



Universiteit
Leiden
The Netherlands

De Mandatory Disclosure-regels in het licht van het recht op privacy en de bescherming van persoonsgegevens

Huiskers-Stoop, E.A.M.; Nieuweboer, M.

Citation

Huiskers-Stoop, E. A. M., & Nieuweboer, M. (2018). De Mandatory Disclosure-regels in het licht van het recht op privacy en de bescherming van persoonsgegevens. *Fiscaal Tijdschrift Vermogen*, 2018(12), 6-17. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/68783>

Version: Publisher's Version

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

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/68783>

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

45. De Mandatory Disclosure-regels in het licht van het recht op privacy en de bescherming van persoonsgegevens

MR. DR. E.A.M. HUISKER-STOOP EN DRS. M. NIEUWEBOER

Beïnvloed door internationale ontwikkelingen om uitholling van nationale belastinggrondslagen tegen te gaan (BEPS) en de publicatie in 2015 van vele agressieve belastingstructuren in het kader van de Panama Papers, zet de Europese Commissie door de invoering van de Mandatory Disclosure-richtlijn 2018, in alle Europese lidstaten in op verplichte melding van potentieel agressieve belastingstructuren door fiscale intermediairs. Ook voorziet de richtlijn in automatische uitwisseling van deze meldingen tussen de lidstaten onderling. Hoewel de wijze waarop de richtlijn in nationale wetgeving zal worden omgezet nog niet is uitgekristalliseerd, is duidelijk dat de richtlijn op gespannen voet staat met de rechten op privacy en de bescherming van persoonsgegevens van belastingplichtigen. De auteurs toetsen in hoeverre deze grondrechten met een verplichte melding van grensoverschrijdende agressieve belastingstructuren in strijd komt.

1. Inleiding

Agressieve belastingstructuren, veelal profiterend van de toegenomen mobiliteit van kapitaal en personen binnen de interne markt, maken het voor de Europese lidstaten steeds moeilijker om hun nationale belastinggrondslagen te beschermen tegen uitholling.¹ De strijd tegen uitholling wordt op twee manieren gestreden: verbetering van de fiscale wetgeving en versterking van de fiscale uitvoeringspraktijk.² Deze strijd kent beperkingen. Allereerst de ‘terugkoppeling’: verbetering van fiscale wetgeving vereist terugkoppeling van tekortkomingen aan de Minister van Financiën en de fiscale wetgever. Naarmate belastingstructuren zich over meer jurisdicties uitspreiden en belastbare winsten door gebruikmaking van verschillen in de toepasselijke rechtsstelsels worden verschoven, is het lastiger om tekortkomingen in de nationale wetgeving te signaleren en dus ook om ze aan de wetgever terug te koppelen. Door

gebrek aan zicht op deze belastingstructuren, loopt de belastingopbrengst van lidstaten gevaar.³

Naast de terugkoppeling kent de strijd ook een beperking in de efficiëntie waarmee schaarse toezichtsmiddelen kunnen worden ingezet voor de internationale uitwisseling van informatie. Het huidige palet aan informatie-uitwisselingsinstrumenten is vooral gericht op de juiste toepassing van nationale wetgeving.⁴ De instrumenten zijn niet uitgerust om fiscale structuren in een vroeg stadium – het liefst voordat ze worden uitgevoerd – op te sporen. Bovendien zijn toezichtsmiddelen schaars en moeten ze ook worden ingezet voor belastingplichtigen die zich niet met internationale belastingstructuren bezighouden.

Teneinde aan deze beperkingen invulling te geven, heeft een aantal landen – waaronder de Verenigde Staten en het Verenigd Koninkrijk – maatregelen getroffen door belastingadviseurs en/of belastingplichtigen te verplichten om agressieve belastingstructuren voordat ze worden ingevoerd (en ook als ze uiteindelijk niet worden ingevoerd) te melden bij de lokale belastingautoriteiten. In Europa

1 Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (EU Mandatory Disclosure-richtlijn 2018), *PbEU* 2018, L139, onder (2).

2 Het OECD/G20 BEPS project is erop gericht de fiscale stelsels van landen beter op elkaar af te stemmen. Daarnaast ondernemen de OECD en de EC acties om de effectiviteit van de fiscale uitvoeringspraktijk te versterken. Zie bijvoorbeeld de OECD rapporten over Co-operative Compliance (*Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD 2008, *Co-operative Compliance: a Framework. From Enhanced Relationships to Co-operative Compliance*, OECD 2013 en *Co-operative Tax Compliance. Building better Tax Control Frameworks*, OECD 2016).

3 Terugwerkende kracht van fiscale wetgeving is in de regel niet mogelijk, zodat wetsreparatie uitsluitend gevolgen heeft voor toekomstige gevallen. Belastingplichtigen die reeds van de tekortkoming hebben geprofiteerd blijven in dat geval buiten schot.

4 Met behulp van de aangifteplicht en de informatieplicht verkrijgt de Belastingdienst informatie pas (lang) nadat transacties en structuren zijn opgezet en hun effect hebben doen gelden. Bij de aangifteplicht verkrijgt de Belastingdienst uitsluitend informatie over vooraf vastgestelde vragen en de informatieplicht ex art. 47 AWR geldt uitsluitend na een inlichtingenverzoek van de Inspecteur.

hebben verder ook Ierland en Portugal een eigen vorm van *Mandatory Disclosure* ingevoerd.⁵

Actiepunt 12 van het OESO-project inzake de grondslag- uitholling en winstverschuiving (BEPS⁶) doet aanbevelingen aan lidstaten die overwegen een systeem van *Mandatory Disclosure* in te voeren.⁷ De uit BEPS Action 12 volgende voorstellen zijn echter vrijblijvend van aard. Naar aanleiding van deze voorstellen en de publicatie van de Panama Papers in 2015⁸, heeft de Europese Commissie (EC) de handschoen steviger opgepakt en de EU Mandatory Disclosure-richtlijn ingevoerd. Naast de verplichte melding van mogelijk agressieve belastingstructuren, schrijft de richtlijn ook voor structuren te melden die kunnen leiden tot anonimisering van vermogen en het ontlopen van financiële rapportageverplichtingen.⁹ Bovendien moeten de lidstaten de meldingen automatisch uitwisselen.

Het doel van de richtlijn lijkt duidelijk: a) ontmoediging van het aanbieden van agressieve belastingstructuren door adviseurs en het gebruik daarvan door belastingplichtigen, b) lokale belastingautoriteiten in staat stellen om dergelijke structuren (tijdig) te signaleren en te bestrijden en c) terugkoppeling van tekortkomingen in nationale belastinggrondslagen aan de wetgever teneinde verbeteringen aan te brengen.

Ook bij een verplichte melding van potentieel agressieve belastingstructuren moeten grondrechten van belastingplichtigen worden geëerbiedigd; men zou verwachten dat de gestage uitbreiding¹⁰ van de mogelijkheden van de fiscale autoriteiten om inlichtingen te verzamelen en uit te wisselen, gepaard zou gaan met een corresponderende uitbrei-

ding van rechtsbescherming voor belastingplichtigen. De richtlijn bevat daarover echter geen rechtstreekse bepalingen, zodat bescherming in andere rechtsbronnen gevonden moet worden. De grondrechten van belastingplichtigen zijn op Europees niveau onder andere te vinden in het EVRM en het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (Handvest).¹¹ De verplichting voor fiscale intermediairs om internationale agressieve belastingstructuren te melden en internationaal uit te wisselen, staat op gespannen voet met de rechten op privacy en bescherming van persoonsgegevens van belastingplichtigen.¹²

1.1. Probleemstelling en methode

De rechten op privacy en de bescherming van persoonsgegevens kennen meerdere verschijningsvormen. Art. 8 EVRM bepaalt bijvoorbeeld dat eenieder recht heeft op respect voor zijn privéleven, zijn familie- en gezinsleven. Art. 7 en 8 Handvest bepalen op hun beurt dat eenieder recht heeft op ‘eerbiediging van zijn privéleven, zijn familie- en gezinsleven, zijn woning en zijn communicatie’ en ‘bescherming van de hem betreffende persoonsgegevens’.¹³ Art. 7 Handvest correspondeert met het recht op privacy van art. 8 EVRM.¹⁴ Art. 8 Handvest heeft betrekking op de bescherming van persoonsgegevens en heeft geen afzonderlijk equivalent in het EVRM.¹⁵

Het recht op privacy en de bescherming van persoonsgegevens¹⁶ zijn fundamentele grondrechten en waarborgen het recht van iedereen op het respecteren daarvan. Het zijn echter geen absolute rechten en dienen derhalve te worden afgewogen tegen de belangen van anderen, voortvloeiend

5 Niet alleen in de wetgevingssfeer maar ook in de fiscale uitvoeringssfeer hebben zowel Europese als niet-Europese landen de onderlinge verhoudingen tussen belastingplichtigen en belastingdiensten verstevigd door fiscale samenwerkingen aan te gaan op basis van wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie (in Nederland bekend als Horizontaal Toezicht, international veelal Co-operative Compliance genoemd). Zie E.A.M. Huiskers-Stoop, *De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht. Een fiscaal-juridische en empirische analyse* (diss. Rotterdam), Erasmus Universiteit 2015, <https://repub.eur.nl/pub/79080/>.

6 Het OESO Project ‘Base erosion and profit shifting’ (BEPS) verwijst naar de fiscale ontwijkingsstrategieën die gebruikmaken van de verschillen tussen fiscale stelsels van landen en waarbij op kunstmatige wijze winst wordt verschoven naar landen waar weinig of geen belasting wordt geheven.

7 OECD (2015), *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris.

8 De Lux Leaks (2014), Swiss Leaks (2015), Panama Papers (2016) en de Paradise Papers (2016) zijn publicaties uit het onderzoek van het International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ), zie www.icij.org.

9 Anonimisering van het vermogen betekent het zodanig structureren van vermogen dat de uiteindelijk begunstigen daarvan niet-identificeerbaar zijn. Met financiële rapportageverplichtingen wordt bedoeld op de door de OESO ontwikkelde *Common Reporting Standards* en de verplichtingen die voortvloeien uit de richtlijn 2014/107/EU inzake de rapportage en due diligence-regels voor inlichtingen over financiële rekeningen.

10 De Richtlijn 2011/16/EU voorzagt oorspronkelijk uitsluitend op de automatische uitwisseling van informatie over specifiek genoemde inkomsten- en vermogenscategorieën en bovendien alleen wanneer de informatie reeds bij de belastingdiensten voorhanden was.

11 Op grond van art. 6 lid 1 Verdrag betreffende de Europese Unie (VEU) behoort het Handvest tot het primaire EU-recht. Op grond van art. 6 lid 3 VEU maken ook door het EVRM gewaarborgde grondrechten als algemene beginselen onderdeel uit van het Unierecht. Na inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon op 1 december 2009 is het Handvest juridisch bindend. Het Handvest heeft dezelfde juridische status als een verdrag, heeft voorrang boven Europese richtlijnen, verordeningen en beschikkingen en heeft rechtstreekse werking binnen de rechtsorde van de lidstaten (ten opzichte van de overheid, HvJ EG 26 februari 1986, ECLI:EU:C:1986:84 (*Marshall I*)).

12 Zie Richtlijn (EU) 2018/822, preambule 17 en 18.

13 HvJ EU 13 mei 2014, ECLI:EU:C:2014:317 (*Google Spain*), overweging 69.

14 Zie art. 52 lid 3 Handvest en Toelichtingen ad art. 7 bij het handvest van de grondrechten, Publicatieblad van de Europese Unie (*PbEU*), 14 december 2007, C-303/17.

15 Art. 8 Handvest is gebaseerd op art. 286 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap en op Richtlijn 95/46/EG van het Europees Parlement en de Raad van 25 oktober 1995 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens, EG-verdrag (*PB L 281* van 23 november 1995, p. 31) alsmede op art. 8 EVRM en op het Verdrag van de Raad van Europa van 28 januari 1981 tot bescherming van personen met betrekking tot de geautomatiseerde verwerking van persoonsgegevens, dat door alle lidstaten is bekrachtigd. Zie Toelichtingen ad art. 8 bij het handvest van de grondrechten, *PbEU*, 14 december 2007, C 303/17.

16 Onder persoonsgegevens verstaan wij alle informatie over een geïdentificeerde of identificeerbare natuurlijke persoon, een en ander conform art. 4 lid 1 AVG.

uit andere grondrechten, zoals het heffen van belastingen.¹⁷ Er is derhalve een spanningsveld tussen enerzijds de vrije beoordelingsruimte voor nationale belastingautoriteiten om belastingen te heffen en anderzijds de rechten van belastingplichtigen om geen ongeoorloofde inbreuk op hun privéleven en de bescherming van persoonsgegevens toe te laten. De vrije beoordelingsruimte van nationale belastingautoriteiten gaat echter ver: belastingmaatregelen zijn niet gauw in strijd met het recht op privacy.¹⁸

Onze probleemstelling luidt als volgt:

“In hoeverre is de verplichte melding van grensoverschrijdende potentieel agressieve belastingstructuren door intermediairs - op basis van in nationale wetgeving om te zetten Mandatory Disclosure-regels - in strijd met het recht op privacy en de bescherming van persoonsgegevens van belastingplichtigen.”

We beantwoorden de probleemstelling door nader in te gaan op de juridische vormgeving van de Mandatory Disclosure-regels (par. 2) en het recht op privacy en de bescherming van persoonsgegevens (par. 3) en wij toetsen de Mandatory Disclosure-regels op strijdigheid met deze grondrechten (par. 4). Voor de beantwoording van de probleemstelling maken wij vooral gebruik van de EU Mandatory Disclosure-richtlijn, het Handvest, het EVRM en de toelichtingen daarop evenals jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) en het Europese Hof voor de rechten van de mens (EHRM), parlementaire stukken en relevante (wetenschappelijke) artikelen.

Het onderzoek concentreert zich op mogelijke strijdigheid van de richtlijn met het recht op privacy en de bescherming

van persoonsgegevens.¹⁹ Werkelijke strijdigheid kan pas worden beoordeeld na omzetting van de richtlijn in nationale wetgeving en uitvoeringsregels. Hoewel verdergaande maatregelen mogen worden getroffen dan de richtlijn voorschrijft, neemt Nederland als uitgangspunt dat niet te doen, zodat wij voor dit onderzoek uitgaan van een een-op-een omzetting van de richtlijn in nationale wet- en regelgeving (Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen, WIB en/of Algemene wet inzake rijksbelastingen, AWR).

2. De EU Mandatory Disclosure-richtlijn

2.1. Meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies

In de EU Mandatory Disclosure-richtlijn wordt de bestaande verplichting tot automatische uitwisseling van inlichtingen op het gebied van belastingen van Richtlijn 2011/16/EU²⁰ verder uitgebreid.²¹ De strekking van de EU Mandatory Disclosure-richtlijn is betrekkelijk overzichtelijk: intermediairs – degenen die als bedenker, aanbieder, (mede)uitvoerder of adviseur betrokken zijn bij een meldingsplichtige grensoverschrijdende structuur²² – dienen deze structuren²³ en de gebruikers²⁴ daarvan te melden aan de lokale belastingautoriteiten.²⁵ Vervolgens dienen de belastingautoriteiten de verkregen informatie te delen met de bevoegde autoriteiten van alle andere EU-lidstaten. Niet alle structuren moeten worden gemeld. De verplichting geldt uitsluitend

17 Zie art. 52, lid 1 Handvest, Inleidende overweging 153 AVG en ook art. 104 GW.

18 In dit verband concludeert Baker bijvoorbeeld dat, op basis van rechtspraak van EHRM met betrekking tot het vergaren, bewaren en uitwisselen van inlichtingen onder de Richtlijn 77/799/EEG, er prima facie sprake is van een inbreuk op het recht van privacy en vertrouwelijkheid, maar dat deze inbreuk gerechtvaardigd is wanneer er een wettelijke basis is, die noodzakelijk en proportioneel is. Baker acht het derhalve onwaarschijnlijk dat een ‘inbreukprocedure’ tegen verplichte melding succesvol zal zijn. Niettemin dient de wetgever bij de vormgeving van de maatregel en de uitvoering ervan rekening te houden met fundamentele rechten van belastingplichtigen. Zie P. Baker, ‘Privacy Rights in an Age of Transparency: A European Perspective’, *Tax Notes International*, 9 mei 2016, p. 583-586. Ook Voje concludeert, op gelijke gronden, dat het EHRM heeft bevestigd dat de automatische uitwisseling van inlichtingen onder de Mandatory Disclosure-richtlijn weliswaar een beperking is van het recht op privacy, maar dat deze gerechtvaardigd is, omdat de uitwisseling van informatie noodzakelijk en proportioneel is. Zie J. Voje, ‘EU Implementation of BEPS Action 12 in Light of Human Rights Requirements’, *European Taxation*, May 2017, p. 192-200.

19 Hoewel rechten van privacy en bescherming van persoonsgegevens ook zijn neergelegd in art. 12 van de Universele Verklaring voor de Rechten van de Mens en art. 17 Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, laten wij deze grondrechten buiten beschouwing. Ook het grondrecht van art. 10 Gw, waaraan gelet op art. 120 Gw niet kan worden getoetst, laten wij buiten beschouwing. Verder gaan wij niet in op de inbreukprocedure zelf en de *legal remedy* (hoe moet een inbreuk worden hersteld?).

20 Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG, *PbEU* 2011, L64 (Richtlijn administratieve samenwerking 2011).

21 Er bestaat reeds de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op het gebied van specifieke inkomsten en vermogenscategorieën (art. 8 lid 1 Richtlijn 2011/16/EU), rapportage en due diligence door financiële instellingen (art. 8 lid 3bis Richtlijn 2011/16/EU), advance tax rulings en advance pricing agreements (art. 8bis Richtlijn 2011/16/EU) en landenrapporten (art. 8bis bis Richtlijn 2011/16/EU).

22 Art. 3 lid 21 Richtlijn 2011/16/EU.

23 De richtlijn geldt voor alle belastingsoorten die door een lidstaat of staatkundig onderdeel daarvan worden geheven, met uitzondering van de omzetbelasting, douaneheffingen en accijnzen (art. 2 Richtlijn 2011/16/EU).

24 In tegenstelling tot de richtlijn inzake de automatische uitwisseling van informatie over advance tax rulings (art. 8bis Richtlijn 2011/16/EU) geldt deze richtlijn ook voor structuren waarbij uitsluitend natuurlijke personen betrokken zijn.

25 De richtlijn verplicht intermediairs inlichtingen te verstrekken aan de bevoegde autoriteiten. De lijst met bevoegde autoriteiten is gepubliceerd in *PbEU* 2013/C382/05; de Nederlandse Minister van Financiën heeft zijn bevoegdheid gedelegeerd aan, uiteindelijk, de algemeen directeur Belastingen van de Belastingdienst (Besluit 16 december 2014, nr. DGBel/2014/6876M, *Stcrt.* 2015, 814 en Besluit 18 december 2014, nr. DGBel/2014/6991M, *Stcrt.* 2015, 812). De verbinding tussen de Belastingdienst en de bevoegde autoriteiten van de andere lidstaten vindt plaats door de Belastingdienst/Central Liaison Office te Almelo.

voor structuren die voldoen aan een of meer zogenoemde ‘wezenskenmerken’. De wezenskenmerken hebben betrekking op ongewenste belastingstructuren en structuren die erop gericht zijn om inkomen te anonimiseren. Een structuur zal niet snel de belangstelling van de Belastingdienst hebben als er geen belastingvoordeel te behalen valt. Daarom bestaat in een aantal gevallen alleen een meldplicht als de belastingplichtige redelijkerwijs kan verwachten dat een fiscaal voordeel wordt behaald (*main benefit test*). Een fiscaal voordeel is bijvoorbeeld een vermindering van het belastingtarief, verhoging van een aftrekpost of een vrijstelling, een terugbetaling van belasting of uitstel van heffing.

Het is belangrijk te beseffen dat meldingswaardige structuren niet in alle gevallen als ongeoorloofde belastingontwijking zullen worden aangemerkt en bestreden moeten (of kunnen) worden. De EC heeft er bij de formulering van de richtlijn nadrukkelijk voor gekozen om geen definitie van belastingontwijking op te nemen. In plaats daarvan is een reeks objectieve wezenskenmerken geformuleerd, die uitsluitend aanwijzingen vormen dat sprake kan zijn van ongewenste of ongeoorloofde belastingontwijking of anonimisering van vermogen. In de formulering van de wezenskenmerken hebben noch het oogmerk van belastingplichtige, noch het doel en de strekking van de belastingwet enige betekenis. Het is dus goed mogelijk dat ook een in beginsel legitieme belastingbesparing voorwerp van melding kan zijn.²⁶

2.2. Verstrekken van informatie door intermediairs

De meldingsplicht wordt opgelegd aan alle spelers die betrokken zijn bij het bedenken, aanbieden, opzetten of beheren van de implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende transactie of een reeks van dergelijke transacties, alsmede aan diegenen die bijstand of advies verlenen.²⁷

De melding omvat een samenvatting in algemene bewoordingen van de inhoud van de grensoverschrijdende constructie, met onder meer een omschrijving van de relevante zakelijke activiteiten of constructies. De melding over zakelijke activiteiten mag niet leiden tot de openbaarmaking van een handels-, bedrijfs-, nijverheids- of beroepsgeheim of een fabrieks- of handelswerkwijze, of van inlichtingen waarvan de onthulling in strijd zou zijn met de openbare orde.²⁸ Het is opmerkelijk dat de richtlijn geen beperking bevat met

betrekking tot inlichtingen of onthullingen over natuurlijke personen en andere niet-ondernemers.

Naast de fiscaaltechnische informatie over de constructie worden ook persoonsgegevens verstrekt over de gebruikers en mogelijke andere betrokkenen. De persoonsgegevens omvatten de naam, adres, fiscale woonplaats en fiscaal identificatienummer (burgerservicenummer) van alle betrokkenen. Daarnaast dient de intermediair een schatting te verstrekken van de belastingbesparing die met de constructie gemoeid is. Er geldt geen de-minimusuitzondering van de meldingsplicht.²⁹

Een lidstaat mag³⁰ ervoor kiezen om een intermediair te ontheffen van zijn meldplicht, indien de melding een inbreuk zou vormen op zijn wettelijk verschoningsrecht. Dit laat echter onverlet de meldingsplicht van andere betrokken intermediairs die dit wettelijk verschoningsrecht niet hebben. Is er geen enkele andere niet-verschoningsgerechtigde intermediair dan verschuift de meldplicht uiteindelijk naar de belastingplichtige zelf.³¹ Met andere woorden: een beroep op het wettelijk verschoningsrecht kan geen melding voorkomen, maar verschuift uitsluitend de verplichting daartoe naar anderen.

De richtlijn verplicht lidstaten om sancties vast te stellen die naleving moeten waarborgen en ervoor te zorgen dat deze sancties ook worden opgelegd. De sancties moeten ‘doeltreffend, evenredig en afschrikwekkend’ zijn.³² Ter indicatie: op moedwillige niet-naleving van de verplichting om tijdig landenrapporten ex art. 29c Wet VPB 1969 te verstrekken staat een boete van maximaal € 830.000 (zesde categorie, art. 23 lid 4 Sr, per 1 januari 2018). Dit vergeleken met een boete voor een meldverzuim van een ongebruikelijke transactie (Wwft), dat als economisch delict wordt bestraft met maximaal twee jaar hechtenis, taakstraf of geldboete tot € 20.750 (vierde categorie, art. 23 lid 4 Sr, per 1 januari 2018).

2.3. Delen van informatie met andere EU-lidstaten

De richtlijn heeft uitsluitend betrekking op structuren waarbij meerdere lidstaten (of een lidstaat en derde-staten)

26 Zo zal de aankoop van een vakantiewoning in Frankrijk door een natuurlijke persoon met de Amerikaanse nationaliteit die in Nederland woont meldingswaardig zijn, omdat deze persoon zowel in Nederland als in de Verenigde Staten aanspraak maakt op de voorkoming van dubbele belasting (wezenskenmerk C.3: in meer dan één rechtsgebied wordt aanspraak gemaakt op voorkoming van dubbele belasting voor hetzelfde inkomens- of vermogensbestanddeel).

27 Art. 8 bis ter lid 1 en 6 jo. art. 3 lid 21 Richtlijn (EU) 2018/822.

28 De tekst van deze bepaling is identiek aan die van art. 8bis lid 6 onderdeel b Richtlijn 2011/16/EU inzake de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen over *advance tax rulings*.

29 BEPS Action 12 final report, § 87 e.v., legt aan lidstaten de mogelijkheid voor om een drempelbedrag voor melding te hanteren. Dit drempelbedrag filtert kleine transacties en vermindert daarmee de administratieve last voor de intermediair en voor de belastingdiensten. De richtlijn maakt van deze mogelijkheid geen gebruik en lidstaten hebben dus ook niet de mogelijkheid om dit te doen.

30 De richtlijn verplicht hiertoe niet. Het kabinet heeft het voornemen om het wettelijke fiscale verschoningsrecht van de advocaat en notaris in te perken; zie onder andere Brief Staatssecretaris van Financiën van 13 oktober 2017, nr. 2017-0000200998, *V-N* 2017/54.7. De auteurs verwachten dat Nederland geen gebruik zal maken van de mogelijkheid die de richtlijn geeft om het verschoningsrecht van advocaten en notarissen te eerbiedigen.

31 Art. 8 bis ter lid 6 Richtlijn (EU) 2018/822. De verschoningsgerechtigde intermediair dient de andere betrokken intermediairs hierover te informeren. Is er geen andere betrokken intermediair, dan dient hij de belastingplichtige zelf in kennis te stellen van zijn meldingsverplichting.

32 Art. 25 bis Richtlijn (EU) 2018/822.

betrokken zijn.³³ De gegevens, inclusief de persoonsgegevens van de gebruikers en andere mogelijke betrokkenen, worden daarom gedeeld met de fiscale autoriteiten van alle lidstaten. Deze uitwisseling vindt plaats met alle lidstaten, ongeacht welke andere lidstaten betrokken zijn bij de constructie, daar belang bij hebben dan wel welke lidstaten feitelijk gebruik kunnen en zullen maken van de informatie.

Om de internationale inlichtingenuitwisseling te vergemakkelijken, zal de uitwisseling gebeuren via het Europese gemeenschappelijke communicatienetwerk (CCN-netwerk).³⁴ Met behulp van dat netwerk kan de verzamelde informatie in een centraal beveiligd gegevensbestand worden opgeslagen. Ook de EC heeft toegang tot dit bestand³⁵, zij het dat het geen toegang heeft tot de persoonsgegevens. De informatie die onder de richtlijn wordt verkregen mag door de lidstaten niet langer worden bewaard dan de nationaal-rechtelijke verjaringstermijnen.³⁶ Tot slot mag de informatie in beginsel alleen worden gebruikt voor de administratie en uitvoering van de belastingwet, inclusief de bijbehorende boetebepalingen. Niettemin staat de richtlijn het toe om de informatie en documenten ook voor andere doeleinden te gebruiken.³⁷

De lokale belastingautoriteiten kunnen de gegevens, inclusief de gegevens die door andere lidstaten worden verstrekt, gebruiken om te beoordelen of bij de betrokken personen nader onderzoek gedaan moet worden. Ook de fiscale wetgever kan – als er signalen zijn dat constructies gebruikmaken van zwakke punten in de wet – de wet aanpassen en gaten dichten. Op deze manier komt de richtlijn tegemoet aan het probleem van de terugkoppeling van tekortkomingen in de bestaande wet- en regelgeving.

2.4. Implementatie in de Nederlandse wet

Lidstaten dienen uiterlijk 31 december 2019 de nodige wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen vast te stellen en bekend te maken om aan de implementatie van de richtlijn te voldoen. Lidstaten moeten die bepalingen vanaf 1 juli 2020 toepassen.

Het ligt voor de hand dat de implementatie zal worden opgenomen in de WIB en/of de AWR. Onduidelijk is nog

of na implementatie de verzamelde informatie door intermediairs rechtstreeks in het centrale Europese gegevensbestand geregistreerd moeten worden (waarvoor een wettelijke basis in de WIB nodig is) of dat Nederland ervoor kiest om de verzamelde gegevens eerst aan de Belastingdienst te laten verstrekken (waarvoor een wettelijke basis in de AWR gecreëerd zal moeten worden) en de Belastingdienst de verzamelde informatie vervolgens registreert in het centrale gegevensbestand. De verstrekking van de eerder genoemde landenrapporten is op de tweede manier geregeld: de wettelijke basis waarbij de Belastingdienst de informatie verkrijgt is geregeld in de materiële belastingwet³⁸, terwijl de verstrekking aan de andere lidstaten in de WIB is geregeld.³⁹

3. Het recht op privacy en de bescherming van persoonsgegevens

Omdat het Handvest beperkt is tot gevallen waarin het unierecht tot uitdrukking wordt gebracht, zal in fiscale zaken met een louter nationale component een beroep moeten worden gedaan op de bepalingen van het EVRM.⁴⁰ Voor de verhouding van art. 7 Handvest tot art. 8 EVRM, bepaalt art. 52 lid 3 Handvest dat voor zover het Handvest bepalingen bevat die corresponderen met rechten welke zijn gegarandeerd door het EVRM, de inhoud en reikwijdte hetzelfde zijn als die welke er door het EVRM aan worden toegekend.⁴¹ De rechten uit het Handvest bieden derhalve minimaal dezelfde bescherming als het EVRM, maar art. 52 lid 3 Handvest laat ook de mogelijkheid open dat de bescherming van het Handvest meer mag zijn.⁴² Art. 7 Handvest zal derhalve mede moeten worden uitgelegd aan de hand van onder meer de jurisprudentie over art. 8 EVRM. Aan art. 8 Handvest komt zelfstandige betekenis toe. Van belang is wel dat het bij de toepassing van het Handvest moet gaan om een situatie die valt binnen de werkingssfeer van het unierecht.⁴³

De invoering van de Verordening (EU) 2016/679 (Algemene Verordening Gegevensbescherming, AVG) op 25 mei 2018 heeft de toepassing van het Europese privacyrecht (waaronder art. 8 EVRM en art. 7 en 8 Handvest) aanzien-

33 Art. 3 lid 18 en 19 jo. art. 8 bis ter lid 1 Richtlijn (EU) 2018/822.

34 Preambule 12 Richtlijn (EU) 2018/822 en art. 21 lid 1 Richtlijn 2011/16/EU.

35 De rechtvaardiging daarvan is niet duidelijk, omdat de richtlijn in het midden laat wat de EC met deze informatie moet en mag doen. Dit roept bijvoorbeeld de vraag op of de EC de informatie in de database mag gebruiken voor staatssteunonderzoeken (redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2017/54.7).

36 Art. 25 lid 5 Richtlijn 2011/16/EU.

37 Art. 16 lid 2 Richtlijn 2011/16/EU.

38 Art. 29c Wet VPB 1969.

39 Art. 6e WIB.

40 A.B. Vissers, 'Bela(sti)ngstelling voor Privacy', in: Het EU-Handvest in de Nederlandse fiscaliteit. Geselecteerde verwachtingen, Hilversum: 2018, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no 258, p. 4.

41 T. Barkhuysen, A.W. Bos & F. ten Have, 'Een verkenning van de betekenis van het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie voor het privaatrecht', *NTBR* 2011/76, par. 2.1.

42 Art. 52 lid 3 Handvest beoogt te zorgen voor de nodige samenhang tussen het Handvest en het EVRM, 'zonder dat dit [...] de autonomie van het recht van de Unie of van het Hof van Justitie van de Europese Unie aantast', HvJ EU 15 februari 2016, ECLI:EU:C:2016:84, overweging 47. Zie tevens E. Poelmann, 'Enige fiscale raakpunten van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie', *WFR* 2014/150, par. 2.1. Poelmann noemt als voorbeeld dat art. 7 Handvest het ruimere begrip 'communicatie' hanteert ten opzichte van de term 'correspondentie' in art. 8 EVRM.

43 Art. 51 Handvest, zie ook HvJ EU 26 februari 2013, ECLI:EU:C:2013:105 (*Aklagaren/Hans Akerberg Fransson*).

lijk veranderd.⁴⁴ Niet alleen de tot dan toe geldende Europese Privacyrichtlijn⁴⁵, maar ook de nationale Wet bescherming persoonsgegevens⁴⁶, komen uit een tijd van voor het massale gebruik van internet en social media. Mede door de snelle technologische ontwikkelingen van de laatste decennia, zijn wereldwijd steeds meer overheden en ook ondernemingen, persoonsgegevens gaan verzamelen en verwerken. Voor daarbij betrokken natuurlijke personen is het dan ook van toenemend belang geworden, dat controle kan worden uitgeoefend op de door hen verstrekte persoonsgegevens. Voor overheden en ondernemingen is het daarentegen van steeds meer belang om te weten wat ze wel en niet met de verzamelde persoonsgegevens mogen doen.

De bescherming in verband met de verwerking van persoonsgegevens door communautaire instellingen en organen is geregeld in de Verordening (EG) 45/2001 van 18 december 2000.⁴⁷ Daarnaast geeft de AVG een nadere uitwerking van het recht op de bescherming van persoonsgegevens van art. 8 Handvest. Elke lidstaat moet een of meerdere onafhankelijke toezichthouders aanwijzen, die toezicht houden op de naleving van de AVG.⁴⁸ In Nederland is dit de Autoriteit Persoonsgegevens (AP).⁴⁹ AP is verplicht om samen te werken met toezichthouders van andere lidstaten.⁵⁰

De AVG regelt het communautaire juridische kader voor de bescherming van persoonsgegevens van natuurlijke personen, zoals het recht op inzage, correctie, vergetelheid en bezwaar. Het regelt ook verplichtingen voor gegevensverantwoordelijken en gegevensverwerkers. De verwerking van persoonsgegevens moet wel binnen de werkingssfeer van het Unierecht vallen.⁵¹ ‘Verwerking’ is elke geautomatiseerde handeling met betrekking tot persoonsgegevens en omvat, onder andere, het verzamelen, raadplegen, gebruiken, doorzenden en uitwisselen van gegevens.⁵²

Hoofregel is dat persoonsgegevens alleen in overeenstemming met de wet en op een behoorlijke en zorgvuldige wijze mogen worden verwerkt. Ze mogen slechts worden verwerkt voor zover ze toereikend, terzake dienend en niet bovenmatig zijn.⁵³ Ook moet de verwerking ‘rechtmatig, behoorlijk en transparant’ zijn en voor het doel waarvoor ze zijn verzameld. Die ‘welbepaalde, uitdrukkelijk omschreven en gerechtvaardigde’ doeleinden moeten van tevoren zijn bepaald.⁵⁴ Verder mogen de gegevens niet langer worden bewaard dan noodzakelijk is voor de doeleinden waarvoor ze worden verwerkt (opslagbeperking).⁵⁵ Tot slot hebben betrokkenen recht op transparantie over wat er met hun persoonsgegevens gebeurt en moeten de persoonsgegevens worden beveiligd (integriteit en vertrouwelijkheid moeten worden gewaarborgd).

De AVG bepaalt dat de rechten van betrokkenen kunnen worden beperkt in geval van, onder andere, een belangrijk economisch of financieel belang van de Unie of van een lidstaat, met inbegrip van fiscale aangelegenheden.⁵⁶ De beperkingen mogen worden aangebracht op, met name, het inzage-recht, het recht op rectificatie en vergetelheid, het recht van bezwaar tegen de verwerking en het recht op mededeling van een inbreuk (datalekken). Deze beperkingen mogen niet onbegrensd worden toegepast: zij moeten bij wet zijn voorzien, de wezenlijke inhoud van de grondrechten en fundamentele vrijheden eerbiedigen, evenredig zijn en daadwerkelijk bijdragen aan de doelstellingen van algemeen belang (noodzakelijk zijn).⁵⁷

De Richtlijn 2011/16/EU, die nu dus ook *Mandatory Disclosure* omvat, biedt de bovengenoemde wettelijke grondslag. In de richtlijn is opgenomen dat het recht op inzage, correctie en vergetelheid uit de AVG⁵⁸ niet gelden. Dit betekent dus dat betrokkenen geen inzicht hebben in de informatie en documenten die van hen worden verzameld en uitgewisseld. Ook hebben zij niet het recht om dit te corrigeren als het onjuist blijkt te zijn.

4. Toetsing aan het recht op privacy en de bescherming van persoonsgegevens

Allereerst stellen wij vast dat de toepassing van nationale bepalingen die uitvoering geven aan een Europese richtlijn, zoals de *Mandatory Disclosure*-richtlijn, binnen de werking van het Handvest valt.⁵⁹ Daarnaast is van belang dat voorgenomen wet- en regelgeving inzake de verwerking van persoonsgegevens – zoals de implementatie van de *Mandatory Disclosure*-richtlijn in nationale wetgeving – sinds de

44 De AVG vervangt de Europese Privacyrichtlijn (95/46/EC). Met de AVG worden onderlinge verschillen in privacy in de Europese landen grotendeels gelijk getrokken. De AVG is niet op elke verwerking van persoonsgegevens van toepassing; bijvoorbeeld niet op de verwerking van persoonsgegevens voor uitsluitend persoonlijke of huishoudelijke doeleinden. Voorbeelden hiervan zijn persoonlijke aantekeningen of een lijst met adressen en telefoonnummers van vrienden en familie.

45 Richtlijn 95/46/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 25 oktober 1995 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens (*PbEG* L 281 van 23 november 1995).

46 Wet van 6 juli 2000, houdende regels inzake de bescherming van persoonsgegevens, *Stb.* 2000,302, zoals laatstelijk gewijzigd op 4 juni 2015, *Stb.* 2015, 230 (i.w.tr. 1 januari 2016).

47 De Verordening (EG) 45/2001 is uitsluitend van toepassing op de verwerking van persoonsgegevens door instellingen en organen van de Europese Gemeenschap. In rangorde zijn deze voorschriften ondergeschikt aan de bepalingen van de AVG (art. 2 lid 3 AVG) die geldt voor alle verwerkers en verwerkingsverantwoordelijken in de EU.

48 Art. 51 e.v. AVG.

49 Art. 6, 14 en 15 Uitvoeringswet AVG.

50 Art. 60 AVG.

51 Art. 2 lid 2 AVG.

52 Art. 4 lid 2 AVG.

53 HvJ EU 13 mei 2014, ECLI:EU:C:2014:317 (*Google Spain*), overweging 72.

54 Art. 6 AVG.

55 Art. 5 lid 1 onderdeel e AVG.

56 Art. 23 lid 1 AVG.

57 Art. 23 lid 1 AVG en art. 52 Handvest. Zie tevens B.J.G.L. Jaeger, ‘De Luxemburgse arm reikt ver, maar is (vooralsnog) niet erg dominant’, *TFB* 2014/01-04, par. 1.

58 Althans, zijn voorganger Richtlijn 95/46/EG.

59 Art. 51 Handvest. Vgl. HR 10 juli 2015, ECLI:NL:HR:2015:1809, r.o. 2.4.2.

invoering van de AVG ook dient te worden getoetst aan de hierin opgenomen aanvullende vereisten.⁶⁰ Teneinde de verplichte melding van potentieel agressieve belastingstructuren te toetsen aan het recht op privacy en de bescherming van persoonsgegevens, hebben wij aan de hand van de door art. 7 en 8 Handvest gewaarborgde rechten – waarin mede door art. 8 EVRM gewaarborgde rechten tot uitdrukking komen – en in het licht van de aanvullende vereisten van de AVG een toetsingskader ontwikkeld.⁶¹

Het kader waaraan wij toetsen bestaat uit de hierna volgende negen stappen, die telkens eerst worden toegelicht en waaraan vervolgens wordt getoetst.

Stap 1. Verwerking van persoonsgegevens

Allereerst moet de vraag worden beantwoord of er sprake is van de verwerking van persoonsgegevens. Daartoe is het van belang om te beoordelen of de op grond van de Mandatory Disclosure-regels te ‘disclosen’ gegevens kwalificeren als ‘persoonsgegevens’ en of uit de toepassing van de regels de ‘verwerking’ van persoonsgegevens voortvloeit.⁶²

In het licht van het Unierecht wordt onder een persoonsgegeven verstaan: alle informatie over een geïdentificeerde of identificeerbare natuurlijke persoon.⁶³ Hierbij gaat het om een natuurlijk persoon die aan de hand van bijvoorbeeld een ‘naam, een identificatienummer, locatiegegevens, een online identificator of van een of meer elementen die kenmerkend zijn voor de fysieke, fysiologische, genetische, psychische, economische, culturele of sociale identiteit’ geïdentificeerd kan worden. Fiscale gegevens, zoals gegevens over inkomen en kapitaal, van natuurlijke personen zijn persoonsgegevens.⁶⁴

Bij het verwerken van persoonsgegevens gaat het om: een bewerking of geheel van bewerkingen met betrekking tot persoonsgegevens, zoals het ‘verzamelen, vastleggen, ordenen, structureren, opslaan, bijwerken of wijzigen, opvragen, raadplegen, gebruiken, verstrekken door middel van doorzending, verspreiden of op andere wijze ter beschikking stellen, aligneren of combineren, afschermen, wissen of vernietigen’.⁶⁵ Ook bij dit criterium kan worden vastgesteld dat de verzameling van gegevens, de opslag daarvan

in een centraal gegevensbestand en de raadpleging daarvan door de autoriteiten van een andere lidstaat, zoals bij de toepassing van Mandatory Disclosure-regels, moet worden aangemerkt als een verwerking van persoonsgegevens.⁶⁶

Stap 2. Privacyregelgeving van toepassing

Vervolgens moet worden beoordeeld of op de verwerking van de persoonsgegevens privacy-regelgeving van toepassing is. Daartoe is het van belang dat de persoonsgegevens beschermd worden als onderdeel van het privéleven in de zin van art. 7 Handvest of art. 8 EVRM. De term privacy moet ruim worden uitgelegd⁶⁷ en kan ook betrekking hebben op zakelijke aangelegenheden.⁶⁸ Of de privacy in het geding is moet beoordeeld worden aan de hand van de omstandigheden.⁶⁹ Indien er sprake is van ‘systematisch verzamelen en verwerken van persoonsgegevens’ wordt een inmenging in het privéleven verondersteld.⁷⁰ Gelet op het HvJ EU vormt een regeling op grond waarvan autoriteiten toegang kunnen krijgen tot de inhoud van gedurende een bepaalde tijd bewaarde elektronische communicatie, een aantasting van de wezenlijke inhoud van het grondrecht op eerbiediging van het privéleven, zoals door art. 7 Handvest gewaarborgd.⁷¹ Op grond van deze jurisprudentie concluderen wij dat het op grond van de Mandatory Disclosure-regels systematisch verzamelen en verwerken van persoonsgegevens een inmenging vormt in het privéleven van de betrokkenen.

60 Art. 25 Richtlijn 2011/16/EU en art. 94 lid 2 AVG.

61 Dit kader is mede gebaseerd op: Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2019), *Kamerstukken II* 2018/19, 35027, nr. 3, Memorie van toelichting, p. 5-7.

62 HvJ EU 8 april 2014, ECLI:EU:C:2014:238 (*Digital Rights Ireland*), overweging 30: “De prejudiciële verwijzingen in de onderhavige zaken werpen met name de principiële vraag op of de gegevens van abonnees en geregistreerde gebruikers al dan niet mogen worden bewaard, gelet op artikel 7 van het Handvest, maar zij hebben ook betrekking op de vraag of richtlijn 2006/24 voldoet aan de uit artikel 8 van het Handvest voortvloeiende vereisten inzake de bescherming van persoonsgegevens.”

63 Art. 4 lid 1 AVG.

64 HvJ EG 16 december 2008, ECLI:EU:C:2008:727 (*Satakunnan Markkinapörssi en Satamedia*) en HvJ EU 1 oktober 2015, ECLI:EU:C:2015:638 (*Smaranda Bara*).

65 Art. 4 lid 2 AVG.

66 In HvJ EU 1 oktober 2015, ECLI:EU:C:2015:638 (*Smaranda Bara*) overwoog het HvJ in r.o. 29 dat de overdracht en verwerking van belastinggegevens moet worden aangemerkt als de verwerking van persoonsgegevens in de zin van de Richtlijn 95/46/EG (de voorganger van de AVG).

67 EHRM 16 februari 2000, ECLI:CE:ECHR:2000:0216 (*Amann/Zwitserland*).

68 EHRM 25 juni 1997, ECLI:CE:ECHR:1997:0625 (*Halford/Verenigd Koninkrijk*) en EHRM 16 december 1992, ECLI:CE:ECHR:1992:1216 (*Niemietz/Duitsland*).

69 EHRM 4 december 2008, ECLI:CE:ECHR:2008:1204 (S. en Marper/Verenigd Koninkrijk).

70 HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:286, 287 en 288 (*ANPR-camera-beelden*): dat het hier niet gaat om één of enkele waarnemingen in de openbare ruimte, maar om het systematisch verzamelen, vastleggen, bewerken en jarenlang bewaren van gegevens over de bewegingen van voertuigen op diverse plaatsen in Nederland, op een zodanige wijze dat die gegevens aan de hand van het kenteken tot een bepaald voertuig en daarmee (in beginsel) tot een bepaalde persoon kunnen worden herleid, en waarbij het doel (mede) is om aan de hand van een analyse van die gegevens per voertuig een beeld te krijgen van de verplaatsingen daarvan gedurende een jaar (ECLI:NL:HR:2017:286, r.o. 2.3.3). Naar de mening van de auteurs is het criterium of er sprake is van het systematisch verzamelen van gegevens niet uitsluitend van toepassing op de vastlegging van waarnemingen in de openbare ruimte. Zie in dat kader HR 28 januari 1998, *BNB* 1998/147, met betrekking tot de overlegging door de werkgever aan de Belastingdienst van afschriften van identiteitsbewijzen van werknemers, waarin de Hoge Raad overwoog dat dit een inbreuk vormt op de persoonlijke levenssfeer van de werknemer, maar er in het specifieke geval een rechtvaardiging voor is.

71 HvJ EU 8 april 2014, ECLI:EU:C:2014:238 (*Digital Rights Ireland*), overweging 39 en 34: “Hieruit volgt dat de door de artikelen 3 en 6 van richtlijn 2006/24 aan aanbieders van openbaar beschikbare elektronische communicatiediensten of een openbaar communicatienetwerk opgelegde verplichting om gegevens betreffende het privéleven van een persoon en zijn communicaties, zoals die welke zijn bedoeld in artikel 5 van deze richtlijn, gedurende een bepaalde tijd te bewaren, op zich een inmenging vormt in de door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde rechten.”

Stap 3. Bij de wet voorzien

De derde vraag die moet worden beantwoord is of de inmenging in het privéleven bij wet is voorzien. Daartoe is het van belang om vast te stellen dat voor de inmenging een wettelijke regeling bestaat.⁷² Deze in de nationale wet opgenomen regeling moet in overeenstemming zijn met de uitgangspunten van de rechtsstaat.⁷³ Dat betekent dat de wijze waarop het wetgevingsproces is ingericht voldoende waarborgen bevat om tot een zorgvuldige belangenafweging te komen, bijvoorbeeld door advies van de Raad van State en de behandeling in de Tweede en Eerste Kamer.⁷⁴

Aan de wettelijke regeling worden nadere kwaliteitseisen gesteld. De regeling moet voor betrokkenen bijvoorbeeld voldoende toegankelijk zijn.⁷⁵ Ook moet de regeling voorzienbaar zijn, wat wil zeggen dat de wetgever de inbreuk uitdrukkelijk voor ogen moet hebben gehad.⁷⁶ Dat betekent dat de regeling voldoende duidelijk moet zijn, zodat betrokkene inzicht heeft in de omstandigheden en voorwaarden, waaronder de overheid bevoegd is op zijn of haar privéleven inbreuk te maken en wat de gevolgen daarvan zijn.⁷⁷ Bij de beantwoording van de vraag of wetgeving voldoende toegankelijk en duidelijk is, kan tevens van belang zijn op welke wijze de informatie wordt verwerkt en wie er toegang tot de gegevens krijgen.⁷⁸ Bestaat er een vrijwel ongelimiteerde toegang tot de gegevens of worden de gegevens systematisch opgeslagen, dan kunnen extra waarborgen vereist zijn.⁷⁹ Nieuwe technieken maken het mogelijk om grote hoeveelheden informatie te verzamelen en jaren-

lang te bewaren. Om te bepalen of bepaalde verplichtingen (nog steeds) een voldoende wettelijke grondslag hebben voor een inbreuk op de privacy, dienen ook technologische en maatschappelijke ontwikkelingen in ogenschouw te worden genomen.⁸⁰ Verder moet worden aangegeven voor welke doeleinden en onder welke voorwaarden de gegevens worden verwerkt. De wettelijke regeling dient ook voldoende waarborgen te bevatten om willekeur en misbruik te voorkomen, bijvoorbeeld ten aanzien van de raadpleging, bewaartermijnen, toegang en beveiliging.⁸¹ Het moet voor de intermediair, en onder omstandigheden de belastingplichtige, derhalve duidelijk zijn wanneer hij een constructie moet melden en wat hij moet melden. Ook moet een legitiem doel zijn geformuleerd; betrokkenen moeten weten waarom ze moeten melden. Bijvoorbeeld ter voorkoming van belastingontwijking. De Mandatory Disclosure-regels moeten om die reden in nationale wetgeving worden omgezet.

Op grond van de tekst van art. 8 bis ter Richtlijn (EU) 2018/822 is het voldoende duidelijk wie moet melden, wat hij of zij moet melden en wanneer. Het subjectieve en objectieve bereik is voldoende wettelijk vastgelegd. Ook is, in algemene bewoordingen, vastgelegd voor welke doeleinden de gegevens worden verzameld en verwerkt.

Echter, noch de Richtlijn 2011/16/EU, noch de wijzigingen van de Richtlijn (EU) 2018/822 bevatten waarborgen om willekeur en misbruik te voorkomen. De implementatie van deze waarborgen wordt daarmee aan de lidstaten overgelaten. Dit is, naar onze mening, met name problematisch, omdat de richtlijn het toestaat de inlichtingen en documenten te gebruiken voor andere dan fiscale doeleinden en bovendien deze te overleggen aan derde-staten. Een belastingplichtige die zijn rechten in deze geschonden weet, zal zich dus niet beschermd weten door de richtlijn zelf, maar zal naar verwachting de lokale lidstaatrechtelijke beschermingsregels moeten inroepen. Wanneer deze regels ontbreken of onvoldoende zijn, dienen betrokkenen zich te beroepen op de grondrechten van art. 7 en 8 Handvest.

Stap 4. Noodzakelijkheidseis

Daarnaast moet de vraag worden beantwoord of de inmenging in het privéleven noodzakelijk is in een democratische samenleving. Daartoe is het van belang om vast te stellen of de inmenging in het belang is van bijvoorbeeld het econo-

72 Zie HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:286, 287 en 288 (*ANPR-camera-beelden*), waar voor de Belastingdienst de wettelijke grondslag ontbrak om door de KLPD verzamelde camerabeelden te gebruiken in het kader van de controle van de bijtelling in verband met het privégebruik van een auto van de zaak.

73 EHRM 26 april 1979, ECLI:CE:ECHR:1979:0426 (*Sunday Times/Verenigd Koninkrijk*), EHRM 24 april 1990, ECLI:CE:ECHR:1990:0424 (*Kruslin en Huvig/Frankrijk*) en EHRM 25 maart 1998, ECLI:CE:ECHR:1998:0325 (*Kopp/Zwitserland*).

74 EHRM 12 januari 2010, ECLI:CE:ECHR:2010:0112 (*Gillan en Quinton/Verenigd Koninkrijk*), overweging 77.

75 EHRM 12 mei 2000, ECLI:CE:ECHR:2000:0512 (*Khan/Verenigd Koninkrijk*).

76 A.B. Vissers, 'Bela(sti)ngstelling voor Privacy', in: Het EU-Handvest in de Nederlandse fiscaliteit. Geselecteerde verwachtingen, Hilversum: 2018, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no 258, p. 17.

77 EHRM 2 augustus 1984, ECLI:CE:ECHR:1984:0802 (*Malone/Verenigd Koninkrijk*).

78 HvJ EU 8 april 2014, ECLI:EU:C:2014:238 (*Digital Rights Ireland*), overweging 54: "De betrokken Unieregeling moet dus duidelijke en precieze regels betreffende de draagwijdte en de toepassing van de betrokken maatregel bevatten die minimale vereisten opleggen, zodat de personen van wie de gegevens zijn bewaard over voldoende garanties beschikken dat hun persoonsgegevens doeltreffend worden beschermd tegen het risico van misbruik en tegen onrechtmatige raadpleging en elk onrechtmatig gebruik van deze gegevens (...). De noodzaak om over dergelijke garanties te beschikken is des te groter wanneer de persoonsgegevens, zoals bepaald in richtlijn 2006/24, automatisch worden verwerkt en er een aanzienlijk risico bestaat dat deze gegevens op onrechtmatige wijze zullen worden geraadpleegd (...)."

79 A.B. Vissers, 'Bela(sti)ngstelling voor Privacy', in: Het EU-Handvest in de Nederlandse fiscaliteit. Geselecteerde verwachtingen, Hilversum: 2018, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no 258, p. 14 en 17.

80 A.B. Vissers, 'Bela(sti)ngstelling voor Privacy', in: Het EU-Handvest in de Nederlandse fiscaliteit. Geselecteerde verwachtingen, Hilversum: 2018, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no 258, p. 15.

81 EHRM 1 juli 2008, ECLI:CE:ECHR:2008:0701 (*Liberty e.a./Verenigd Koninkrijk*) en EHRM 29 juni 2006, ECLI:CE:ECHR:2006:0629 (*Weber en Saravia/Duitsland*).

mische welzijn van een land.⁸² Een inmenging is noodzakelijk wanneer sprake is van een dringende maatschappelijke behoefte. Schending van privacy is dan ook bijna altijd noodzakelijk in een democratische samenleving. De schending moet wel beperkt blijven tot het strikt noodzakelijke.⁸³ De vraag of de inmenging noodzakelijk is, moet dan ook mede worden ingevuld aan de hand van de onder stap 5 en 6 te bespreken vereisten van proportionaliteit en subsidiariteit.

In het kader van de toepassing van de Mandatory Disclosure-richtlijn is het de vraag of het delen van persoonsgegevens met de bevoegde autoriteiten van *alle* lidstaten (in 'grote kring'), dus ook van lidstaten die niet bij de belastingplichtige of de gerapporteerde structuur betrokken zijn, noodzakelijk en proportioneel is. Ingeval een lidstaat niet bij een constructie betrokken is, is er geen enkel verband tussen de constructie en de belastingplichtige enerzijds en de bedreiging van de belastingopbrengst van de niet-betrokken lidstaat anderzijds. Zelfs ingeval deze inlichtingen nodig zijn om deze lidstaten in staat te stellen constructies te identificeren die gebruik maken van kwetsbare onderdelen van belastingwetten in het algemeen (dus niet van de lidstaat specifiek), dan is het niet nodig om toegang te hebben tot de identiteit van de betrokken belastingplichtigen en andere mogelijke betrokkenen. Deze identiteit is immers uitsluitend van belang voor de vaststelling van de individuele belastingheffing. Wij zien niet in waarom het voor het verwezenlijken van het nagestreefde doel van de richtlijn, noodzakelijk is om gegevens over personen met lidstaten te delen die geen betrokkenheid hebben met deze personen. Met name niet omdat de richtlijn maar beperkte materiële en geen procedurele regels geeft voor de toegang van de bevoegde nationale autoriteiten tot de gegevens en het latere gebruik ervan.

Preambule 11 Richtlijn (EU) 2018/822 vermeldt in dit verband dat met het delen van de inlichtingen beoogd wordt een doeltreffend afschrik-effect te bewerkstelligen. Dit bevestigt dat het doel van de uitwisseling in grote kring dus niet zozeer is om ook niet-betrokken lidstaten te informeren, maar om fiscale planning in het algemeen te

ontmoedigen. De vraag is of het op deze manier bewerkstelligen van een afschrik-effect, teneinde fiscale planning te ontmoedigen, beperkt blijft tot het strikt noodzakelijke.⁸⁴

Stap 5. Proportionaliteitseis

Voor de beantwoording van de vraag of de inmenging in het privéleven proportioneel is, is het van belang te beoordelen of de inbreuk in verhouding staat tot het beoogde doel. In het licht van de toenemende internationale samenwerking bij de bestrijding van belastingontwijking, is de spontane verstrekking van informatie aan een belastingdienst van een andere lidstaat bijvoorbeeld gerechtvaardigd.⁸⁵

In het geval van de melding van potentieel agressieve belastingstructuren moet een afweging worden gemaakt of de (fases van) verwerkingen van de verzamelde persoonsgegevens evenredig zijn aan het met de regeling beoogde doel. Het hoofddoel van de regeling is “de werking van de interne markt te verbeteren door het gebruik van potentieel agressieve grensoverschrijdende belastingstructuren te ontmoedigen”.⁸⁶ De impliciete subdoelen van de regeling zijn i) om de fiscale autoriteiten eerder informatie te laten krijgen over agressieve belastingstructuren en de gebruikers daarvan, zodat zij in staat zijn hun controlestrategie daarop af te stemmen en ii) tijdig informatie over constructies te verkrijgen, zodat zij vroegtijdige reparatie van belastingwetgeving kunnen realiseren. Voor het tweede subdoel is het niet nodig dat de autoriteiten de identiteit van de betrokkenen kennen. Daarvoor is uitsluitend van belang op welke wijze de constructie gebruikmaakt van de fiscale wet- en regelgeving in een lidstaat. Om de urgentie te bepalen is het bovendien relevant om de omvang van de belastingsschade die met de constructies gemoeid is te kennen. Wij kunnen ons daarentegen moeilijk voorstellen wat het gerechtvaardigde belang van een lidstaat is, om de identiteit te kennen van personen die betrokken zijn bij constructies, waarbij de lidstaat zelf geen betrokkenheid heeft.⁸⁷ In die zin achten wij de *onbeperkte toegang* van alle lidstaten in de gegevensbank in strijd met de eis van proportionaliteit.

Alle constructies die voor implementatie beschikbaar zijn gesteld, of die zelfs maar worden bedacht, dienen te worden gemeld.⁸⁸ De meldingsplicht geldt dus niet uitsluitend voor constructies die daadwerkelijk worden uitgevoerd. Wij begrijpen het wanneer de verzamelde informatie aan de belastingdiensten inzicht geeft over de kwetsbaarheden in de wetgeving. Maar wanneer een constructie niet wordt geïmplementeerd, vinden wij het niet begrijpelijk waarom de identiteit van de relevante belastingplichtigen bekend moet zijn. Wij achten derhalve tevens de *verzameling en de*

82 HvJ EU 9 oktober 2010, ECLI:EU:C:2010:662 (*Volker und Markus Schecke en Hartmut Eifert/Land Hessen*), overweging 47 en 29: “De bewaring van de gegevens met het oog op de eventuele raadpleging ervan door de bevoegde nationale autoriteiten, zoals bedoeld in richtlijn 2006/24, raakt rechtstreeks en specifiek het privéleven en dus de door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde rechten. Een dergelijke bewaring van gegevens valt bovendien onder artikel 8 van dit Handvest omdat het gaat om een verwerking van persoonsgegevens in de zin van dit artikel. Zij moet bijgevolg noodzakelijkerwijs voldoen aan de uit dit artikel voortvloeiende vereisten inzake gegevensbescherming.”

83 HvJ EU 11 december 2014, C-212/13 (*Rynes*), overweging 28: “In dit opzicht moet worden opgemerkt dat volgens vaste rechtspraak de bescherming van het grondrecht op eerbiediging van het privéleven, zoals gewaarborgd in artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie vereist dat de uitzonderingen op de bescherming van persoonsgegevens en de beperkingen ervan binnen de grenzen van het strikt noodzakelijke blijven.”

84 HvJ EU 11 december 2014, C-212/13 (*Rynes*), overweging 28.

85 In EHRM 27 november 1996, nr. 30128/96 (*F.S. v Germany*) oordeelde het Hof dat er aanwijzingen waren dat betrokkene zich, door het verzwijgen van Duitse bankrekeningen, schuldig maakte aan belastingontwijking in Nederland.

86 Preambule 19 Richtlijn (EU) 2018/822.

87 Zie tevens hetgeen wij hierover uiteenzetten in stap 4 hierboven.

88 Dit volgt uit art. 8 bis ter lid 1 Richtlijn (EU) 2018/822.

uitwisseling van inlichtingen over de identiteit van personen die (nog) niet tot implementatie van constructies overgaan, in strijd met de eis van proportionaliteit. Art. 8 bis ter lid 1 onderdelen a en b Richtlijn (EU) 2018/822 zijn, in onze opvatting, in strijd met de proportionaliteitseis. Dit zou kunnen worden ondervangen door de informatie over de betrokkenen pas te melden wanneer daadwerkelijk tot implementatie wordt overgegaan. Of, omgekeerd, door de gegevens over de betrokkenen te verwijderen zodra deze afzien van implementatie.

Stap 6. *Subsidiariteitseis*

Voor de beantwoording van de vraag of de inmenging in het privéleven subsidiair is, is het van belang om vast te stellen dat het doel waarvoor de persoonsgegevens worden verwerkt in redelijkheid niet op een andere – voor de bij de verwerking van persoonsgegevens betrokkene minder nadelige wijze – kan worden bereikt.

Er is weinig twijfel dat een vroegtijdige identificatie van agressieve fiscale constructies en de gebruikers daarvan, bijdraagt aan een verbetering van de effectiviteit en efficiëntie van de controlefunctie van de Belastingdienst en aan een beter geïnformeerde wetgever.⁸⁹ Daarbij dient een balans te bestaan tussen enerzijds de uitvoeringskosten van de fiscale autoriteiten en anderzijds de nalevingskosten voor de belastingplichtigen. Een regeling die type constructies filtert (namelijk: uitsluitend grensoverschrijdende constructies, die voldoen aan de *main purpose test* en een of meer wezenskenmerken) en de opgevraagde informatie specifiek vastlegt, beperkt de kosten voor beide partijen. Het alternatief – individuele bevraging van intermediairs en belastingplichtigen door de belastingdiensten van alle betrokken lidstaten – is kostbaar en legt bovendien beslag op de uitvoeringscapaciteit van de belastingdiensten.

Stap 7. *Rechtmatig, behoorlijk en transparant*

Ook moeten de persoonsgegevens worden verwerkt op een wijze die ten aanzien van de betrokkene rechtmatig, behoorlijk en transparant is.⁹⁰ Elke verwerking van persoonsgegevens moet rechtmatig en behoorlijk zijn.⁹¹ Voor natuurlijke personen moet het bovendien transparant zijn dat hun persoonsgegevens worden verzameld, gebruikt, geraadpleegd of anderszins verwerkt en in hoeverre. Informatie en communicatie in verband met de verwerking van die persoonsgegevens moet daarnaast eenvoudig toegankelijk en begrijpelijk zijn en er moet duidelijke en eenvoudige taal worden gebruikt. Gelet op art. 6 AVG wordt de verwerking van persoonsgegevens onder meer geacht rechtmatig te zijn als betrokkene toestemming heeft gegeven voor de verwerking⁹², noodzakelijk is ter voldoening aan een wettelijke

verplichting, noodzakelijk is ter uitvoering van een publiekrechtelijke taak of noodzakelijk is ter behartiging van afgewogen gerechtvaardigde belangen (waarvan de laatste niet geldt voor de verwerking door overheidsinstanties).

Ingevolge art. 25 Richtlijn 2011/16/EU zijn alle uitwisselingen van informatie onderworpen aan de bepalingen van de AVG. Art. 25 Richtlijn 2011/16/EU maakt gebruik van de uitzonderingsmogelijkheid van art. 23 AVG en draagt lidstaten op om het informatierecht van betrokkenen en het recht op inzage te beperken.⁹³ De richtlijn is echter weinig expliciet in de toegestane reikwijdte van deze beperkingen. De meest vergaande beperking is de volledige annulering van de rechten van betrokkenen. In het algemeen staat de AVG Unierechtelijke of lidstaatrechtelijke beperkingen toe in de reikwijdte van de rechten van betrokkenen, voor zover deze noodzakelijk zijn ter waarborging van, onder andere, belangrijke doelstellingen van algemeen belang van de Unie of van een lidstaat, met inbegrip van fiscale aangelegenheden.⁹⁴ Dit zijn open, nog nader in te vullen, normen. Hoewel de richtlijn beoogt gemeenschappelijke regels te geven voor de automatische en verplichte uitwisseling van fiscale informatie, laat het op een cruciaal onderdeel daarvan – de beperking van de rechten van betrokkenen – veel ruimte voor een eigen invulling door de lidstaten. De richtlijn had de aangebrachte beperkingen op de bescherming van persoonsgegevens van betrokkenen duidelijker mogen vermelden.⁹⁵

Met betrekking tot de gebruikstermijn constateren wij dat de Richtlijn 2011/16/EU bepaalt dat de informatie niet langer bewaard mag worden dan nodig is voor het bereiken van de doelstellingen van de richtlijn en in elk geval niet langer dan de nationaalrechtelijke verjaringstermijnen. Die zullen voor elk van de lidstaten anders zijn. De richtlijn regelt niet dat, en op welke wijze, de gegevens na het verstrijken van deze bewaartermijnen ontoegankelijk moeten worden gemaakt en na het verstrijken van de laatste termijn moeten worden vernietigd.

Stap 8. Gebruik in overeenstemming met welbepaalde, uitdrukkelijk omschreven en gerechtvaardigde doeleinden
De persoonsgegevens mogen volgens de AVG uitsluitend worden verzameld voor welbepaalde, uitdrukkelijk omschreven en gerechtvaardigde doeleinden en mogen vervolgens niet verder op een met die doeleinden onver-

89 Zie de inleidende hoofdstukken van BEPS Action 12, final report, die deze doelstellingen aan de basis legt van de 'design principles' van een systeem van *mandatory disclosure*.

90 Art. 5 lid 1 onderdeel a AVG.

91 AVG, inleidende overweging 39.

92 Art. 7 AVG.

93 Richtlijn 2011/16/EU verwijst nog naar de oude privacyrichtlijn 95/46/EG en is nog niet aangepast aan de AVG. De uitbreiding van de rechten van betrokkenen in de AVG is dus niet verwerkt. De beperkingen die Richtlijn 2011/16/EU aanbrengt op de bescherming van persoonsgegevens zijn dus beperkt tot de bescherming die de oude richtlijn bood. Dit leidt ertoe dat, strikt genomen, Richtlijn 2011/16/EU het recht van belastingplichtigen op rectificatie en vergetelheid niet beperkt. Daarmee ontbreekt een Unierechtelijke of lidstaatrechtelijke basis die deze rechten beperkt.

94 Art. 23 lid 1 AVG.

95 Zie ook Moreno González, 'The Automatic Exchange of Tax Information and the Protection of Personal Data in the European Union: Reflections on the Latest Jurisprudential and Normative Advances', *EC Tax Review*, 2016, p. 146-161.

enigbare wijze worden verwerkt.⁹⁶ De verdere verwerking met het oog op archivering in het algemeen belang, wetenschappelijk of historisch onderzoek of statistische doeleinden wordt niet als onverenigbaar met de oorspronkelijke doeleinden beschouwd.⁹⁷ Elke betrokkene dient het recht te hebben, te weten en te worden medegedeeld voor welke doeleinden zijn persoonsgegevens worden verwerkt, indien mogelijk hoe lang zij worden bewaard, wie de persoonsgegevens ontvangt, welke logica er ten grondslag ligt aan een eventuele automatische verwerking van de persoonsgegevens en ten minste wanneer de verwerking op ‘profilering’ is gebaseerd (gebruik van informatie om persoonlijke aspecten van betrokkenen vast te stellen) en wat de gevolgen van een dergelijke verwerking zijn.⁹⁸

Het primaire doel van de richtlijn is de verzameling van bepaalde fiscale inlichtingen en uitwisseling daarvan tussen de lidstaten. De inlichtingen mogen in eerste instantie ook alleen worden gebruikt voor de uitvoering van de fiscale wetten (en aanpalende fiscale boetebepalingen). Bovendien biedt art. 16 lid 2 Richtlijn 2011/16/EU de mogelijkheid om, onder de daar gestelde voorwaarden, de informatie en documenten ook voor andere doeleinden te gebruiken. Ook mag de informatie aan derde-staten worden doorgegeven.⁹⁹ Betrokkenen hebben geen inzicht of inspraak in de wijze waarop informatie over hen – naast het in de richtlijn omschreven doel – wordt gebruikt, noch aan welke derde-staten dit wordt verstrekt.

In stap 7 wordt uitgelegd dat de Richtlijn 2011/16/EU de lidstaten, voor de juiste toepassing van de richtlijn, een aantal beperkingen moet opleggen ten aanzien van de bescherming van persoonsgegevens, voor zover dit noodzakelijk is om de belangen onder art. 23 lid 1 onderdeel e AVG¹⁰⁰ veilig te stellen.

Het is echter zeer de vraag of het geoorloofd is de beperking van het informatierecht en het recht op inzage van betrokkenen ook te laten gelden voor het gebruik van de verstrekte gegevens buiten de fiscale wetten en door derde-staten. Een inbreuk op de grondrechten is niet alleen aan voorwaarden gebonden, maar dient naar onze mening tevens restrictief te worden toegepast. Het primaire doel van de Richtlijn 2011/16/EU, waarvan de *Mandatory Disclosure* nu dus deel uitmaakt, is de bescherming van de belastinggrondslag van de lidstaten door middel van de uitwisseling tussen de lidstaten van bepaalde fiscale informatie. Een inbreuk op de grondrechten door een breder gebruik van de informatie dan de doelstelling van de richtlijn noodzakelijk maakt,

ontbreekt naar onze mening aan een voldoende duidelijke en kenbare wettelijke grondslag.

Stap 9. Recht op inzage en rectificatie gewaarborgd

Tot slot moet het recht op inzage en rectificatie van de verstrekte persoonsgegevens gewaarborgd zijn. Daartoe is het van belang om vast te stellen dat betrokkene toegang heeft tot de over hem verzamelde gegevens en het mogelijk is de verzamelde gegevens te rectificeren.¹⁰¹ Betrokkenen hebben recht op inzage en correctie en onder omstandigheden om tegen het verwerken van persoonsgegevens bezwaar te maken.¹⁰² Ook hebben betrokkenen het recht om ‘vergeten’ te worden, dat wil zeggen dat ze onder bepaalde omstandigheden alle persoonsgegevens moeten kunnen laten wissen.¹⁰³

De Richtlijn 2011/16/EU geeft, zoals hierboven besproken, geen recht op inzage door betrokkenen, noch recht op betwisting en aanpassing van de uit te wisselen inlichtingen; althans, deze rechten zijn beperkt tot inlichtingen die door rapporterende financiële instellingen worden verzameld en doorgegeven. Sterker: de richtlijn sluit deze rechten in de andere gevallen expliciet uit. Dit betekent dus dat belastingplichtigen geen inzicht hebben in de inlichtingen die van hen worden verzameld en uitgewisseld. Ook hebben zij niet het recht om dit te corrigeren als het onjuist blijkt te zijn. Dit is een bewuste keuze van de richtlijngever, hetgeen blijkt uit de beperkingen die art. 25 Richtlijn 2011/16/EU oplegt aan de toepassing van de AVG. In het licht van de bescherming van de grondrechten van art. 7 en 8 Handvest, komt ook hier de richtlijn tekort.

5. Conclusie

De omvang van de verplichte automatische uitwisseling van informatie over belastingplichtigen is in de afgelopen jaren stelselmatig uitgebreid. Het is te verwachten dat de rechtsbescherming daarmee gelijke tred houdt. Omdat de uitwisseling van informatie tevens gegevens over de persoonlijke levenssfeer van belastingplichtigen omvat,

96 Art. 5 lid 1 onderdeel b AVG.

97 Art. 89 lid 1 AVG.

98 AVG, inleidende overweging 63.

99 Art. 24 lid 2 Richtlijn 2011/16/EU. De derde-staat is dan een gegevensverwerker in de zin van de AVG en zal afdoende garanties moeten geven die de bescherming van de betrokkenen waarborgen.

100 De Richtlijn 2011/16/EU verwijst nog naar art. 13 lid 1 onder 3 Richtlijn 95/46/EG; deze laatste is vervangen door art. 23 lid 1 onder 3 AVG.

101 Art. 8 lid 2 Handvest. Zie ook HvJ EU 13 mei 2014, ECLI:EU:C:2014:317 (*Google Spain*), overweging 72: “Volgens artikel 6 en behoudens specifieke bepalingen waarin de lidstaten kunnen voorzien voor verwerkingen voor historische, statistische of wetenschappelijke doeleinden, staat het aan de voor de verwerking verantwoordelijke om te verzekeren dat de persoonsgegevens ‘eerlijk en rechtmatig (...) worden verwerkt’, dat zij ‘voor welbepaalde, uitdrukkelijk omschreven en gerechtvaardigde doeleinden (...) worden verkregen en vervolgens niet worden verwerkt op een wijze die onverenigbaar is met die doeleinden’, dat zij ‘toereikend, terzake dienend en niet bovenmatig (...) zijn, uitgaande van de doeleinden waarvoor zij worden verzameld of waarvoor zij vervolgens worden verwerkt’, dat zij ‘nauwkeurig (...) zijn en, zo nodig, (...) worden bijgewerkt’, en, tot slot, dat zij ‘in een vorm die het mogelijk maakt de betrokkenen te identificeren, niet langer (...) worden bewaard dan voor de verwezenlijking van de doeleinden waarvoor zij worden verzameld of vervolgens worden verwerkt, noodzakelijk is’. In die context moet deze verantwoordelijke alle redelijke maatregelen nemen om de gegevens die niet aan deze vereisten voldoen, te wissen of te rectificeren.”

102 Art. 15, 16, 19 en 21 AVG.

103 Art. 17 en 19 AVG.

zouden wij verwachten dat de verzameling en verwerking van deze gegevens aan strikte regels is gebonden, die zeer nauw aansluiten bij de doelstellingen van de uitwisseling. Wij concluderen dat dit niet het geval is, omdat de richtlijn op een aantal cruciale onderdelen tekortschiet om te voldoen aan de waarborgen van art. 7 en 8 Handvest.

De vraag ‘In hoeverre de verplichte melding van grensoverschrijdende potentieel agressieve belastingstructuren door intermediairs – op basis van in nationale wetgeving om te zetten Mandatory Disclosure-regels – in strijd is met het recht op privacy en de bescherming van persoonsgegevens van belastingplichtigen’, beantwoorden wij dan ook als volgt.

De richtlijn maakt inbreuk op de persoonlijke levenssfeer van betrokken belastingplichtigen, welke inbreuk weliswaar wordt gerechtvaardigd door het algemene belang van de Europese lidstaten (bescherming van belastingopbrengsten), maar die niet noodzakelijk noch proportioneel is op twee kernonderdelen: 1) de uitwisseling van de verzamelde persoonsgegevens met *alle* lidstaten (ook aan lidstaten die niet betrokken zijn en derde-staten) en 2) de verplichte melding en verwerking van de persoonsgegevens, ook als de beoogde constructie niet wordt geïmplementeerd.

Daarnaast mist de richtlijn bepalingen om willekeur in en misbruik van het gebruik van de persoonsgegevens te voorkomen. Dit betekent dat elk van de lidstaten daartoe waarborgen in de nationale wetgeving zal moeten opnemen, rekening houdend met de kaders die het Handvest geeft. De afwezigheid van deze bepalingen in de richtlijn zelf zal bovendien tot gevolg hebben dat bij een een-op-een omzet-

ting niet wordt voldaan aan het vereiste van voorzienbaarheid van de inbreuk op de art. 7 en 8 Handvest. De belastingplichtige heeft onvoldoende inzicht in de wijze waarop met de inlichtingen wordt omgegaan en heeft onvoldoende waarborgen tegen oneigenlijk gebruik (of zelfs onrechtmatig) gebruik door (fiscale) autoriteiten.

Om de Mandatory Disclosure-regels in overeenstemming te brengen met de art. 7 en 8 Handvest, zal Nederland bij de implementatie van de richtlijn in nationale wet- en regelgeving, aanvullende formeel wettelijke bepalingen moeten opnemen in de AWR en/of de WIB voor wat betreft het voorkomen van willekeur en misbruik van het gebruik van de persoonsgegevens. Voor wat betreft de tekortkomingen dat informatie ook met niet bij de structuur betrokken landen wordt uitgewisseld en ook niet-uitgevoerde structuren moeten worden uitgewisseld, zal het niet mogelijk zijn om aanvullende bepalingen in de nationale wet op te nemen (de richtlijn biedt geen vrijheid aan de lidstaten om niet uit te wisselen), maar zal de richtlijn zelf moeten worden aangepast. Slechts dan zal de rechtsbescherming van betrokkenen bij een verplichte melding van grensoverschrijdende agressieve belastingstructuren in overeenstemming zijn met de waarborgen die art. 7 en 8 Handvest bieden.

Over de auteurs

Mr. dr. E.A.M. Huiskers-Stoop

Universitair docent formeel belastingrecht aan de Universiteit Leiden.

Drs. M. Nieuweboer

Universitair docent internationaal en europees belastingrecht aan de Universiteit Leiden.