

# Richtsnoeren AVG voor accountants, belastingadviseurs en salarisprofessionals

met betrekking tot de status als ‘verwerkingsverantwoordelijke’ of als ‘verwerker’ als bedoeld in de (Uitvoeringswet) Algemene verordening gegevensbescherming bij het verlenen van diensten aan klanten.

1 oktober 2019

Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA)  
Stichting Nederlandse Organisatie van Accountants en Accountantskantoren (Novak)  
Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB)  
Register Belastingadviseurs (RB)  
Nederlands Instituut van Register Payroll Accounting (NIRPA)



## Inhoudsopgave

<b>1</b>	<b>Status van de richtsnoeren</b>	<b>3</b>
<b>2</b>	<b>Definities en toelichting</b>	<b>4</b>
2.1	Wettelijk kader	4
2.2	Opdrachten van zakelijke dienstverleners die uit meerdere typen diensten bestaan	5
2.3	Beschikbare toelichting overheid en toezichthoudende autoriteiten over de definities van verwerkingsverantwoordelijke en verwerker	5
2.4	Conclusie	9
<b>3</b>	<b>Beroeps- en gedragsregels waaraan zakelijke dienstverleners onderhevig zijn</b>	<b>10</b>
<b>4</b>	<b>Wettelijke verplichtingen waaraan zakelijke dienstverleners onderhevig zijn</b>	<b>12</b>
<b>5</b>	<b>Samenstel-, beoordelings- en controlewerkzaamheden, overige assurance opdrachten en overeengekomen specifieke werkzaamheden</b>	<b>14</b>
<b>6</b>	<b>Fiscale advisering en aangifte werkzaamheden</b>	<b>16</b>
<b>7</b>	<b>Salarisverwerking</b>	<b>18</b>
<b>8</b>	<b>Administratie dienstverlening</b>	<b>20</b>
	<b>BIJLAGE 1 Overzicht van de plichten van de verwerkingsverantwoordelijke en verwerker</b>	<b>21</b>

# 1 Status van de richtsnoeren

Deze richtsnoeren voor accountants, belastingadviseurs en salarisprofessionals zijn opgesteld door vertegenwoordigers van:

- de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA);
- de Stichting Nederlandse Organisatie van Accountants en Accountantskantoren (Novak);
- de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB);
- het Register Belastingadviseurs (RB);
- het Nederlands Instituut van Register Payroll Accounting (NIRPA)

hierna gezamenlijk aangeduid als ‘de beroepsorganisaties’.

In de praktijk bestaat onduidelijkheid over de vraag of een accountant, belastingadviseur of salarisprofessional (hierna ook aangeduid als ‘de zakelijke dienstverlener’ of gezamenlijk als ‘de zakelijke dienstverleners’) optreedt als een ‘verwerkingsverantwoordelijke’ of ‘verwerker’ als gedefinieerd in de Algemene verordening gegevensbescherming<sup>1</sup> (hierna aangeduid als ‘AVG’) bij het uitvoeren van diensten aan klanten. Deze richtsnoeren beogen daarvoor een leidraad te geven. Let wel, deze richtsnoeren zien niet op de vraag of zakelijke dienstverleners voor bepaalde interne processen, zoals het verwerken van persoonsgegevens van haar eigen werknemers, het voeren van een klantenadministratie of het beheer van de eigen IT-infrastructuur, als verwerkingsverantwoordelijke of verwerker handelen.

De richtsnoeren zijn gebaseerd op een redelijke en praktijkgerichte uitleg van de tekst van de AVG, de Uitvoeringswet Algemene verordening gegevensbescherming (hierna: Uitvoeringswet AVG), de ‘Handleiding Algemene verordening gegevensbescherming en Uitvoeringswet Algemene verordening gegevensbescherming’ van het Ministerie van Justitie en Veiligheid (hierna: Handleiding), het advies van de Groep Gegevensbescherming Artikel 29 over de begrippen “voor de verwerking verantwoordelijke” en “verwerker”<sup>2</sup>, toelichting van de Engelse toezichthoudende privacy autoriteit, de Information Commissioner’s Office (hierna: ICO)<sup>3</sup>, het beleidsstandpunt van Accountancy Europe<sup>4</sup> en informatie op de website van de Autoriteit Persoonsgegevens (hierna: AP). Bij deze uitleg is, daar waar de regelgeving onduidelijk is, gezocht naar een interpretatie die zoveel mogelijk recht doet aan doel en strekking van de regelgeving en praktisch toepasbaar is in de Nederlandse context.

De richtsnoeren zijn ter kennis gebracht van de AP en de opmerkingen van de AP zijn verwerkt in deze richtsnoeren.

De richtsnoeren zijn niet bindend en ontslaan zakelijke dienstverleners en hun klanten niet van hun eigen verantwoordelijkheid ten aanzien van de juiste toepassing van de regelgeving. De beroepsorganisaties accepteren dan ook geen enkele aansprakelijkheid ten aanzien van het volgen van deze richtsnoeren en adviseren altijd de tekst van de AVG en de door de AP gepubliceerde officiële standpunten te raadplegen.

Daar waar in deze richtsnoeren met betrekking tot de zakelijke dienstverlener de mannelijke vorm wordt gebruikt, wordt ook de vrouwelijke of gender neutrale vorm bedoeld.

---

<sup>1</sup> Verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG.

<sup>2</sup> Advies 1/2010 over de begrippen “voor de verwerking verantwoordelijke” en “verwerker”(WP169) als goedgekeurd op 16 februari 2010.

<sup>3</sup> “Data controllers and data processors: what the difference is and what the governance implications are”, 20140506, version 1.0.

<sup>4</sup> “GDPR: Implications for Auditors”, Position paper Accountancy Europe.

## 2 Definities en toelichting

### 2.1 Wettelijk kader

Sinds 25 mei 2018 zijn in Nederland de AVG en de Uitvoeringswet AVG van kracht. De AVG en de Uitvoeringswet AVG volgen de Wet bescherming persoonsgegevens (hierna: Wbp) op. Met de inwerkingtreding van de AVG en de Uitvoeringswet AVG hebben betrokkenen wiens persoonsgegevens worden verwerkt meer rechten en hebben organisaties die persoonsgegevens verwerken meer verantwoordelijkheden gekregen bij de verwerking van persoonsgegevens.

Organisaties die persoonsgegevens verwerken kunnen dit doen in een hoedanigheid als 'verwerkingsverantwoordelijke' of als 'verwerker'.

Artikel 4 sub 7 AVG definieert de verwerkingsverantwoordelijke als de natuurlijke persoon of rechtspersoon, een overheidsinstantie, een dienst of een ander orgaan die/dat, alleen of samen met anderen, het doel van en de middelen voor de verwerking van persoonsgegevens vaststelt. De verwerker wordt in artikel 4 sub 8 van de AVG gedefinieerd als de natuurlijke persoon of rechtspersoon, een overheidsinstantie, een dienst of ander orgaan die/dat ten behoeve van de verwerkingsverantwoordelijke persoonsgegevens verwerkt. Partijen kunnen ook 'gezamenlijke verantwoordelijkheid' hebben als zij tezamen doel en middelen vaststellen<sup>5</sup>.

Zowel de verwerkingsverantwoordelijke als de verwerker heeft op grond van de AVG en de Uitvoeringswet AVG verplichtingen. De verplichtingen voor een verwerkingsverantwoordelijke zijn uitgebreider dan de verplichtingen die rechtstreeks op grond van de AVG op een verwerker van toepassing zijn. Een samenvatting van de verplichtingen die op een verwerkingsverantwoordelijke en een verwerker rusten zijn opgenomen in Bijlage 1.

Wanneer een verwerking door een verwerkingsverantwoordelijke is uitbesteed aan een verwerker, dienen de afspraken rondom deze verwerking te worden vastgelegd in een overeenkomst of andere rechtshandeling (veelal aangeduid als verwerkersovereenkomst)<sup>6</sup>. Bijvoorbeeld: een verwerkingsverantwoordelijke is op grond van de AVG verplicht om een inbreuk in verband met persoonsgegevens zonder onredelijke vertraging te melden aan de bevoegde toezichthoudende autoriteit (in Nederland: de AP), een zogenaamde datalek melding<sup>7</sup>. Voor een verwerker geldt dat deze geen rechtstreekse meldplicht heeft aan de toezichthoudende autoriteit. Wel moet een verwerker de verwerkingsverantwoordelijke zonder onredelijke vertraging informeren zodra hij kennis heeft genomen van een inbreuk in verband met persoonsgegevens. Nadere afspraken rondom deze meldplicht (zoals de termijn waarbinnen moet worden gemeld, de informatie die dient te worden aangeleverd etc.) dienen te worden vastgelegd in de verwerkersovereenkomst.

Klanten gaan er vaak van uit dat hun zakelijke dienstverlener als verwerker optreedt vanwege het feit dat zij opdracht geven om een bepaalde dienst uit te voeren. Als onderdeel van de opdrachtgeving verwachten zij dat een verwerkersovereenkomst dient te worden getekend. Het sluiten van een verwerkersovereenkomst is echter niet altijd nodig. Zoals uit deze richtsnoeren blijkt, kwalificeren zakelijke dienstverleners doorgaans als verwerkingsverantwoordelijke en niet als verwerker. Per opdracht dient de zakelijke dienstverlener de afweging te maken of hij als verantwoordelijke of verwerker optreedt. De voorbeelden in deze richtsnoeren kunnen daarbij als leidraad dienen, waarbij dient te worden opgemerkt dat daar waar een opdracht een tussen- of mengvorm betreft van de genoemde voorbeelden de analyse of sprake is van een verantwoordelijke- of verwerkersrol anders kan uitpakken dan de kwalificatie als opgenomen in deze richtsnoeren.

In veel gevallen kwalificeert de klant ook zelf als verwerkingsverantwoordelijke. Indien zowel de professionele dienstverlener als de klant ieder zelfstandig als verwerkingsverantwoordelijke kwalificeren,

---

<sup>5</sup> De beroepsorganisaties hebben voornamelijk geen door zakelijke dienstverleners uitgevoerde werkzaamheden geïdentificeerd waarbij sprake is van 'gezamenlijke verantwoordelijkheid' als bedoeld in artikel 26 van de AVG. Daarom is er in deze richtsnoeren verder geen aandacht besteed aan 'gezamenlijke verantwoordelijkheid'.

<sup>6</sup> Dit vloeit voort uit artikel 28 lid 3 van de AVG.

<sup>7</sup> Tenzij het niet waarschijnlijk is dat de inbreuk in verband met persoonsgegevens een risico inhoudt voor de rechten en vrijheden van natuurlijke personen.

dienen beiden te voldoen aan de verplichtingen die op een verwerkingsverantwoordelijke rusten<sup>8</sup>, zoals het vaststellen dat er sprake is van een gerechtvaardigde grondslag voor de gegevensverwerking<sup>9</sup>.

Indien zowel de zakelijke dienstverlener als de klant zelfstandig als verwerkingsverantwoordelijke kwalificeren is het raadzaam om afspraken te maken over de wijze waarop invulling wordt gegeven aan de verplichtingen uit de AVG, bijvoorbeeld ten aanzien van het melden van mogelijke datalekken. Deze afspraken ontslaan de zakelijke dienstverlener echter niet van de verplichting om de werkzaamheden conform de op hem van toepassing zijnde beroeps- en gedragsregels en met inachtneming van de op hem rustende wettelijke verplichtingen uit te voeren.

## 2.2 Opdrachten van zakelijke dienstverleners die uit meerdere typen diensten bestaan

Aangezien een zakelijke dienstverlener meerdere soorten werkzaamheden kan verrichten voor zijn klant, is het mogelijk dat een zakelijke dienstverlener in relatie tot zijn klant zowel de hoedanigheid van verwerkingsverantwoordelijke als van verwerker heeft. Per type dienst (ook als deze diensten als één opdracht worden uitgevoerd) dient te worden vastgesteld of de zakelijke dienstverlener daarbij handelt als verwerkingsverantwoordelijke of als verwerker (hierna ook wel genoemd 'verwerkingsactiviteit'). Hierbij dient te worden gekeken naar iedere op zich staande type dienst, die zelfstandig als een afzonderlijke opdracht door de zakelijke dienstverlener zou kunnen worden uitgevoerd. Alle persoonsgegevens die binnen dat type dienst worden verwerkt gelden als één 'gegevensverwerking' waarvan moet worden vastgesteld wie daarvoor het doel en de middelen voor de verwerking vaststelt.

Bijvoorbeeld: een zakelijke dienstverlener krijgt opdracht van zijn klant om zijn financiële administratie te voeren, zijn jaarrekening samen te stellen en zijn aangifte omzetbelasting op te stellen. Deze drie typen diensten (afzonderlijke 'verwerkingsactiviteiten') worden in één opdrachtbrief vastgelegd en zijn gebaseerd op dezelfde set (persoons)gegevens die door de klant wordt aangeleverd. De afweging of de zakelijke dienstverlener als verwerkingsverantwoordelijke of als verwerker handelt, zal zowel voor het voeren van de administratie, het samenstellen van de jaarrekening en het opstellen van de aangifte afzonderlijk moeten worden gemaakt. Deze diensten zouden immers ook los van elkaar kunnen worden uitgevoerd. Het is niet nodig om per type dienst ook nog naar de individuele handelingen te kijken die binnen die dienst met de noodzakelijke persoonsgegevens worden uitgevoerd, om zodanig per handeling vast te stellen of de zakelijke dienstverlener daarbij als verwerkingsverantwoordelijke of als verwerker optreedt.

Voor diensten waarvoor de zakelijke dienstverlener persoonsgegevens verwerkt in de hoedanigheid van verwerker zal een verwerkersovereenkomst moeten worden gesloten.

## 2.3 Beschikbare toelichting overheid en toezichthoudende autoriteiten over de definities van verwerkingsverantwoordelijke en verwerker

*Handleiding Ministerie van Justitie en Veiligheid*

---

<sup>8</sup> Zie Bijlage 1 voor een overzicht van de verplichtingen die op een verwerkingsverantwoordelijke rusten.

<sup>9</sup> Artikel 6 van de AVG bepaalt dat een gegevensverwerking aan ten minste een van de zes genoemde grondslagen moet voldoen. De grondslagen waarop zakelijke dienstverleners doorgaans hun gegevensverwerking baseren (afhankelijk per type gegevensverwerking) zijn:

- de gegevensverwerking is noodzakelijk om te voldoen aan een wettelijke verplichting die op de zakelijke dienstverlener rust;
- de gegevensverwerking is noodzakelijk voor de uitvoering van een overeenkomst waarbij de betrokkene partij is, of om op verzoek van de betrokkene vóór de sluiting van een overeenkomst maatregelen te nemen; of
- de gegevensverwerking is noodzakelijk voor de behartiging van de gerechtvaardigde belangen van de zakelijke dienstverlener of van een derde (bijvoorbeeld zijn klant), behalve wanneer de belangen of de grondrechten en de fundamentele vrijheden van de betrokkene die tot bescherming nopen, zwaarder wegen dan die belangen.

Het Ministerie van Justitie en Veiligheid heeft in 2018 in haar Handleiding een nadere verduidelijking gegeven ten aanzien van het onderscheid tussen een verwerkingsverantwoordelijke en een verwerker<sup>10</sup>. Hierbij wordt aangegeven dat bij het beoordelen wie de verwerkingsverantwoordelijke is, grofweg drie categorieën van situaties kunnen worden onderscheiden:

- de verwerkingsverantwoordelijkheid vloeit voort uit een uitdrukkelijke juridische bevoegdheid;
- de verwerkingsverantwoordelijkheid vloeit voort uit een impliciete bevoegdheid;
- de verwerkingsverantwoordelijkheid vloeit voort uit feitelijke invloed.

Situatie 1 doet zich bijvoorbeeld voor als een zakelijke dienstverlener bij het verlenen van diensten aan een klant een wettelijke meldplicht heeft om bepaalde situaties aan een toezichthouder te melden. Zie hoofdstuk 4 van deze richtsnoeren voor een nadere toelichting.

Situatie 2 doet zich voor wanneer er niet een expliciete bevoegdheid bestaat tot het verwerken van persoonsgegevens, maar de verwerkingsverantwoordelijkheid op grond van gangbare juridische regels en maatstaven die gelden in het maatschappelijk verkeer toekomt aan een specifieke natuurlijke of rechtspersoon. Bijvoorbeeld de werkgever die gegevens van zijn medewerkers verwerkt.

In situatie 3 wordt de verwerkingsverantwoordelijkheid vastgesteld op basis van feitelijke invloed die partijen kunnen uitoefenen op de verwerking van persoonsgegevens, waarbij o.a. wordt gekeken naar de juridische verhoudingen tussen partijen. Het gaat erom wie daadwerkelijk de beslissingen neemt en feitelijk bepaalt wat er met de gegevens gebeurt.

Verwerkingsverantwoordelijken schakelen regelmatig partijen in die voor hen persoonsgegevens verwerken. Wanneer een partij ten behoeve van een verwerkingsverantwoordelijke persoonsgegevens verwerkt, zonder dat deze partij aan diens rechtstreeks gezag is onderworpen, dan is deze partij een verwerker. In de Handleiding wordt hiervoor als aanwijzing gegeven dat een partij ten behoeve van een verwerkingsverantwoordelijke persoonsgegevens verwerkt wanneer de verwerking van persoonsgegevens diens primaire opdracht is. Met andere woorden, de dienstverlening moet gericht zijn op het verwerken van persoonsgegevens ten behoeve van de verwerkingsverantwoordelijke. Wanneer de verwerking van persoonsgegevens niet de primaire opdracht is, maar het uitvloeisel van een andere vorm van dienstverlening, dan is de dienstverlener zélf de verwerkingsverantwoordelijke voor de verwerking. Oftewel, het enkele feit dat een partij een opdracht krijgt van de verwerkingsverantwoordelijke is niet voldoende om te kunnen spreken van werkerschap, de opdracht moet gericht zijn op het verwerken van persoonsgegevens.

Bij verreweg het grootste deel van de werkzaamheden die door zakelijke dienstverleners worden uitgevoerd geldt echter dat het verwerken van persoonsgegevens niet hun primaire opdracht is. Zie hoofdstuk 5, 6, 7 en 8 van deze richtsnoeren voor een nadere toelichting.

#### *Advies van de Groep Gegevensbescherming Artikel-29<sup>11</sup>*

In 2010 heeft de zogenaamde Groep Gegevensbescherming Artikel-29<sup>12</sup> (hierna: Groep Artikel 29) een belangrijk advies uitgebracht over de begrippen “voor de verwerking verantwoordelijke” (thans geheten: verwerkingsverantwoordelijke) en “verwerker”. Alhoewel dit advies betrekking had op de uitleg van beide begrippen onder Richtlijn 95/46/EG zijn de overwegingen van de Groep Artikel 29 in de context van de AVG nog steeds relevant.

Over de uitleg van de begrippen ‘het vaststellen van doel en middelen’ van de gegevensverwerking merkt Groep Artikel 29 het volgende op:

*“Het vaststellen van het “doel” van de verwerking is voorbehouden aan de “voor de verwerking verantwoordelijke”. Degene die in dezen beslist is derhalve (de facto) voor de verwerking ver-*

---

<sup>10</sup> Hoofdstuk 3.5 van de Handleiding Algemene verordening gegevensbescherming en Uitvoeringswet Algemene verordening gegevensbescherming van het Ministerie van Justitie en Veiligheid.

<sup>11</sup> WP 169 – Advies 1/2010 over de begrippen “voor de verwerking verantwoordelijke” en “verwerker”.

<sup>12</sup> De Groep Gegevensbescherming Artikel 29 is opgericht op grond van artikel 29 van Richtlijn 95/46/EG. Het is een onafhankelijk Europees adviesorgaan inzake gegevensbescherming en de persoonlijke levenssfeer, waarvan de taken zijn omschreven in artikel 30 van Richtlijn 95/46/EG en in artikel 15 van Richtlijn 2002/58/EG. De Groep Gegevensbescherming Artikel 29 is met de inwerkingtreding van de AVG opgegaan in de European Data Protection Board.

*antwoordelijk. Het vaststellen van de “middelen” voor de verwerking kan door de voor de verwerking verantwoordelijke worden gedelegeerd wanneer het gaat om technische of organisatorische zaken. Kernvragen met betrekking tot de rechtmatigheid van de verwerking vallen onder de bevoegdheid van de voor de verwerking verantwoordelijke. De persoon of entiteit die bijvoorbeeld besluit hoe lang gegevens moeten worden opgeslagen of voor wie de verwerkte gegevens toegankelijk moeten zijn, handelt voor dit deel van het gebruik van de gegevens als “voor de verwerking verantwoordelijke” en moet derhalve voldoen aan alle verplichtingen die voor een voor de verwerking verantwoordelijke gelden.”*

Ten aanzien van de verwerker merkt Groep Artikel 29 het volgende op:

*“De twee centrale voorwaarden om een partij als verwerker te kunnen aanmerken zijn dus enerzijds dat het een aparte rechtspersoon is, die los van de voor de verwerking verantwoordelijke staat, en anderzijds dat deze partij persoonsgegevens namens die voor de verwerking verantwoordelijke verwerkt. Deze verwerking kan zich beperken tot een zeer specifieke taak of context of ruimte laten voor een zekere mate van handelingsvrijheid ten aanzien van de wijze waarop de belangen van de voor de verwerking verantwoordelijke kunnen worden gediend, waarbij de verwerker de meest geschikte technische en organisatorische middelen kan kiezen.”*

Groep Artikel 29 geeft vervolgens nadere criteria voor het vaststellen van de hoedanigheid van de verschillende bij een gegevensverwerking betrokken partijen:

*“Criteria die een nuttige rol kunnen vervullen bij het vaststellen van de hoedanigheid van de diverse bij de verwerking betrokken partijen zijn de mate waarin de voor de verwerking verantwoordelijke tevoren opdrachten heeft gegeven, de bewaking door de voor de verwerking verantwoordelijke van de kwaliteit van de dienst, de zichtbaarheid voor betrokkenen, de deskundigheid van de partijen en de autonome beslissingsbevoegdheid waarover de diverse partijen nog beschikken.”*

Een van de relevante aanwijzingen voor het zijn van verwerkingsverantwoordelijke is de traditionele rol en de professionele deskundigheid van de dienstverlener. Dit wordt door Groep Artikel 29 uitgewerkt in een voorbeeld dat ziet op advocaten:

*“Een advocaat vertegenwoordigt zijn/haar cliënt voor de rechter en verwerkt daarvoor persoonsgegevens die verband houden met de zaak van de cliënt. De rechtsgrond voor het gebruiken van de noodzakelijke informatie is de opdracht van de cliënt. Deze opdracht richt zich echter niet op het verwerken van gegevens maar op de vertegenwoordiging voor de rechter, waarvoor dergelijke beroepen traditioneel hun eigen rechtsgrond hebben. Deze beroepen moeten daarom worden beschouwd als onafhankelijke “voor de verwerking verantwoordelijken” wanneer zij in het kader van de juridische vertegenwoordiging van hun cliënt gegevens verwerken.”*

Het voorgaande gaat niet alleen op voor advocaten, maar ook voor zakelijke dienstverleners indien hun opdracht niet primair gericht is op het verwerken van persoonsgegevens.

Groep Artikel 29 geeft ook een voorbeeld van werkzaamheden van accountants, dat ook relevant is voor belastingadviseurs:

*“De hoedanigheid van accountants kan per situatie verschillen. Wanneer een accountant voor consumenten en het midden- en kleinbedrijf diensten verricht op basis van heel algemene opdrachten (“vul mijn belastingaangifte in”), dan is hij – net als een advocaat, die onder vergelijkbare omstandigheden en om vergelijkbare redenen handelt – voor de verwerking van gegevens verantwoordelijk. Wanneer een accountant echter bij een bedrijf in dienst is en zich moet houden aan nauwkeurig omschreven opdrachten van de bedrijfsaccountant,*

*bijvoorbeeld om een specifiek onderzoek in te stellen, dan is hij in het algemeen gewoon een werknemer, en daarnaast een verwerker, vanwege de duidelijkheid van de opdrachten en de daaruit voortvloeiende beperkte handelingsvrijheid. Hierbij geldt echter wel een belangrijk voorbehoud, namelijk dat de accountant, indien hij meent onregelmatigheden te hebben aangetroffen die hij moet rapporteren, op grond van de voor hem geldende beroepsverplichtingen onafhankelijk als een voor de verwerking verantwoordelijke handelt.”<sup>13</sup>*

Hieruit volgt dat als een klant een zakelijke dienstverlener inschakelt om zijn belastingaangifte op te stellen op basis van een algemene instructie, deze zakelijke dienstverlener daarbij zelfstandig als een verwerkingsverantwoordelijke handelt. Het tweede voorbeeld (accountant in dienst bij een bedrijf) ziet op de situatie dat een accountant is ingehuurd door een onderneming als ware hij een eigen medewerker van de organisatie, bijvoorbeeld als lid van de interne accountantsdienst of als accountant in business. Dit scenario is niet van toepassing op de situatie waarin de accountant wordt ingehuurd door een onderneming om assurance werkzaamheden te verlenen ten behoeve van het maatschappelijk verkeer. Hierbij kan de accountant juist niet op basis van instructies van zijn opdrachtgever handelen aangezien dit conflicteert met de op de accountant van toepassing zijnde fundamentele beginselen van objectiviteit en onafhankelijkheid. Zie hoofdstuk 5 van deze richtsnoeren voor een nadere uitwerking hiervan.

Groep Artikel 29 merkt in bovengenoemd voorbeeld tevens op dat daar waar sprake is van een op de accountant van toepassing zijnde meldplicht, de accountant zonder meer heeft te gelden als een verwerkingsverantwoordelijke. Zie hoofdstuk 4 van deze richtsnoeren voor een nadere uitwerking hiervan.

#### *Guidance van de Information Commission Office (ICO)*

De Engelse privacy autoriteit, de ICO, heeft eveneens een nadere toelichting gegeven over ‘controllers’ (verwerkingsverantwoordelijken) en ‘processors’ (verwerkers)<sup>14</sup> waarbij wordt ingegaan op de rol van accountants en vergelijkbare dienstverleners:

*“44. A firm uses an accountant to do its books. When acting for his client, the accountant is a data controller in relation to the personal data in the accounts. This is because accountants and similar providers of professional services work under a range of professional obligations which oblige them to take responsibility for the personal data they process. For example if the accountant detects malpractice whilst doing the firm’s accounts he may, depending on its nature, be required under his monitoring obligations to report the malpractice to the police or other authorities. In doing so an accountant would not be acting on the client’s instructions but in accordance with its own professional obligations and therefore as a data controller in his own right.*

*45. Where specialist service providers are processing data in accordance with their own professional*

---

<sup>13</sup> De beroepsorganisaties zijn van mening dat de Nederlandse versie van WP169 een niet geheel correcte vertaling geeft van dit voorbeeld zoals dat in de Engelse versie is opgenomen: “The qualification of accountants can vary depending on the context. Where accountants provide services to the general public and small traders on the basis of very general instructions (“Prepare my tax returns”), then - as with solicitors acting in similar circumstances and for similar reasons - the accountant will be a data controller. However, where an accountant is employed by a firm, and subject to detailed instructions from the in-house accountant, perhaps to carry out a detailed audit, then in general, if not a regular employee, he will be a processor, because of the clarity of the instructions and the consequent limited scope for discretion. However, this is subject to one major caveat, namely that where they consider that they have detected malpractice which they are obliged to report, then, because of the professional obligations they owe they are acting independently as a controller.” De term ‘employed by’ heeft een ruimere betekenis dan enkel bij een bedrijf in dienst zijn. Het Ministerie van Justitie en Veiligheid heeft in haar Handleiding bevestigd dat wanneer iemand ondergeschikt is aan de verwerkingsverantwoordelijke of indien er anderszins sprake is van een hiërarchische verhouding (bv. bij een medewerker gedetacheerd bij de verwerkingsverantwoordelijke) dat dan geen sprake is van verwerkerschap maar van ‘intern beheer’.

<sup>14</sup> “Data controllers and data processors: what the difference is and what the governance implications are”, 20140506 Version 1.0



*obligations they will always be acting as the data controller and cannot agree to hand over or share data controller obligations with the client in this context.”*

Hieruit volgt dat de ICO van mening is dat als een zakelijke dienstverlener werkzaamheden uitvoert conform de op hem van toepassing zijnde wet- of beroepsregelgeving, deze dienstverlener als een verwerkingsverantwoordelijke handelt.

Dit standpunt is recent door de ICO herhaald in een interactieve tool<sup>15</sup> die zij op haar website heeft geplaatst in het kader van de Brexit, waarin de volgende vraag is opgenomen:

*“Is the person sending you the data acting as a controller?”*

*Answer yes if the sender is a professional consultant or adviser with professional or regulatory obligations when they process personal data (eg a lawyer or accountant), even if they are acting for you.”*

## 2.4 Conclusie

Uit de beschikbare handleidingen en adviezen kan worden geconcludeerd dat de volgende aspecten van belang zijn bij de afweging of een zakelijke dienstverlener als verwerkingsverantwoordelijke of verwerker handelt bij het uitvoeren van diensten aan een klant:

- de vraag of zijn opdracht primair gericht is op het verwerken van persoonsgegevens of dat dit slechts een uitvloeisel is van een andere vorm van dienstverlening;
- de professionele deskundigheid van de zakelijke dienstverlener;
- het bestaan van beroeps- en gedragsregels die voorschrijven hoe een zakelijke dienstverlener zijn werkzaamheden moet uitvoeren; en
- wettelijke verplichtingen die zakelijke dienstverleners verplichten om bepaalde situaties aan een toezichthouder te melden.

---

<sup>15</sup> <https://ico.org.uk/for-organisations/data-protection-and-brexit/standard-contractual-clauses-for-transfers-from-the-eea-to-the-uk-interactive-tool/>

### 3 Beroeps- en gedragsregels waaraan zakelijke dienstverleners onderhevig zijn

Voor iedere afzonderlijk uit te voeren type dienst dient de zakelijke dienstverlener te beoordelen of hij zijn werkzaamheden uitvoert ten behoeve van en op basis van een instructie van zijn klant of niet. Indicatoren dat een zakelijke dienstverlener als verwerkingsverantwoordelijke kwalificeert (met andere woorden: het doel en de middelen voor de gegevensverwerking bepaalt) zijn onder andere:

- een eigen (of wettelijke) bewaarplicht ten aanzien van de persoonsgegevens;
- de noodzaak om zelf afwegingen te maken ten aanzien van het gebruik van de persoonsgegevens (bv. welke gegevens nodig zijn voor de uitvoering van zijn opdracht);
- bewaking van de kwaliteit van de te leveren dienst;
- zeggenschap over wie toegang heeft tot de gegevens;
- het verwerken van de persoonsgegevens is niet de primaire opdracht maar een uitvloeisel van een andere vorm van dienstverlening; en
- het onderworpen zijn aan eigen wet- en beroepsregelgeving

Hieronder is een overzicht opgenomen van de op de zakelijke dienstverleners van toepassing zijnde wet- en beroepsregelgeving.

#### *Accountants*

Accountants zijn gehouden tot naleving van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA). De VGBA, vastgesteld door de NBA, schrijft onder meer voor dat iedere accountant, ten einde invulling te geven aan zijn verantwoordelijkheid als accountant om te handelen in het algemeen belang, zich moet houden aan de volgende fundamentele beginselen:

- Professionaliteit;
- Integriteit;
- Objectiviteit;
- Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en
- Vertrouwelijkheid.

De accountant moet maatregelen nemen om te zorgen dat degene die onder zijn verantwoordelijkheid werkzaamheden uitvoert ten behoeve van een professionele dienst of aan wie hij advies of ondersteuning vraagt, zich aan deze beginselen houdt.

Het optreden als verwerker, waarbij de accountant zou handelen conform de instructies van een klant, staat haaks op het beginsel onafhankelijkheid. Onafhankelijkheid is een belangrijk aspect van objectiviteit en is vereist bij de uitvoering van assurance-opdrachten (nader uitgewerkt in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO)).<sup>16</sup>

Een accountant dient bij iedere opdracht (aanvaarding en continuatie) na te gaan of er eventuele bedreigingen zijn ten aanzien van de fundamentele beginselen. Daarnaast dienen accountants zich te verdiepen in de voor hun klanten geldende wet- en regelgeving en zijn zij verplicht tot actie over te gaan als die klanten de regels niet naleven, zoals beschreven in de VGBA, Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS) en de Nadere voorschriften handelwijze accountant bij niet-naleving wet- en regelgeving door eigen organisatie of cliënt (NV NOCLAR).

Accountants kunnen gedurende 10 jaren tuchtrechtelijk ter verantwoording worden geroepen voor door hen geleverde professionele diensten. Uit dien hoofde zullen zij hun dossiers gedurende tenminste deze periode toegankelijk moeten houden.

#### *Belastingadviseurs*

Belastingadviseurs die lid zijn van het RB of de NOB, zijn gehouden aan de door die verenigingen vastgestelde beroeps- en gedragsregels zoals die zijn neergelegd in het Reglement Beroepsuitoefening van het RB en het Reglement Beroepsuitoefening-Code of Conduct van de NOB. In deze gedragscodes is bepaald dat de belastingadviseur gehouden is zijn werkzaamheden op een eerlijke,

---

<sup>16</sup> Onafhankelijkheid is geen voorwaarde voor het uitvoeren van een 'aan assurance verwante opdracht' of 'overige opdracht'.

zorgvuldige en behoorlijke wijze te verrichten, zich te houden aan wet- en regelgeving en zich verder te onthouden van al wat overigens in strijd is met de eer en waardigheid van het beroep. Verder dient de belastingadviseur zijn onafhankelijkheid bij de beroepsuitoefening te bewaken, ook tegenover zijn klant. Voorts worden onder andere regels gegeven met betrekking tot:

- Geheimhouding;
- Vakbekwaamheid;
- Dienstverlening; en
- Deskundigheid.

Op het handelen of nalaten in strijd met deze normen kunnen belastingadviseurs aangesloten bij de NOB nog gedurende 10 jaren na het jaar van het gewraakte handelen of nalaten tuchtrechtelijk worden aangesproken. Belastingadviseurs aangesloten bij het RB kunnen gedurende vijf jaar na de gewraakte gebeurtenis tuchtrechtelijk worden aangesproken.

### *Salarisprofessionals*

Salarisprofessionals die zijn ingeschreven in het NIRPA-register RPP of RSa zijn gehouden tot naleving van de NIRPA gedragscode. Deze gedragscode biedt het kader waaraan salarisprofessionals zich dienen te houden:

- Professioneel gedrag;
- Deskundigheid (het op peil houden van competenties door het volgen van Permanente Educatie; deskundigheid op het gebied van zowel kennis als vaardigheden);
- Integriteit en vertrouwelijkheid; en de
- Relatie van de salarisprofessional met afnemers van diensten.

Bij aantoonbaar handelen in strijd met deze gedragscode kan een NIRPA gecertificeerde salarisprofessional uit het register worden geschrapt, waarna hij niet langer de bij het register behorende titel RPP of RSa mag voeren.

## 4 Wettelijke verplichtingen waaraan zakelijke dienstverleners onderhevig zijn

Zakelijke dienstverleners zijn aan diverse wettelijke verplichtingen gebonden voorafgaande, of bij het uitvoeren van diensten aan hun klanten. Deze verplichtingen brengen in sommige gevallen de noodzaak mee dat zakelijke dienstverleners persoonsgegevens dienen te verwerken.

Organisaties waaraan zakelijke dienstverleners zijn verbonden dienen hun bedrijfsvoering zodanig in te richten dat zij een integere bedrijfsuitoefening waarborgen. Dat betekent dat zij moeten voorkomen dat zij betrokken raken bij strafbare feiten of wetsovertredingen die het vertrouwen in de organisatie of in de financiële markten kunnen schaden. Tevens moeten zij voorkomen dat zij een relatie aangaan met klanten die het vertrouwen in de organisatie of de financiële markten kunnen schaden.

Voor het waarborgen van een integere bedrijfsvoering is het belangrijk dat organisaties waaraan zakelijke dienstverleners zijn verbonden weten met wie zij een zakelijke relatie aangaan. Dit gebeurt – ter naleving van de verplichtingen uit de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (hierna: Wwft) – door het uitvoeren van een cliëntenonderzoek of Client Due Diligence (hierna: CDD). Bij het uitvoeren van een CDD verwerkt het kantoor waaraan de zakelijke dienstverlener is verbonden diverse persoonsgegevens van (potentiële) klanten, zoals de identiteit van een klant/natuurlijke persoon, de vertegenwoordiger en uiteindelijke belanghebbende (hierna: UBO). Niet alleen dient de identiteit van de klant, vertegenwoordiger en UBO bekend te zijn, deze dient ook te worden geverifieerd. Organisaties dienen tevens procedures te hebben om te bepalen of een klant, of diens UBO, een Politiek Prominente Persoon (PEP) is.

De Wwft verplicht onderworpen instellingen om (voorgenomen) ongebruikelijke transacties te melden aan FIU-Nederland. Het cliëntenonderzoek maakt het voor de organisatie mogelijk om een ongebruikelijke transactie te melden inclusief de identiteitsgegevens van de klant en diens UBO en zo nodig die van de vertegenwoordiger.

Persoonsgegevens die met het oog op de Wwft zijn verzameld moeten tot vijf jaar na beëindiging van de cliëntrelatie worden bewaard. Na afloop van deze bewaartermijn moeten deze persoonsgegevens in beginsel dan ook worden vernietigd omdat de wettelijke verwerkingsgrondslag niet langer valide is. Dit tenzij de instelling de gegevens op basis van een andere verwerkingsgrondslag moet of kan bewaren.

Om te voorkomen dat organisaties waaraan zakelijke dienstverleners zijn verbonden werkzaamheden verrichten voor personen of entiteiten die voorkomen op sanctielijsten, dienen zij tevens voor aanvang en periodiek hun relaties te screenen aan de hand van sanctielijsten. Sanctielijsten zijn publiek toegankelijk en worden opgesteld door de VN en de EU alsmede verschillende nationale overheden. Bij een 'hit' of een relatie voorkomt op een sanctielijst, moet door de organisatie bepaald worden of een opdracht en/of klant aanvaard mag worden dan wel of een bestaande klantrelatie beëindigd moet worden. De organisatie dient te voorkomen dat zij financiële middelen of diensten ter beschikking stellen aan een dergelijke relatie.

Voor accountants brengen ook andere regelingen diverse meldplichten mee. Zo is een accountant die een wettelijke controle opdracht uitvoert op grond van het Besluit toezicht accountantsorganisaties verplicht om de Autoriteit Financiële Markten (AFM) onverwijld te informeren over incidenten die ernstige gevolgen hebben voor de integere uitoefening van haar bedrijf. De Wet toezicht accountantsorganisaties bepaalt dat een accountant die belast is met een wettelijke controle en kennis krijgt van gegevens die het redelijke vermoeden rechtvaardigen van een fraude van materieel belang, verplicht is dit te melden bij het fraudemeldpunt van de Korps Landelijke Politiediensten (KLPD). Op grond van de Wet op het financieel toezicht (hierna: Wft) heeft de accountant die werkzaamheden verricht voor vergunningplichtige entiteiten, zoals beleggingsinstellingen met een Wft-vergunning, onder bepaalde omstandigheden meldplichten jegens de AFM en De Nederlandse Bank (DNB).

Een voorbeeld van regelgeving die verplichtingen voor belastingadviseurs meebrengt, is de meldplicht die de belastingadviseur heeft op grond van de Mandatory Disclosure richtlijn 17, waarbij de ad-

---

<sup>17</sup> Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018

viseur verplicht is om potentieel fiscaal agressieve belastingstructuren te melden bij de Belastingdienst. Kantoren die beschikken over een Horizontaal Toezicht convenant met de Belastingdienst hebben uit dien hoofde een belangrijke controlerende taak in de keten die moet leiden tot het doen van correcte belastingaangiften.

Bovengenoemde voorbeelden vormen een niet-limitatieve opsomming. Voor al de bovengenoemde wettelijke verplichtingen waaraan zakelijke dienstverleners gebonden zijn, geldt dat zij persoonsgegevens verwerken als verwerkingsverantwoordelijke. Zij kunnen ten aanzien van de naleving van deze wettelijke verplichtingen niet op basis van instructies van hun klanten handelen. Bijvoorbeeld, mocht een zakelijke dienstverlener moeten overgaan tot melding van een ongebruikelijke transactie dan kan een klant deze melding niet verhinderen; de klant mag zelfs niet geïnformeerd worden over (het voor-nemen tot het doen van) een melding.

De conclusie dat zakelijke dienstverleners als verwerkingsverantwoordelijke kwalificeren als zij persoonsgegevens verwerken op basis van een wettelijke verplichting waaraan zij zelf zijn onderworpen is overigens niet bepalend voor de afweging of de zakelijke dienstverlener als verwerker of verwerkingsverantwoordelijke optreedt bij het uitvoeren van diensten voor zijn klant. Zoals in paragraaf 2.2 aangegeven dient hiervoor per type dienst een aparte afweging te worden gemaakt. Het kan dus zijn dat een zakelijke dienstverlener bij het uitvoeren van een dienst voor zijn klant als verwerker optreedt maar dat hij tegelijkertijd voor wat betreft de op hem rustende wettelijke verplichtingen (bijvoorbeeld bij het identificeren van zijn klant op grond van de Wwft) als verwerkingsverantwoordelijke kwalificeert.

## 5 Samenstel-, beoordelings- en controlewerkzaamheden, overige assurance opdrachten en overeengekomen specifieke werkzaamheden

Werkzaamheden van accountants kunnen worden onderverdeeld in samenstel-, beoordelings- en controlewerkzaamheden, overige assurance opdrachten, overeengekomen specifieke werkzaamheden en overige opdrachten. Bij het uitvoeren van deze werkzaamheden dienen accountants zich te houden aan de beroeps- en gedragsregels als omschreven in hoofdstuk 3. Zij zijn zelfstandig verantwoordelijk voor het bewaken van de kwaliteit van de te leveren diensten en kunnen tuchtrechtelijk worden aangesproken.

De NBA heeft, na eerder overleg met de AP, de volgende verduidelijking gegeven ten aanzien van de werkzaamheden die door een accountant worden uitgevoerd en de vraag of zij deze werkzaamheden als verwerkingsverantwoordelijke of verwerker uitvoeren:

Opdracht	Klant	Accountant
Standaard 100 – 999 van toepassing (controle van de jaarrekening)	Verwerkingsverantwoordelijke	Verwerkingsverantwoordelijke
Standaard 2000 – 2699 van toepassing (beoordelingsopdrachten)	Verwerkingsverantwoordelijke	Verwerkingsverantwoordelijke
Standaard 3000 – 3850 (assuranceopdrachten, niet zijnde controle of beoordelen van historische financiële informatie)	Verwerkingsverantwoordelijke	Verwerkingsverantwoordelijke
Standaard 4400 (rapport van feitelijke bevindingen)	Verwerkingsverantwoordelijke	Verwerker (als de dienst gericht is op de verwerking van persoonsgegevens) of verwerkingsverantwoordelijke (als de dienst niet gericht is op de verwerking van persoonsgegevens maar dit slechts een uitvloeisel is van de dienstverlening)
Standaard 4410 (samenstellingsopdrachten)	Verwerkingsverantwoordelijke	Verwerkingsverantwoordelijke
Opdrachten waarop geen standaard van toepassing is en waarbij de dienst niet gericht is op de verwerking van persoonsgegevens, zoals adviesdiensten	Verwerkingsverantwoordelijke	Verwerkingsverantwoordelijke (mits de dienst niet gericht is op de verwerking van persoonsgegevens maar dit slechts een uitvloeisel is van de dienstverlening)

Accountancy Europe<sup>18</sup> heeft in december 2018 een 'position paper'<sup>19</sup> uitgebracht, waarin zij bevestigen dat accountants die een wettelijke controle uitvoeren daarbij optreden als verwerkingsverantwoordelijke:

Accountancy Europe believes that in principle, auditors qualify as data controllers in their own right.

Statutory audit legislation obliges auditors to be independent [of their audit clients] and for this reason, auditors are the ones that decide what data they need to perform the audit and how the data is used, stored, etc. Additionally, the auditor and client do not jointly determine the purposes and means of the processing, the purposes being determined by law and regulations. Therefore, auditors in the framework of statutory audit should be considered data controllers.

Voor overige werkzaamheden geeft Accountancy Europe aan dat van geval tot geval een afweging moet worden gemaakt of de accountant als verwerkingsverantwoordelijke of verwerker optreedt. Hierbij geeft Accountancy Europe het voorbeeld dat een algemene opdracht tot het opstellen/voorbereiden van een belastingaangifte een activiteit is waarbij de accountant als verwerkingsverantwoordelijke optreedt. Het uitvoeren van overeengekomen specifieke werkzaamheden (Standaard 4400) wordt als voorbeeld genoemd van een activiteit die als verwerker wordt uitgevoerd, indien de klant gedetailleerde instructies geeft ten aanzien welke persoonsgegevens moeten worden verwerkt, waarom deze moeten worden verwerkt en hoe deze moeten worden verwerkt. Dit is in lijn met de verduidelijking zoals deze door de NBA is gegeven voor Standaard 4400 opdrachten: indien de 4400 opdracht specifiek gericht is op de verwerking van persoonsgegevens (met andere woorden: de dienstverlening is primair gericht op het verwerken van persoonsgegevens ten behoeve van de klant), dan treedt de accountant op als verwerker. Indien de accountant echter zelf bepaalt welke persoonsgegevens nodig zijn voor het uitvoeren van de 4400 opdracht (bijvoorbeeld indien de accountant bepaalt welke gegevens worden meegenomen in een steekproef) dan treedt hij op als verwerkingsverantwoordelijke.

Voor Standaard 4410 opdrachten (samenstellingswerkzaamheden) heeft de AP in overleg met de NBA bevestigd dat de accountant wordt gezien als verwerkingsverantwoordelijke, nu hij bij het uitvoeren van een samenstellingsopdracht een aantal zaken zelfstandig beoordeelt (bijvoorbeeld significante posten) en beslissingen neemt of aanvullende werkzaamheden moeten worden uitgevoerd indien de accountant tot de conclusie komt dat de informatie niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend is.

---

<sup>18</sup> Accountancy Europe verenigt 51 beroepsorganisaties uit 37 landen, welke gezamenlijk ongeveer 1 miljoen accountants, auditors en adviseurs vertegenwoordigen.

<sup>19</sup> Accountancy Europe, "[GDPR: Implications for Auditors](#)", December 2018.

## 6 Fiscale advisering en aangifte werkzaamheden

Fiscale werkzaamheden kunnen grofweg worden onderverdeeld in het opstellen en controleren van belastingaangiftes, bijvoorbeeld aangiftes inkomstenbelasting, erf- en schenkingsbelasting, vennootschapsbelasting, omzetbelasting, loonbelasting etc., en fiscale advieswerkzaamheden. Bij het uitvoeren van deze werkzaamheden dienen belastingadviseurs zich te houden aan de beroeps- en gedragsregels als omschreven in hoofdstuk 3. Zij zijn zelfstandig verantwoordelijk voor het bewaken van de kwaliteit van de te leveren diensten en kunnen daarop tuchtrechtelijk worden aangesproken.

Voor het opstellen van belastingaangiftes heeft Groep Artikel 29 in haar advies aangegeven dat de adviseur dit doet in een hoedanigheid van verwerkingsverantwoordelijke. Klanten kwalificeren hierbij zelf ook als verwerkingsverantwoordelijke. Zij geven weliswaar een generieke instructie aan de belastingadviseur om hun aangifte op te stellen. Echter, zij schakelen deze adviseur doorgaans juist in omdat hij daartoe over specifieke specialistische kennis beschikt. Tevens geldt dat bij het opstellen of indienen van een belastingaangifte het verwerken van persoonsgegevens niet het primaire doel is, dit is slechts een uitvloeisel van een andere vorm van dienstverlening. Kortom, de belastingadviseur bepaalt het doel en de middelen voor de verwerking van persoonsgegevens. Hetzelfde geldt voor opdrachten waarbij de zakelijke dienstverlener wordt ingeschakeld voor het controleren van belastingaangiftes en naheffingsaanslagen en bij het opstellen van bezwaarschriften en beroepsschriften betreffende belastingaangiftes. Daar komt bij dat belastingadviseurs 'medeplichtig' kunnen zijn aan het niet correct nakomen door hun klant van de op hen rustende fiscale verplichtingen<sup>20</sup> en om die reden ook zelfstandig als verwerkingsverantwoordelijke opereren.

Ook voor het verrichten van advieswerkzaamheden kwalificeert de adviseur zelfstandig als verwerkingsverantwoordelijke omdat hij vanwege zijn specialistische kennis wordt ingeschakeld en het primaire doel van de aan hem verleende opdracht niet is het verwerken van persoonsgegevens. Bij het verlenen van belasting advieswerkzaamheden bepaalt de belastingadviseur het doel en de middelen voor de verwerking van persoonsgegevens. Fiscale advisering waarbij geen persoonsgegevens worden verwerkt is niet onderhevig aan de AVG.

Indien een belastingadviseur een financiële instelling assisteert bij bijvoorbeeld het doorgeven van gegevens over US-persoon op basis van de Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) en de tussen Nederland en de Verenigde Staten gesloten Intergovernmental Agreement, dan kwalificeert deze adviseur als verwerker indien hij namens zijn klant de onder FATCA verplichte gegevens indient bij de Belastingdienst. Hetzelfde is van toepassing op Common Reporting Standard (CRS), waarbij Nederlandse rapporterende financiële instellingen jaarlijks gegevens over hun rekeninghouders en hun rekeningen dienen aan te leveren aan de Belastingdienst. Belastingadviseurs die deze gegevens namens hun klant indienen, kwalificeren als verwerker. Hier is de opdracht wel primair gericht op het verwerken van persoonsgegevens en de klant bepaalt het doel en de middelen voor de verwerking van persoonsgegevens. Indien de belastingadviseur echter, in aanvulling op het doorgeven van persoonsgegevens namens zijn klant, ook advies werkzaamheden verleent waarvoor hij persoonsgegevens dient te verwerken, dan kwalificeert de belastingadviseur voor die adviesdienst als verwerkingsverantwoordelijke indien deze adviesdienst als een op zich zelf staande, afzonderlijke, opdracht zou kunnen worden uitgevoerd. De belastingadviseur wordt immers voor de adviesopdracht vanwege zijn specialistische kennis ingeschakeld en het primaire doel van deze opdracht is niet het verwerken van de persoonsgegevens. Voor het doorgeven van de persoonsgegevens aan de Belastingdienst treedt de belastingadviseur dan op als verwerker, voor de aanvullende advisering kwalificeert hij echter als verwerkingsverantwoordelijke.

Indien een belastingadviseur zijn klant adviseert over internationale mobiliteitsvraagstukken dan kwalificeert de belastingadviseur als verwerkingsverantwoordelijke indien hij daarbij persoonsgegevens verwerkt (bijvoorbeeld bij het regelen van het visumtraject voor medewerkers van hun klant of het opstellen van de aangifte inkomstenbelasting van medewerkers van de klant). Dit is echter een uitvloeisel van een andere vorm van dienstverlening, te weten het adviseren van de klant over grensoverschrijdende werkgelegenheid, waarbij wordt gekeken naar de gevolgen van internationale arbeid voor werkgever en werknemers (bijvoorbeeld ten aanzien van immigratie, sociale zekerheid, pensioen en

---

<sup>20</sup> Artikel 67o Algemene wet inzake rijksbelastingen



strategie). Het primaire doel van de opdracht betreft niet het verwerken van persoonsgegevens. Bij het adviseren over internationale mobiliteitsvraagstukken bepaalt de belastingadviseur het doel en de middelen voor de verwerking van persoonsgegevens.

## 7 Salarisverwerking

Het voeren van een salarisadministratie voor een klant wordt in de parlementaire geschiedenis van de Wbp, de Handleiding<sup>21</sup> en het advies van Groep Artikel 29 als een voorbeeld genoemd van werkzaamheden waarbij de klant als verwerkingsverantwoordelijke wordt aangemerkt en de zakelijke dienstverlener als verwerker. Dit voorbeeld en het uitgangspunt dat de zakelijke dienstverlener daarbij altijd als verwerker optreedt dient echter te worden genuanceerd.

Een salarisverwerkingsopdracht kan samengevat op twee manieren worden uitgevoerd:

- Het uitvoeren van de “kale” loonverwerking, daar waar de zakelijke dienstverlener aan zijn klant enkel de IT-infrastructuur (een loonpakket) ter beschikking stelt ten behoeve van het opstellen van loonberekeningen/loonstroken en/of daar waar de zakelijke dienstverlener enkel de door de klant aangeleverde gegevens invoert in het loonpakket zonder daarbij aanvullende controle- of advieswerkzaamheden te verrichten; of
- Een uitgebreidere vorm van dienstverlening, waarbij niet alleen de IT-infrastructuur ter beschikking wordt gesteld maar waarbij de zakelijke dienstverlener ook controlerende en adviserende werkzaamheden uitvoert, zoals advisering ten aanzien van de inrichting van de loonadministratie, het beoordelen en waar nodig corrigeren van aangeleverde gegevens en het toetsen of wordt voldaan aan wet- en regelgeving (fiscale regelgeving, cao's, pensioenafspraken etc.).

De laatste, uitgebreidere, vorm van dienstverlening is de variant die doorgaans door zakelijke dienstverleners wordt uitgevoerd.

Voor beide varianten geldt dat de zakelijke dienstverlener zich dient te houden aan de beroeps- en gedragsregels als omschreven in hoofdstuk 3.

Bij het “kale” loonverwerkingsmodel treedt de zakelijke dienstverlener op als verwerker, nu hij enkel in opdracht en ten behoeve van zijn klant, overeenkomstig de instructies van de klant, persoonsgegevens verwerkt. Bij deze vorm van dienstverlening is de opdracht primair gericht op het verwerken van persoonsgegevens. De klant bepaalt het doel en de middelen voor de verwerking van persoonsgegevens bij de te voeren loonadministratie.

Echter, bij het uitvoeren van de uitgebreidere vorm van salarisverwerking treedt de zakelijke dienstverlener op als verwerkingsverantwoordelijke. Deze vorm van dienstverlening is vergelijkbaar met het uitvoeren van een samenstellingsopdracht, waarvan de AP heeft bevestigd dat de zakelijke dienstverlener optreedt als verwerkingsverantwoordelijke. Bij het uitvoeren van de salarisverwerkingsopdracht beoordeelt de zakelijke dienstverlener bepaalde zaken zelfstandig (bijvoorbeeld of de ingevoerde gegevens voldoen aan wet- en regelgeving) en daar waar nodig bepaalt hij of aanvullende werkzaamheden dienen te worden uitgevoerd. De zakelijke dienstverlener wordt bij deze variant ingeschakeld vanwege zijn vaktechnische expertise, de dienstverlening is niet primair gericht op het verwerken van persoonsgegevens en de zakelijke dienstverlener is verantwoordelijk voor het bewaken van de kwaliteit van de te leveren diensten. Kortom, de zakelijke dienstverlener bepaalt het doel en de middelen voor de verwerking van persoonsgegevens. De controlerende- en adviserende werkzaamheden zijn dusdanig verweven met het ter beschikking stellen van de IT-infrastructuur (loonpakket) aan de klant, dat deze variant – conform het bepaalde in paragraaf 2.2 – geldt als één type dienst waarbij sprake is van “één gegevensverwerking” waarvoor de zakelijke dienstverlener optreedt als verwerkingsverantwoordelijke.

Indien een zakelijke dienstverlener een onderaannemer inschakelt<sup>22</sup> bij het uitvoeren van de salarisverwerkingsopdracht (bijvoorbeeld een accountantskantoor dat een gespecialiseerde salarisverwerkingsbureau als onderaannemer inschakelt) dan geldt deze onderaannemer als een “subverwerker”

---

<sup>21</sup> In de Handleiding wordt in paragraaf 3.5.1 het voorbeeld gegeven dat een administratiekantoor namens een bedrijf de salarisadministratie voert. De opdracht is het voeren van de salarisadministratie, wat neerkomt op het verwerken van persoonsgegevens van de medewerkers. In dit geval is het administratiekantoor verwerker.

<sup>22</sup> Indien de zakelijke dienstverlener een licentie heeft op een loonpakket van een derde partij (software leverancier) en hij gebruikt dit loonpakket bij (nagenoeg) al zijn salarisverwerkingsklanten (dus niet specifiek op verzoek / conform de instructie van een bepaalde klant) dan wordt de

indien sprake is van een “kale” loonverwerkingsopdracht waarbij de zakelijke dienstverlener als verwerker conform de instructies van zijn klant handelt. Indien sprake is van een uitgebreidere vorm van dienstverlening dan dient zorgvuldig te worden gekeken naar de rol van de onderaannemer en de mate waarin hij instructies van de zakelijke dienstverlener krijgt over hoe hij zijn werkzaamheden dient uit te voeren. Indien de zakelijke dienstverlener slechts mutaties van de klant aan zijn onderaannemer doorgeeft en de onderaannemer voert controlerende werkzaamheden uit om te toetsen of wordt voldaan aan wet- en regelgeving, dan handelt de onderaannemer daarbij als verwerkingsverantwoordelijke. In dit scenario zijn zowel de klant, de zakelijke dienstverlener als zijn onderaannemer zelfstandig verantwoordelijke. In het geval dat de onderaannemer echter slechts de mutaties doorvoert en het toetsen aan wet- en regelgeving vindt plaats door de zakelijke dienstverlener, dan kwalificeren de klant en de zakelijke dienstverlener als zelfstandig verwerkingsverantwoordelijken. De onderaannemer handelt als verwerker conform de instructies van de zakelijke dienstverlener.

Indien de klant zelf een derde inschakelt (bijvoorbeeld zelf een licentie afneemt op het loonpakket en daarvoor rechtstreeks een licentie vergoeding betaalt aan de software leverancier) dan is het aan de klant en de derde partij om te bepalen of de derde partij als verwerkingsverantwoordelijke of als verwerker handelt. De zakelijke dienstverlener is daarbij geen partij.

---

leverancier van het loonpakket niet als onderaannemer gezien. De keuze voor een bepaald loonpakket is de verantwoordelijkheid van de zakelijke dienstverlener en hij handelt hierbij niet conform de instructies van zijn klanten. Hij bepaalt zelf het doel en de middelen bij de selectie van een loonpakket en handelt hierbij als verwerkingsverantwoordelijke.

## 8 Administratie dienstverlening

Ter voorbereiding op samenstel-, beoordelings- en controlewerkzaamheden of het doen van de belastingaangiften worden zakelijke dienstverleners vaak ook ingeschakeld voor het voeren van de financiële administratie van een klant. Het voeren van de financiële administratie is dan een afzonderlijke verwerkingsactiviteit waarvoor beoordeeld moet worden of de zakelijke dienstverlener als verwerkingsverantwoordelijke of verwerker handelt (zie paragraaf 2.2.). Ook wordt het voeren van een financiële administratie als zelfstandige dienst door de zakelijke dienstverleners aangeboden.

Vergelijkbaar met het uitvoeren van een salarisverwerkingsopdracht dient bij het voeren van de administratie voor een klant te worden gekeken naar de aard en omvang van de door de zakelijke dienstverlener uit te voeren werkzaamheden. Samengevat<sup>23</sup> kan onderscheid worden gemaakt tussen drie varianten:

- De zakelijke dienstverlener stelt aan zijn klant een boekhoudpakket ter beschikking (bijvoorbeeld als een Software as a Service applicatie<sup>24</sup>);
- De klant heeft zelf een boekhoudpakket aangeschaft en de zakelijke dienstverlener kijkt mee met de door de klant gevoerde administratie, waarbij de zakelijke dienstverlener adviseert of de financiële administratie van zijn klant op de juiste wijze wordt gevoerd en of de klant voldoet aan de wettelijke eisen terzake; of
- De zakelijke dienstverlener voert namens zijn klant de administratie (in een eigen of door de klant aangeschaft boekhoudpakket), waarbij de zakelijke dienstverlener tevens adviseert of de financiële administratie van zijn klant op de juiste wijze wordt gevoerd en of de klant voldoet aan de wettelijke vereisten terzake.

Daar waar de zakelijke dienstverlener enkel een boekhoudpakket aan zijn klant ter beschikking stelt, kwalificeert de zakelijke dienstverlener als verwerker. Op de klant rust de plicht tot het voeren van een deugdelijke administratie en het is de klant die het doel en de middelen voor de verwerking van de gegevens bepaalt. De zakelijke dienstverlener verwerkt de gegevens overeenkomstig de instructies van de klant en onder diens verantwoordelijkheid.

In de tweede en derde variant kwalificeert de zakelijke dienstverlener als verwerkingsverantwoordelijke. Het verwerken van persoonsgegevens is niet het primaire doel van de opdracht, het is slechts een uitvloeisel van een andere vorm van dienstverlening. De zakelijke dienstverlener beoordeelt bepaalde zaken zelfstandig (bijvoorbeeld of de gevoerde administratie voldoet aan wet- en regelgeving), daar waar nodig bepaalt hij of aanvullende werkzaamheden dienen te worden uitgevoerd en de zakelijke dienstverlener is verantwoordelijk voor het bewaken van de kwaliteit van de te leveren diensten. Kortom, de zakelijke dienstverlener bepaalt het doel en de middelen voor de verwerking van persoonsgegevens.

---

<sup>23</sup> Daar waar sprake is van een opdracht die kenmerken van meerdere varianten bevat dient per opdracht te worden vastgesteld of de zakelijke dienstverlener als verantwoordelijke of verwerker kwalificeert.

<sup>24</sup> De zakelijke dienstverlener kwalificeert mogelijk als "digitale dienstverlener" als gedefinieerd in de Wet Beveiliging Netwerk- en Informatiesystemen (Wbni) bij het aanbieden van clouddiensten, zoals Software as a Service, Platform as a Service of Infrastructure as a Service. De Wbni is van toepassing indien de zakelijke dienstverlener een clouddienst verleent, 50 medewerkers of meer in dienst heeft en een balanstotaal of jaaromzet van meer dan 10 miljoen euro heeft. De Wbni kan van toepassing zijn, ongeacht of de zakelijke dienstverlener als verwerkingsverantwoordelijke of als verwerker kwalificeert conform de AVG.

# BIJLAGE 1 Overzicht van de plichten van de verwerkingsverantwoordelijke en verwerker<sup>25</sup>

## Plichten van de verwerkingsverantwoordelijke

Op grond van de AVG moet elke verwerking van persoonsgegevens voldoen aan de volgende beginselen:

- de verwerking van persoonsgegevens moet rechtmatig, behoorlijk en transparant zijn (“rechtmatigheid, behoorlijkheid en transparantie”);
- de verwerking moet gebonden zijn aan specifieke verzameldoelen (“doelbinding”);
- de persoonsgegevens moeten toereikend zijn, ter zake dienend, en beperkt tot wat noodzakelijk is (“minimale gegevensverwerking”);
- de gegevens moeten juist zijn (“juistheid”);
- de gegevens mogen niet langer worden bewaard dan nodig (“opslagbeperking”);
- gegevens moeten goed beveiligd zijn en vertrouwelijk blijven (“integriteit en vertrouwelijkheid”).

De verwerkingsverantwoordelijke is verantwoordelijk voor de naleving van deze beginselen en moet ook kunnen aantonen dat een verwerking van persoonsgegevens aan deze beginselen voldoet (de verantwoordingsplicht). Concreet dient de verwerkingsverantwoordelijke hiertoe:

- een register van verwerkingsactiviteiten bij te houden (de registerplicht);
- onder bepaalde omstandigheden een functionaris voor gegevensbescherming aan te stellen;
- voorafgaand aan risicovolle verwerkingsactiviteiten een gegevensbeschermingseffectbeoordeling uit te voeren;
- de Autoriteit Persoonsgegevens onder bepaalde omstandigheden voorafgaand aan een nieuwe risicovolle verwerkingsactiviteit te raadplegen (voorafgaande raadpleging);
- bij het inrichten van verwerkingen rekening te houden met het principe van privacy door ontwerp en standaardinstellingen (privacy by design & default);
- passende beveiligingsmaatregelen te treffen met het oog op de bescherming van persoonsgegevens;
- in het geval van een datalek melding te doen bij de Autoriteit Persoonsgegevens en onder bepaalde omstandigheden ook bij de betrokkenen;
- afspraken te maken met verwerkers.
- medewerking te verlenen aan de Autoriteit Persoonsgegevens.
- de rechten van de betrokkenen te respecteren en in te vullen.

## Plichten van de verwerker

De belangrijkste plichten op grond van de AVG voor de verwerker zijn:

- de verwerker mag alleen handelen in opdracht van de verwerkingsverantwoordelijke;
- de verwerker wordt verplicht een overzicht bij te houden van alle categorieën persoonsgegevens die hij verwerkt in opdracht van de verwerkingsverantwoordelijke (registerplicht);
- de verwerker moet passende technische en organisatorische beveiligingsmaatregelen nemen die een passend beschermingsniveau bieden met het oog op het risico van de gegevensverwerking voor betrokkenen;
- de verwerker mag geen sub-verwerkers inschakelen zonder toestemming van de verwerkingsverantwoordelijke;
- de verwerker moet de verwerkingsverantwoordelijke onverwijld op de hoogte stellen van een datalek;
- de verwerker is verplicht medewerking te verlenen bij een verzoek van de toezichthouder (Autoriteit Persoonsgegevens) in het kader van de uitoefening van diens taken;
- de verwerker dient in bepaalde gevallen een functionaris voor gegevensbescherming aan te stellen.

---

<sup>25</sup> Overzicht gebaseerd op Checklist 1 en 2 uit de Handleiding Algemene verordening gegevensbescherming en Uitvoeringswet Algemene verordening gegevensbescherming van het Ministerie van Justitie en Veiligheid.