het is daarbij overigens aan de inspecteur een methode en termijn aan te geven.⁴

Het derdenonderzoek zoals dat nu in de wet is neergelegd, heeft met name vorm gekregen door de wetsvoorstellen *aanpassing van administratieve verplichtingen*⁵ en de *Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001*⁶. Uit de parlementaire geschiedenis bij de invoering van deze wetsvoorstellen komt allereerst het beeld naar voren van een papieren administratie, waaruit de fiscus stukken kan opvragen.⁷ Ten tweede is er ook binnen het kader dat alleen gegevens mogen worden opgevraagd die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing⁸ duidelijk oog voor proportionaliteit van informatieverzoeken. Zo meent de wetgever dat de inspecteur redelijkheid moet betrachten ten aanzien van de kwestie ‘welke informatiedragers ter raadpleging beschikbaar dienen te worden gesteld en in hoeverre de inhoud daarvan toegankelijk gemaakt moet worden’.⁹ Daarmee is volgens de wetgever beoogd dat een belastingplichtige ‘niet bij voorbaat alle daarvoor (...) in aanmerking komende informatie in zijn meest uitgebreide vorm ter raadpleging beschikbaar hoeft te stellen’.¹⁰

Dit doet er niet aan af dat de wetgever in diezelfde parlementaire geschiedenis onderkende dat het opvragen van gegevens van een derde ook het karakter kan hebben van serievragen. Dit wordt door de wetgever omschreven als ‘vragen die niet zijn geïndividualiseerd naar personen of lichamen en die al dan niet betrekking hebben op meer dan een jaar’.¹¹ Daarnaast kan het systematisch verzamelen van gegevens leiden tot persoonsregistraties, waarbij de inspecteur overeenkomstig de Wet persoonsregistraties maatregelen dient te nemen ter bescherming van de persoonlijke levenssfeer.¹² Duidelijk wordt in ieder geval dat vooropstaat dat de wetgever meende dat – en wij citeren hem – ‘prudent’¹³ moet worden omgegaan met de mogelijkheid van derdenonderzoeken.

De eerstvolgende relevante wijziging van de mogelijkheid van het derdenonderzoek deed zich voor bij de invoering van de Wet IB 2001. De wetgever achtte het nodig om voor een ‘goede en efficiënte uitvoering van de belastingwet’ rensignering door derden in te voeren. In de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) werd daarom een tweede lid opgenomen. Derden moesten ‘reeds bepaalde, massale rensignementen’ uit eigen beweging gaan verstrekken, onder vermelding van het sociaalfiscaal nummer van degene op wie de gegevens en inlichtingen betrekking hebben.¹⁴ Dit illustreert naar onze mening de overgang van het individueel opvragen van fiscale informatie naar het massaal laten aanleveren van informatie. In zoverre kan dus worden gesteld dat de invoering van de Wet IB 2001 tevens het begin van *big data* heeft ingeluid. Daarbij kan wel de kanttekening worden geplaatst dat de wetgever nadrukkelijk doelde op *reeds bepaalde* massale rensignementen.¹⁵

Latere wijzigingen van art. 53 AWR waren niet substantieel van aard, in die zin dat zij een verdere uitbreiding of verdieping gaven

op het massaal opvragen van informatie.¹⁶ Het genoemde uitgangspunt van de prudente omgang met derdenonderzoeken lijkt daarom nog steeds leidend te zijn.

1.2. Art. 55 AWR: derdenonderzoek bij publieke lichamen

Ook publieke lichamen kan om informatie over belastingplichtigen worden gevraagd. Dit is geregeld in art. 55 AWR. Daarbij wordt de belastingheffing niet centraal gesteld, maar de uitvoering van de belastingwet door de inspecteur. De taak van de inspecteur is het houden van toezicht op het heffen en innen van rijksbelastingen.¹⁷ Dit impliceert in beginsel een bredere informatieverplichting voor publieke lichamen, temeer nu de wetgever art. 55 AWR als *lex specialis* ten opzichte van geheimhoudingsbepalingen ziet.¹⁸ Toch lijkt de wetgever met het verschil in formulering geen materieel verschil te hebben willen maken. Zo is in de memorie van toelichting betreffende het voorbeeld van ‘subsidies, kredieten of garanties’ benadrukt dat ‘het de belastingdienst vooral gaat om gegevens welke betrekking hebben op geldstromen en niet om achtergrondinformatie’.¹⁹

De Raad van State stipte de verhouding tussen het niet onevenredig schaden van de persoonlijke levenssfeer van belanghebbenden en belastingheffing aan.²⁰ De staatssecretaris verwees naar de geheimhoudingsplicht ex art. 67 AWR en de mogelijkheid van ontheffing voor publieke lichamen, zoals neergelegd in art. 55, lid 2, AWR. Hoewel de wetgever toen al refereerde aan ‘de voortschrijdende ontwikkeling van de datacommunicatie’²¹ en zich bovendien bewust was van de mogelijke effecten van ‘zogenaamde serievragen’,²² is proportionaliteit geen aspect van de overwegingen geweest. Opmerkelijk is dat de toen aangekondigde en ingevoerde regelgeving²³ inmiddels alleen nog bestaat betreffende banken (Voorschrift informatie fiscus/banken, *V-N* 2013/5.6). Illustratief is de slotconclusie van de Autoriteit Persoonsgegevens in 1998, die onzes inziens, blijkens enige rechtspraak, nog altijd van toepassing is:²⁴

‘Nationale en internationale privacynormen eisen dat de garingsbevoegdheden waarover de fiscus beschikt, worden afgegrensd, en dat aanvullende waarborgen worden geboden tegen ongerechtvaardigde inbreuken op de persoonlijke levenssfeer. Onderdeel van die waarborgen dient te zijn dat de reikwijdte van de bevoegdheden wordt verduidelijkt en dat ook meer voorzieningen worden getroffen om een afgewogen gebruik van de bevoegdheden onder uiteenlopende omstandigheden te bevorderen. 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.’

1.3. ‘Semiderdenonderzoeken’

In de Algemene wet inzake rijksbelastingen zijn nog twee informatieplichten voor derden neergelegd die eveneens gelinkt zijn aan art. 47 AWR. Allereerst is dit art. 47a AWR. Op grond van dit – voor de beschreven situatie²⁵ doorwrochte – artikel kan de inspecteur gegevens vorderen van een in Nederland gevestigde en alhier aan belastingheffing onderworpen dochter- of zustermaatschappij van een buitenlandse moeder respectievelijk zuster, voor zover de gegevens zich bij de buitenlandse moeder of zuster bevinden. Gebrek aan medewerking van het niet in Nederland gevestigde lichaam is geen rechtsgeldig excuus, aldus het vijfde lid van genoemd artikel. Evident bij dit artikel is de vraag over de rechtsbevoegdheid van de Nederlandse inspecteur gelet op het internationale volkenrecht. Tijdens het wetgevend proces is door de regering advies gevraagd aan de Commissie van Advies inzake Volkenrechtelijke Vraagstukken.²⁶ Opvallend is daarbij dat de leden van de Commissie niet tot consensus konden komen ten aanzien van de vraag of de inspecteur met een dergelijke informatievorderingsbevoegdheid binnen de nationale rechtsmacht bleef. Gemakshalve leidde de wetgever daaruit af dat er geen algemeen aanvaarde regel van volkenrecht is die zich tegen het voorstel verzet. Naar onze mening kan het tegendeel daarin ook worden gelezen. Niettemin betekent deze ‘bravoure’ van onze wetgever wellicht de redding, gelet op de complexe internationale verhoudingen die vandaag de dag aan de orde zijn. Art. 47a AWR geldt overigens niet als er een wederkerige regeling bestaat die voorziet in inlichtingenuitwisseling.²⁷ Deze afspraken kunnen zijn vastgesteld in bilaterale belastingverdragen, het EU-recht of andere (multilaterale) verdragen.²⁸ Het lijkt geen twijfel dat art. 47a AWR derhalve wordt uitgehold door internationale ontwikkelingen als BEPS. Overigens is in art. 47a AWR opvallend genoeg niet de situatie opgenomen waarbij de moedermaatschappij in Nederland is gevestigd en de dochter in het buitenland.

In deze tijden, waarin het boekhouden *in the cloud* al gemeengoed is, verdient het ‘semiderdenonderzoek’ ex art. 48 AWR op deze plaats ook enige aandacht. Op grond van dit artikel heeft de inspecteur de bevoegdheid de gegevens van de belastingplichtige te vorderen voor zover deze zich bij een derde bevinden. Deze derde heeft de administratie van de belastingplichtige zagezegd in bewaring. Het gaat daarbij niet alleen om gegevensdragers die toebehoren aan degene die in eerste instantie op grond van art. 47 AWR verplicht is deze desgevraagd aan de inspecteur beschikbaar te stellen, maar ook om die dragers die wellicht in civielrechtelijke zin toebehoren aan bijvoorbeeld een administratiekantoor dat in opdracht van zijn belastingplichtige cliënt een administratie voert en die toebehoren aan zijn eigen administratie.²⁹ De derde kan zich hier overigens beroepen op zijn verschoningsrecht, indien en voor zover de gegevens hem in de uitoefening van zijn beroep zijn toevertrouwd. Sinds de inwerkingtreding van art. 48 AWR met ingang van januari 1995 is dit artikel niet meer gewijzigd.

Het uitgangspunt van het (semi)derdenonderzoek is dat het voldoende is dat de gevorderde informatie van belang voor de belastingheffing *kan zijn*; het is niet vereist dat het op voorhand vaststaat dat de informatie ook daadwerkelijk van belang voor de belastingheffing *is*.³⁰ De bevoegdheid van de inspecteur een derdenonderzoek te houden, is daardoor in alle opzichten ruim te noemen. Vakstudie meent dat deze ruime reikwijdte al een aantal decennia geleden door de Hoge Raad is aangenomen in het Stad Rotterdam-arrest.³¹ In casu ging het om een verzekeraar van pleziervaartuigen die van de inspecteur het verzoek kreeg de boeken en bescheiden van alle personen die een vaartuig bij hem hadden verzekerd in te laten zien.³² De verzekeraar weigerde, omdat hij meende dat deze verplichting alleen bestond voor cliënten met wie hij een zakelijke relatie onderhield, omdat alleen die derden die een bedrijf of zelfstandig beroep uitoefenden door de inspecteur om informatie kon worden gevraagd. De Hoge Raad overwoog dat

de wetgever deze beperking niet heeft opgenomen. Dit arrest zegt dus niet zoveel over serievragen en andere massale opvragingen door de inspecteur. Het zegt alleen dat het derdenonderzoek niet is beperkt tot 'zakelijke derden'. Naar onze mening blijft daarom de invoering van de Wet IB 2001 het startschot voor massale(re) opvragingen van gegevens. Dit is relevant, omdat daarmee de bedoeling van de wetgever de gegevensopvraag 'prudent' en evenredig te laten verlopen, overeind blijft. Niettemin is in alle artikelen waarin de bevoegdheid voor de inspecteur is neergelegd informatie op te vragen, sprake van zogenoemde open normen. De informatiebevoegdheid van de inspecteur is daardoor in zekere zin toekomstbestendig; mits hij binnen deze normen blijft, is het immers aan hem te bepalen of, hoe, wanneer, aan wie en hoe breed hij zijn informatieverzoek uitzet. Verdere inkadering vindt plaats door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (met name het evenredigheidsbeginsel), art. 8 EVRM, art. 7 en 8 Handvest en jurisprudentie.

1.4. Procedurele aspecten

Betreffende de procedurele aspecten van derdenonderzoeken willen wij slechts opmerken dat in Nederland een procedurele waarborg achteraf wordt geboden.³³ Evenwel valt op dat de derde bij wie de gegevens zijn opgevraagd geen directe rechtsingang heeft, ook niet achteraf.³⁴ De belastingplichtige heeft die rechtsingang wel. De derde kan wel indirect ageren, maar dat kan slechts als kosten zijn gemaakt, en dat zal slechts doel treffen als de opgelegde informatieverplichting onrechtmatig is. Overigens komt een derde wel een directe rechtsingang toe als sprake is van internationale informatie-uitwisseling, maar ook dan alleen in het specifieke geval dat de verstreckende lidstaat de informatie opvraagt bij de belanghebbende.³⁵

1.5. Enige tussentijdse observaties

Het is evident dat de inspecteur bij diverse personen en lichamen kan aankloppen als hij informatie over een belastingplichtige nodig heeft. Waar het gaat om gegevensvorderingen van private derden bepaalt de wet dat de gegevens van belang moeten kunnen zijn voor de belastingheffing. Dergelijke vorderingen aan (andere) publieke lichamen moeten van belang zijn voor de uitvoering van de belastingwet door de inspecteur. Het is de vraag waarom de wetgever dit onderscheid heeft aangebracht. Art. 2, lid 1, onder a, AWR verstaat onder 'belastingwet' zowel de wet zelf als andere wettelijke bepalingen betreffende de heffing van de onder art. 1 vallende belastingen. Dit lijkt niet een waterdichte redenering, aangezien in art. 1 AWR geen 'belastingen' als zodanig vermeld staan. Wel dat de bepalingen van de AWR gelden bij de heffing van rijksbelastingen, rente en bestuurlijke boeten. Rente is echter accessoir aan de belastingheffing en de boetebeschikking volgt een geheel eigen regime. Hoewel, zoals hiervoor aangehaald, een enkel voorbeeld in de parlementaire geschiedenis de gedachte kan steunen dat de wetgever geen fundamenteel verschil heeft willen creëren, lijkt het er niettemin op dat de wetgever de inspecteur de mogelijkheid wilde geven bij derden ook over andere zaken dan voor de belastingheffing van een belastingplichtige direct van belang zijnde informatie op te kunnen vragen.

2. Big data

2.1. Van stukken naar bytes: internet scraping als metafoor voor digitalisering³⁶

Uit de vorige paragraaf blijkt dat de wetgever in zekere zin voorzichtig heeft aangenomen dat het opvragen van gegevens een omvangrijkere vorm dan het individueel perspectief kon aannemen. Deze aanname valt echter in het niets als wij beseffen welke vorm en aard de gegevensopvraag en -aanlevering vandaag de dag omvat. De Belastingdienst maakt voor de uitvoering van zijn taken – het heffen en innen van rijksbelastingen plus het uitbetalen van toeslagen – in toenemende mate gebruik van *big data*. Over de exacte definitie van *big data* bestaat geen overeenstemming. Globaal kan worden gezegd dat dit het koppelen en analyseren van grote hoeveelheden data is en op basis waarvan voorspellingen (kunnen) worden gedaan.³⁷ De voordelen van big data zijn talrijk: er kunnen nieuwe verbanden worden ontdekt, processen kunnen worden geoptimaliseerd en efficiënter worden ingericht en criminaliteit kan beter worden bestreden. In algemene zin kan de toepassing van big data bijdragen aan de veiligheid van de maatschappij. Er zijn echter ook op voorhand risico's aan te geven, die in voorkomende gevallen het spiegelbeeld van deze voordelen vormen. Zo kunnen onder meer worden genoemd dat *big data* per definitie gegevens uit het verleden betreft, dat niet beschikbare informatie niet kan worden gemeten (er zijn inmiddels bedrijven actief die personen en organisaties helpen digitaal geheel of gedeeltelijk onzichtbaar te zijn), dat correlaties niet per definitie causale verbanden zijn en dat 'big data' te groot is om te anonimiseren.³⁸ Ook kunnen big data nieuwe persoonsgegevens creëren. Op het eerste gezicht onschuldige informatie kan dus leiden tot een gevoelig risicoprofiel, met verstreckende consequenties. Samengevat is een praktische vraag hoe de systemen kunnen worden gevoed met zuivere en relevante informatie en hoe (systematische) fouten in de selectie zijn te voorkomen. Hierbij speelt tevens dat de wiskundige berekeningen op grond waarvan algoritmes selecteren en kiezen, zo complex zijn geworden, dat het de vraag is of met zekerheid kan worden verdedigd of deze juist zijn. Het lijkt dan ook op dit moment, mede gegeven het nog tekortschietend inzicht in de exacte wijze waarop de overheid met big data omgaat, een brug te ver toe te staan dat een computer de beslissingen mag nemen die eenzijdig in de rechtspositie van de burger ingrijpen.

2.2. Big data & privacy

Zijn de hiervoor genoemde artikelen in de AWR nog ontworpen vanuit de gedachte informatie te verzamelen die – in het algemeen – een direct belang heeft of kan hebben voor de belastingheffing van een individuele belastingplichtige, big data betreffen in de regel een grote verzameling data waaruit wordt geput om een profiel van een belastingplichtige aan te vullen en/of te verifiëren. In geval van big data kan het verband tussen verzamelde data en de belastingheffing in eerste instantie diffuus of vager zijn. Nu de fiscus ruime bevoegdheden heeft informatie te verzamelen, komt het in de regel aan op de vraag of de gevraagde (hoeveelheid) informatie evenredig is c.q. duidelijk is dat al die informatie van belang kan zijn voor de belastingheffing.³⁹ Nog afgezien van de vraagstukken die opkomen als dergelijke informatie door de Belastingdienst wordt doorgegeven.⁴⁰

Het is hierbij van belang dat wij privacy in het kader van deze bijdrage niet benaderen vanuit het concept van *informatie*

selbstbestimmung,⁴¹ kort gesteld het instemmingsvereiste als centraal criterium, om data rechtmatig te (mogen) gebruiken. In dit artikel nemen wij art. 8 Handvest tot uitgangspunt, het artikel waarin het recht op bescherming van persoonlijke data is neergelegd. Uiteraard zonder daarmee te suggereren dat eerstgenoemde ook in dit kader niet relevant zou zijn. De bescherming van persoonlijke data beoogt *checks and balances* te waarborgen, en het gebruik van persoonlijke data vereist, zoals na de ANPR-arresten ook in Nederland bekend, een wettelijke basis.

Om die evenredigheidstoets te bereiken, moet eerst worden vastgesteld dat sprake is van een inmenging in het privéleven en dat die inmenging gerechtvaardigd is.⁴² Relevant is hierbij tevens dat op grond van art. 52, lid 1, Handvest elke beperking van rechten en vrijheden van het Handvest, in het bijzonder in een situatie dat voor een inmenging geen toestemming is gegeven, een wettelijke basis moet bestaan.⁴³ Het is hierbij tevens van fundamenteel belang dat *profiling* in de Data Directive 95/46/EC *daarnaast* niet is toegestaan, tenzij wettelijke waarborgen zijn vastgelegd. Wij menen dat ook de Belastingdienst in dit verband in de toekomst veel vaker zal worden geconfronteerd met verzoeken tot het rectificeren en/of verwijderen van (specifieke) gegevens, het zogenoemde recht om te worden vergeten.⁴⁴

Wij onderschrijven de opvatting van Van der Sloot dat een *individual rights*-benadering, kort gesteld, tekortschiet om big data juridisch te beteugelen. Toch menen wij dat elke afbreuk aan verworven individuele rechten een paradoxaal gevolg van big data zou zijn. Wel zijn wij het met Van der Sloot eens dat big data een algemener juridisch en beleidsmatig kader vereisen.⁴⁵ Wij menen evenwel nadrukkelijk dat dit naast verworven individuele (grond)rechten kan en moet bestaan.

2.3. Privacy versus Wbp en AVG

Waar art. 47 e.v. AWR voor de inspecteur de bevoegdheid creëert bij de belastingplichtigen en derde partijen informatie op te vragen, geeft de Wet bescherming persoonsgegevens (hierna ook: Wbp) het nadere algemene kader waarbinnen deze informatie mag worden verwerkt. De Wbp is nadrukkelijk geen zelfstandige grond voor het opvragen van gegevens door de inspecteur. De Wbp staat er niet aan in de weg dat de inspecteur een derdenonderzoek houdt als hij redelijkerwijs het vermoeden heeft dat de gegevens die hij bij de derde zal aantreffen van belang kunnen zijn voor de belastingheffing van dan mogelijk nog onbekende belastingplichtigen. Volgens de Wbp mogen persoonsgegevens slechts worden verwerkt indien dit (onder andere) noodzakelijk is voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak door de inspecteur.⁴⁶ De Wbp moet worden uitgelegd in het licht van art. 8 EVRM. Dat leidt ertoe dat de gegevensverwerking die in beginsel is toegestaan op een van de in de Wbp limitatief omschreven gronden, deze in het concrete geval toch noodzakelijk moet zijn met het oog op het omschreven doel van de verwerking. Er moet daarbij een belangenafweging plaatsvinden, waarbij ook de evenredigheid en subsidiariteit moeten worden meegewogen.⁴⁷

In beginsel moet de betrokkene over zijn gegevensverwerking worden geïnformeerd. Dit is anders als dit noodzakelijk is in het belang van onder andere voorkoming, opsporing en vervolging van strafbare feiten of gewichtige economische en financiële belangen van de staat, waaronder in beide gevallen begrepen het toezicht op de naleving van wettelijke voorschriften die daarvoor zijn gesteld.⁴⁸ Gegevensverwerking in het kader van de belastingheffing hoeft dus in beginsel niet aan de betrokkene te worden medegedeeld. Het is de vraag of recente jurisprudentie van het Hof van Justitie deze kaders heeft aangescherpt. Als eerste kan het Bara-arrest worden genoemd.⁴⁹ De Roemeense Belastingdienst verstreekte inkomensgegevens van zzp'er mevrouw Bara aan het nationale socialezekerheidsorgaan. Op basis van deze gegevens zijn betalingen van achterstallige bijdragen aan het ziekteverzekeringstelsel gevorderd. Het Hof nam van de verwijzende rechter aan dat deze gegevens niet van belang zijn voor de vaststelling van de hoedanigheid van de verzekerde en dat de gegevensverstrekking berustte op een niet-gepubliceerd protocol tussen de Belastingdienst en het socialezekerheidsorgaan. Onder deze omstandigheden oordeelde het Hof dat het in strijd is met de Privacy-richtlijn dat betrokkene niet over deze verwerking is geïnformeerd. Uit dit arrest volgt aldus dat de gegevensverwerking noodzakelijk moet zijn voor het gestelde doel. Daarnaast moet de verwerking berusten op een voldoende kenbare wettelijke grondslag.

De Algemene gegevensverordening (AVG) bevat twee rechtmatigheidsgronden voor de verwerking van persoonsgegevens door, globaal omschreven, de overheid: 1) er moet een wettelijke basis zijn en 2) de verwerking moet voldoen aan een noodzakelijkheids criterium. Kort gesteld, lijkt dit voor wat betreft de fiscaliteit een aanhaken bij de AWR, alsmede, als gevolg van het noodzakelijkheids criterium, een proportionaliteitstoets. 'Noodzakelijk' lijkt immers eerder aan te sluiten op 'foreseeable relevant' (HvJ EU 16 mei 2017, C-682/15 (*Berlioz Investment Fund SA*)), dan op 'van belang kan zijn' (art. 47 AWR). Hiermee willen wij overigens geenszins betogen dat de AWR op dit punt zou moeten worden aangepast; het lijkt in geval van dergelijke informatieverwerking veel eerder zaak een bijkomende zorgvuldigheidstoets c.q. motiveringstoets aan te leggen als de informatie ook op grond van de AWR mag worden opgevraagd.

Overigens merken wij op dat het door de Belastingdienst zelf inbouwen van 'een veiligheidsventiel', dat moet voorkomen dat bepaalde informatie niet wordt gebruikt,⁵⁰ niet kan gelden als *lawful*. Daarvoor is regelgeving vereist, waarin tevens zal moeten worden ingegaan op vraagstukken zoals het recht om onjuiste informatie te laten verwijderen, welke informatie fiscaal niet 'foreseeable relevant' is⁵¹ en welke houdbaarheidsdatum informatie heeft.⁵² Dit zijn vragen die in het publieke fiscale debat onvoldoende aan bod lijken te komen.

2.4. Een voorbeeld: Het ANPR-arrest in het licht van het EVRM

Tot HR 24 februari 2017, nr. 15/0268, *BNB 2017/79* (één van de ANPR-arresten) werd min of meer aangenomen dat de fiscale informatieverplichting ten aanzien van derden in principe niet in strijd is met het recht op privacybescherming ex art. 8 EVRM.⁵³ Deze aanname zag uiteraard niet op een dusdanig ingrijpende inbreuk op de privacy, dat de rechter het verkregen bewijs uitsloot.⁵⁴ In het aangehaalde ANPR-arrest werden met behulp van op doorgaande wegen ('hoofdverkeersassen') gemonteerde vaste

politicamera's continu nummerplaten gescand, welke beelden werden bewaard. Belanghebbendes kilometeradministratie bleek niet overeen te stemmen met de beelden. De staatssecretaris stelde dat de wettelijke grondslag voor het verzamelen van de ANPR-gegevens wordt geboden door de autonomie van de inspecteur om op basis van de hem ter beschikking staande feiten en waarnemingen een belastingaanslag op te leggen, hetgeen is neergelegd in art. 11 AWR.⁵⁵ De gegevens worden rechtstreeks en zonder opslag in een politieomgeving naar de Belastingdienst geleid.⁵⁶ Er vindt, zo licht de staatssecretaris toe, geen gegevensverstrekking tussen de Belastingdienst en de politie plaats. Deze uitlating is in deze casus onzes inziens van groter belang dan op het eerste gezicht lijkt. De ministers van Justitie en Binnenlandse Zaken hebben namelijk naar aanleiding van de bevindingen van een onderzoek door het College bescherming persoonsgegevens de Tweede Kamer geïnformeerd dat alleen zogenoemde 'hits' worden bewaard.⁵⁷ In de ANPR-casus is evenwel vastgesteld dat de politie *alle* gegevens ongefilterd aan de fiscus levert,⁵⁸ waarmee dit delicate aspect van het feitencomplex een gegeven is.

De Hoge Raad overwoog vervolgens dat het niet ter discussie staat dat er sprake is van inmenging van openbaar gezag in het privéleven.⁵⁹ Het gaat om systematisch verwerken van gegevens van voertuigen 'op een zodanige wijze dat die gegevens in beginsel tot een bepaalde persoon kunnen worden herleid met (mede) als doel per voertuig een beeld te krijgen van de verplaatsingen daarvan gedurende een jaar'. Bij deze passage gaat het ons er vooral om wat er *niet* staat: dat sprake is van persoonsgegevens en het uiteindelijke doel te controleren of de betreffende belastingplichtige wel compliant is geweest. Mogelijk is het een semantisch vraagstuk, maar het is niet uit te sluiten dat het expliciet benoemen van het publieke doel, de juistheid van de belastingheffing te controleren, de rechtmatigheid van deze wijze van gegevensverzameling wel dichterbij brengt. De Hoge Raad vervolgt dat een inmenging in het recht op het privéleven moet zijn voorzien bij wet ('in accordance with the law'). De Hoge Raad verwijst vervolgens niet naar (eventuele vaste) jurisprudentie waaruit de eisen van 'accordance with the law' zouden moeten blijken. Dit is opmerkelijk, omdat er jurisprudentie van het EHRM is waarin deze frase uit art. 8 EVRM verder wordt uitgelegd.⁶⁰ Deze uitspraken hebben echter alle betrekking op individuen, waartegen de overheid *gericht* een bevoegdheid (zoals afluisteren⁶¹) inzette. Dit is een wezenlijk andere situatie dan gegevensverzameling in de openbare ruimte, waarna er wordt gekeken op welke belastingplichtige de gegevens betrekking hebben. Daar komt bij dat het EHRM in de zaak *Malone* een voorbehoud maakte voor wat betreft de voorzienbaarheid van een wettelijk voorschrift:

'Undoubtedly, as the Government rightly suggested, the requirements of the Convention, notably in regard to foreseeability, cannot be exactly the same in the special context of interception of communications for the purposes of police investigations as they are where the object of the relevant law is to place restrictions on the conduct of individuals. In particular, the requirement of foreseeability cannot mean that an individual should be enabled to foresee when the authorities are likely to intercept his communications so that he can adapt his conduct accordingly. Nevertheless, the law must be sufficiently clear in its terms to give citizens an adequate indication as to the circumstances in which and the conditions on which public authorities are empowered to resort to this secret and potentially dangerous interference with the right to respect for private life and correspondence.'

Hieruit volgt dat een wettelijk voorschrift weliswaar voldoende duidelijk moet zijn, opdat burgers een behoorlijke indicatie kunnen hebben onder welke omstandigheden de overheid bevoegd is te interfereren in zijn privéleven. Dit voorschrift hoeft echter niet zo duidelijk te zijn, dat het betreffende individu zijn gedrag daarop kan aanpassen. Hij hoeft dus niet van te voren te weten dat de overheid specifiek ten aanzien van hem van zijn bevoegdheid gebruikmaakt. Met andere woorden, als de jurisprudentie van het EHRM al van toepassing kan zijn op gegevensverzameling in de openbare ruimte zonder dat dat is gericht tegen een direct aanwijsbaar individu, dan nog zou moeten worden getoetst aan welke kant van de scheidslijn de wettelijke bevoegdheid waarop dat gebeurt, zich bevindt.

Zoals gezegd, de Hoge Raad refereert betreffende dit punt niet aan rechtspraak van het EHRM. Hij vult 'in accordance with the law' zelf in door te overwegen dat:

'die inmenging moet berusten op een naar behoren bekend gemaakt wettelijk voorschrift waaruit de burger met voldoende precisie kan opmaken welke op zijn privéleven betrekking hebbende gegevens met het oog op de vervulling van een bepaalde overheidstaak kunnen worden vastgelegd en verzameld en onder welke voorwaarden die gegevens met dat doel kunnen worden bewerkt, bewaard en gebruikt'.

Vervolgens brengt art. 10 Grondwet met zich dat beperkingen op de persoonlijke levenssfeer slechts bij een wet in formele zin kunnen worden gemaakt. De Hoge Raad concludeert dat art. 2, lid 1, Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003, noch art. 20 AWR, art. 13bis Wet LB 1964 en art. 55 AWR een voldoende precieze grondslag verschaffen voor de gevolgde handelwijze.⁶² Opvallend genoeg vermeldt de Hoge Raad dat art. 11 AWR – dat volgens de staatssecretaris de beoogde grondslag biedt – niet. Hoewel het enigszins raden is naar de achterliggende redenering, kunnen wij de Hoge Raad volgen voor wat betreft zijn overweging ten aanzien van art. 2, lid 1, Uitv.reg. Belastingdienst 2003 (want: geen wet in formele zin zoals art. 10 Grondwet vereist), art. 20 AWR (want: dit betreft de bevoegdheid tot naheffen, waarvan in casu nog geen sprake is) respectievelijk art. 13bis Wet LB 1964 (want: dit is een materiële bepaling op grond waarvan privégebruik auto moet worden belast). Dit is echter anders ten aanzien van art. 55 AWR. De Hoge Raad zegt hierover: 'Ook daarin is geen voldoende precieze grondslag voor het verzamelen, vastleggen, bewaren, bewerken en gebruiken van de ANPR-gegevens gelegen.' Vervolgens kan in het midden blijven

'of de Inspecteur de met behulp van de ANPR-gegevens vastgelegde gegevens van het KLPD heeft gekregen op basis van artikel 55 AWR, zoals het Hof heeft aangenomen, of dat hij die gegevens heeft verkregen zonder tussenkomst van het KLPD, zoals de Staatssecretaris in zijn verweerschrift in cassatie heeft betoogd. In beide gevallen ontbreekt immers een voldoende precieze wettelijke grondslag voor het verzamelen, vastleggen, bewaren, bewerken en gebruiken van die gegevens door de Inspecteur'.

Hierbij bekruipt ons een enigszins onbevredigend gevoel. Wij stemmen met dit oordeel in voor zover het de directe

gegevensverzameling van de ANPR-gegevens betreft. Zie daarvoor ons betoog enkele regels hierboven. Wel plaatsen wij vraagtekens bij het oordeel van de Hoge Raad dat art. 55 AWR in het licht van art. 8 EVRM respectievelijk art. 10 Grondwet geen afdoende wettelijke basis biedt. De inspecteur heeft immers de bevoegdheid om – ter uitoefening van zijn wettelijke taak – gegevens bij andere publieke lichamen op te vragen. De vervolgvraag zou dan zijn geweest of juist *deze* wijze van gegevensverzameling in het licht van het EVRM, de Wbp en algemene beginselen van behoorlijk bestuur wel had kunnen worden gelegitimeerd. Ook is onduidelijk welke rol de constatering dat de gegevensverzameling plaatsvond in de openbare ruimte inneemt. Dit is een wezenlijk verschil met het opvragen van gegevens door de Belastingdienst bij publieke lichamen die wettelijk bevoegd zijn te surveilleren in de openbare ruimte.

Wij menen dat de Hoge Raad in het ANPR-arrest zijn woorden zorgvuldig heeft gekozen. Toch valt dan op dat in onze ogen belangrijke thematiek – die in de in cassatie gewisselde schrifturen is aangestipt – onderbelicht blijft. Het arrest als zodanig geeft naar onze mening geen afdoende antwoord op de vraag in hoeverre massale gegevensverwerking door de Belastingdienst wel of niet in overeenstemming is met de bepalingen die het recht op privéleven beschermen. Wel kan uit het arrest worden afgeleid dat inmenging in de persoonlijke levenssfeer door de Belastingdienst een voldoende precieze wettelijke basis nodig heeft. Door dit arrest is art. 8 EVRM ook van toepassing verklaard op gegevensverzameling in de openbare ruimte die uiteindelijk individuele belastingplichtigen moeten aanwijzen, hoewel de jurisprudentie van het EHRM nog niet zo ver lijkt te gaan. Onze conclusie is dan ook dat het ANPR-arrest de kaders voor big data niet duidelijker heeft gemaakt, maar juist tot vervolgvragen aanleiding geeft, die de reikwijdte van dit artikel te buiten gaan. Wel is onzes inziens duidelijk dat de Hoge Raad klaarblijkelijk meent dat de ‘oude’ AWR de ‘nieuwe’ digitale big data-mogelijkheden, vanuit het perspectief van privacy waarborgen, niet voldoende beslaat en in zoverre is het arrest uiterst belangwekkend. Hetzelfde lijkt te gelden voor art. 53 AWR, nu de vereiste ‘een voldoende precieze wettelijke grondslag voor de gevolgde handelwijze’ ook betreffende dit artikel ontbreekt. Kortom, gegeven ons oordeel dat door de standaardisering van het structureel digitaal verzamelen van data(sets) sprake is van een met het ANPR-arrest vergelijkbare specifieke inmenging in het privéleven,⁶³ lijkt het ons in de rede te liggen dat ook betreffende art. 53 AWR de vraag kan worden gesteld of de wettelijke grondslag voldoende precies is.

3. Proportionaliteit als panacee

In het algemeen zal elke noodzakelijke behoefte van de overheid om informatie te verkrijgen, uiteindelijk leiden tot en/of voldoen aan de benodigde wettelijke basis. Daarmee komt de onzes inziens ten minste evenzeer belangwekkende vraag op of het vergaren van big data voldoet aan proportionaliteitseisen, nu de inspecteur bij de uitoefening van hem betreffende de verplichtingen ten dienste van de belastingheffing toegekende bevoegdheden is gebonden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.⁶⁴

Proportionaliteit is niet slechts een thema bij de verkrijging van informatie. Ook ten aanzien van het bewaren van informatie, zijn de laatste jaren niet-fiscale beslissingen gepubliceerd, welke de al eerder aangehaalde verhouding tussen privacy en het belang van de belastingheffing, raakt. In HvJ EU 7 mei 2009, C-553/07 (*Rijkeboer*) is de noodzaak van het evenwicht tussen beide belangen principieel benadrukt. In niet-fiscale casus is het belang van privacy benadrukt (HvJ EU 21 december C-203/15 en C-698/15 (*Tele2*) en HvJ EU 8 april 2014, C-594/12 (*Seitlinger*)). Het is dan onder andere de vraag of de (langere) fiscale bewaarplicht voortgaat op de kortere bewaarplicht op grond van, samengevat, niet-fiscale rechtspraak. Wij menen dat ook hier proportionaliteit essentieel is, in de zin dat de AWR in beginsel beslissend zal zijn, maar dat het ook voor de inspecteur de voorkeur zou moeten hebben in voorkomend geval, waar mogelijk, afspraken conform par. 20 onderdeel 5 Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BFB) te maken. Enerzijds menen wij, conform de staatssecretaris bij de behandeling van wetsvoorstel 19393 in de jaren tachtig, dat de AWR een *lex specialis* is ten opzichte van privacyregelgeving. Anderzijds moet conform het oordeel van het HvJ EU in de *Rijkeboer*-casus sprake zijn van een termijn die het noodzakelijkheids criterium niet overschrijdt. Overigens wordt er in de AVG nergens een concrete bewaartermijn genoemd.

4. Conclusie

Derdenonderzoeken zijn voor de Belastingdienst één van de cruciale pijlers van het verkrijgen van informatie ten dienste van de belastingheffing. Het toenemend belang van zogenoemde big data brengt vraagstukken rondom privacy en proportionaliteit over het voetlicht. Het kader dat door wet en rechtspraak lijkt te worden gegeven, betreft slechts bij nader inzien puzzelstukjes die op zichzelf staand niet voldoende zijn om aan te nemen dat er thans een evident onvoldoende wettelijke basis zou zijn voor gegevensverwerking in de zin van big data. Alles tezamen bezien, leidt het echter naar onze mening tot één conclusie: er moet een wettelijke grondslag komen voor massale gegevensverwerkingen door de Belastingdienst.⁶⁵ In deze wettelijke grondslag zou vooral aandacht moeten worden geschonken aan de proportionaliteit en de noodzakelijkheid van de gegevensverwerking in de brede zin van het woord.

Dr. M.E. Oenema en dr. E. Poelmann

M.E. Oenema is werkzaam bij de FIOD. E. Poelmann werkt bij de Belastingdienst. Daarnaast is hij werkzaam als universitair docent aan de RUG en de UvA. Deze bijdrage is door beiden op persoonlijke titel geschreven.

1) Art. 10 Buitengewoon Navorderingsbesluit (*Stb.* F. 159).

2) Art. 49, lid 1, AWR (*Stb.* 1959, 301). *Kamerstukken II*, 1954-1955, nr 4080, Bijlage H.

3) Art. 53, lid 2 jo. art. 52 jo. art. 47 AWR.

4) Art. 48, lid 1, AWR.

5) Wetsvoorstel 21287 dat heeft geleid tot wet van 29 juni 1994, *Stb.* 1994, 499: Wijziging van de Algemene wet inzake

rijksbelastingen tot aanpassing van de administratieve verplichtingen ten dienste van de belastingheffing en in verband daarmee wijziging van enige andere wetten.

6) Wetsvoorstel 26 728, Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001.

7) *Kamerstukken II*, 1988-1989, 21287, nr. 3, p. 6.

8) *Kamerstukken II*, 1988-1989, 21287, nr. 3, p. 5.

9) *Kamerstukken II*, 1988-1989, 21287, nr. 3, p. 20.

10) *Kamerstukken II*, 1988-1989, 21287, nr. 3, p. 20 en 21.

11) *Kamerstukken II*, 1987-1988, 19393, nr. 3, p. 7 en 8.

12) *Kamerstukken II*, 1988-1989, 21287, nr. 3, p. 24.

13) *Kamerstukken II*, 1988-1989, 21287, nr. 3, p. 24.

14) *Kamerstukken II*, 1998-1999, 26728, nr. 3, p. 11.

15) Welke zijn aangewezen in 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.

16) Wijzigingen zijn gemaakt in: *Kamerstukken II*, 2006-2007, 30907 (Aanpassingswet burgerservicenummer), *Kamerstukken II*, 2005-2006, 30645 (Wetsvoorstel van Dezentjé Hamming-Bluemink en Crone houdende wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen ten behoeve van de rechtsbescherming van belastingplichtigen bij controlehandelingen van de fiscus) resp. *Kamerstukken II*, 2012-2013, 33555 (Aanpassingswet basisregistratie personen).

17) Vgl. art. 2, lid 1, Uitv.reg. Belastingdienst 2003.

18) *Kamerstukken II*, 1986-1987, 19393, nr. 5, p. 9.

19) *Kamerstukken II*, 1986-1987, 19393, nr. 3, p. 7 en 8.

20) *Kamerstukken II*, 1986-1987, 19393, B, p. 4.

21) *Kamerstukken II*, 1986-1987, 19393, nr. 7, p. 2.

22) '[...] hierbij kan worden gedacht aan vragen die niet zijn geïndividualiseerd naar personen of lichamen en die al dan niet betrekking hebben op meer dan een jaar.' *Kamerstukken II*, 1987-1988, 19393, nr. 3, p. 7 en 8.

23) Zie de inmiddels ingetrokken Resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 22 maart 1989, nr. AFZ 89/1005, *V-N* 1989/1076, 9.

24) Informatiegaring door de fiscus – privacybescherming bij derdenonderzoeken, Registratiekamer, Den Haag, 1998.

25) Art. 47a AWR geldt immers niet in de situatie dat een in Nederland gevestigde moedermaatschappij – bijvoorbeeld een bank – een dochtermaatschappij in het buitenland houdt, welke bijv. *nominee shares* voor Nederlandse belastingplichtigen houdt.

26) Zie hierover *Kamerstukken II*, 1988-1989, 21034, nr. 3, p. 5 en 9. Vgl. art. 126nd Wetboek van Strafvordering.

27) Art. 47a, lid 3, AWR.

28) *Kamerstukken II*, 2006-2007, 30943, nr. 3, p. 3.

29) *Kamerstukken II*, 1993-1994, 21287, nr. 3, p. 21.

30) Zie o.a. 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.

31) *Vakstudie* 01 – Algemeen deel, art. 53, aant. 20 Lid 1(b). Grenzen aan de informatieplicht over derden.

32) HR 10 december 1974, *BNB* 1975/52, *NJ* 1975, 178.

33) Dit is gesanctioneerd in EHRM 14 maart 2013, nr. 24117?08 (*Bernh Lahrsen*).

34) 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.

35) HvJ EU 16 mei 2017, C-682/15 (*Berlioz*), *V-N* 2017/27.5.

- 36) Tax takers send in the spiders, wired.com, 25 January 2007.
- 37) Vgl. Peter Olsthoorn, *Big Data voor Fraude bestrijding*, WRR 2016, working paper 21, p. 57 e.v.
- 38) Liza van Lonkhuizen, 'Silicon Valley ziet de mens als een algoritme, De macht van data', *NRC.nl*, 28 juli 2017.
- 39) Rb. Zeeland-West-Brabant 8 maart 2017, nr. AWB-16-2732, *V-N Vandaag* 2017/1037.
- 40) Vgl. HvJ EU 6 oktober 2015, C-362/14 (*Schremms*).
- 41) M. Albers, *Informationelle Selbstimmung*, Nomos, Baden-Baden 2005.
- 42) HvJ EU 20 mei 2003, C-465/00 (*Österreichischer Rundfunk*).
- 43) HvJ EU 9 november 2010, C-92/09 (*Schecke*) en C-93/09 (*Eifert*).
- 44) Vgl. HvJ EU 8 april 2014, gevoegde zaken C-293/12 en C-594/12 (*Digital Rights Ireland en Seitlinger*), EU:C:2014:238.
- 45) B. van der Sloot, *Privacy as a virtue* (diss. Amsterdam UvA), 2017.
- 46) Art. 1, letter b, Wbp. Onder verwerking wordt verstaan 'elke handeling of elk geheel van handelingen met betrekking tot persoonsgegevens, waaronder in ieder geval het verzamelen, vastleggen, ordenen, bewaren, bijwerken, wijzigen, opvragen, raadplegen, gebruiken, verstrekken door middel van doorzending, verspreiding of enige andere vorm van terbeschikkingstelling, samenbrengen, met elkaar in verband brengen, alsmede het afschermen, uitwissen of vernietigen van gegevens'.
- 47) HR 9 september 2011, nr. 10/03988, *NJ* 2011/595.
- 48) Art. 43 Wbp.
- 49) HvJ EU 1 oktober 2015, C-201/14 (*Bara*), *H&I* 2016/20.
- 50) De toenmalige Directeur Belastingdienst over Big Data: 'Mijn missie is gedragsverandering', 21 april 2015, *De Correspondent*.
- 51) HvJ EU 16 mei 2017, C-682/15 (*Berlioz*), *V-N* 2017/27.5.
- 52) Mieke Smilde, 'Het verkeerde debat over privacy, interview met Corien Prins', *Mr.* 2017/3, p. 27.
- 53) Zie HR 10 december 1974, BNB 1975/52 (*Stad Rotterdam*).
- 54) Rb. Zeeland-West-Brabant 29 november 2016, nr. AWB - 15_3497, *V-N* 017/8.6.
- 55) *Kamerstukken II*, 2014-2015, 32761, nr. 71, p. 2-3 (*Brief van de minister van Veiligheid en Justitie en staatssecretaris van Financiën*).
- 56) Zie hierover het Convenant tussen de Belastingdienst en de Politie inzake medegebruik van de ANPR-camera's van de Politie.
- 57) *Kamerstukken II*, 2009-2010, 31051, nr. 6.
- 58) Hof 's-Hertogenbosch 27 maart 2015, nr. 13-00800 en 13-00801, *V-N Vandaag* 2015/669, r.o. 4.8.
- 59) Vgl. de annotatie van Haas in *BNB* 2017/79 die opmerkt dat het niet eenvoudig is te bepalen wanneer sprake is van inmenging in het privéleven, o.a. gelet op het feit dat de camera's maar op een paar knooppunten in het wegennetwerk staan.
- 60) Bijv. EHRM 25 maart 1998 (Kopp), *NJ* 2001, 459; EHRM 25 maart 1983, 5947/72 (*Silver v UK*); EHRM 12 mei 2000, nr. 35394/97 (*Kahn*): 'Moreover, the law must be sufficiently clear in its terms to give individuals an adequate indication as to the circumstances in which and the conditions on which public authorities are entitled to resort to such covert measures (see the *Malone v. the United Kingdom* judgment of 2 August 1984, Series A no. 82, p. 32, § 67).'
- 61) EHRM 12 mei 2000, nr. 35394/97 (*Kahn*).
- 62) In dezelfde zin: P. de Haas, 'Gegevensvergaring door de fiscus versus het recht op privacy', *V-N* 2014/14.0. Zij betwijfelt of art. 53 en art. 55 AWR een adequate wettelijke basis vormen voor serievragen waarbij het doel niet duidelijk of zeer ruim omschreven is.
- 63) Vgl. EHRM 25 december 2001, nr. 44787/98 (*P.G. en J.H.*), r.o. 56, eerste volzin, EHRM 6 september 1978, nr. 5029/71 (*Klass*), r.o. 41, vijfde volzin, en EHRM 4 december 2008, nr. 30562/04 (*S en Marper*), r.o. 67.
- 64) HR 8 januari 1986, nr. 23.034, *BNB* 1986/128 en vergelijk de brief van de Registratiekamer van 19 september 1997, nr. 96.B.0262.01, gepubliceerd in *V-N* 1998/45.10, waarin de Registratiekamer aangeeft dat de Belastingdienst betreffende serievragen in het bijzonder de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit, in acht moet houden. Zie verder voor een individueel geval Hof Leeuwarden 29 november 2011, nr. 10/00326, *V-N* 2012/14.6.

Bron: <http://www.ndfr.nl/link/TFB2017-07-03>

Datum: 16-11-2017 15:45:29

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten van deze tekst worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers. Niets uit NDFR mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.
All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the publisher's prior consent.