



Belgian Association of Tax Lawyers

Feitelijke vereniging met KBO nr. 0849.845.506, met maatschappelijke zetel gevestigd te 1081 Brussel, Jetselaan 32, bus 4, contact : info@batl-taxlaw.be

## **BEKOMMERNISSEN INZAKE DE EUROPESE RICHTLIJN 2018/822 (DAC6) EN DE OMZETTING DAARVAN IN BELGISCHE NATIONALE WETGEVING**

### ***VOORRANG VAN HET PRIMAIR UNIERECHT***

1.

België dient de Europese richtlijn 2018/822/EU van de Raad van 25 mei 2018 (hierna DAC6) om te zetten naar Belgisch recht voor uiterlijk 31 december 2019. DAC6 bepaalt uitdrukkelijk dat constructies die na 25 juni 2018 en voor 1 juli 2020 werden in werking gesteld tegen uiterlijk 31 augustus 2020 moeten worden gemeld. De zo bekomen inlichtingen worden dan per 31 december 2020 uitgewisseld tussen lidstaten.

DAC6 dringt binnen in de rechtsverhouding tussen fiscale dienstverleners (intermediairs) en hun cliënt (de belastingplichtige) en verantwoordt dit vanuit de behoefte van de lidstaten om zo snel als mogelijk kennis te krijgen van legale vormen van fiscale optimalisatie door middel van een constructie met een grensoverschrijdend element. De intermediair moet binnen de 30 dagen zijn betrokkenheid melden telkens een bepaalde fase van het opzetten of het uitvoeren van de constructie wordt bereikt.

DAC6 is een norm van secundair unierecht en dient daarom omgezet door de lidstaten in overeenstemming met het primair Unierecht. Het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie<sup>1</sup> (hierna het Handvest) is een onderdeel van het primair Unierecht.

In het arrest *Melloni* van 26 februari 2013 oordeelt het Hof van Justitie van de Europese Unie dat Artikel 53 van het Handvest de lidstaten ertoe verplicht om bij de omzetting van Unierecht de fundamentele rechten te waarborgen<sup>2</sup>, voor zover :

(1) er geen Unierecht is dat deze bescherming zelf regelt (en daarbij op zijn beurt steeds het Handvest moet respecteren<sup>3</sup>),

(2) deze nationale omzetting minstens dezelfde rechten waarborgt als deze voorzien in het Handvest,

(3) het niveau van bescherming van die rechten daarbij niet lager kan worden uitgelegd dan dat voorzien in de overeenkomstige artikelen van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (en dus naar de rechtspraak van het Europees Hof van de Rechten van de Mens),

---

<sup>1</sup> HANDVEST VAN DE GRONDRECHTEN VAN DE EUROPESE UNIE (P.B., 2000/C 364/01)

<sup>2</sup> HJEU, arrest van 26 februari 2013, zaak C-399/11, *Melloni*, EU:C:2013:107 - § 60

<sup>3</sup> Precisering door de Voorzitter van het CJEU in diens toespraak van 26 januari 2018 voor het EHRM, p. 7, eerste alinea

(4) ingeval het niveau van bescherming verder reikt dan dat van het Handvest, dat de doelstellingen van het Unierecht niet in gevaar brengt.

In een arrest van 7 maart 2017 mocht het Hof van Justitie van de Europese Unie de richtlijn 2006/112/EU van de Raad van 28 november 2006 inzake BTW onderwerpen aan een test van verenigbaarheid met het artikel 20 van het Handvest dat voorziet in het gelijkheidsbeginsel<sup>4</sup>. Er wordt besloten dat deze richtlijn een onderscheid in behandeling invoerde tussen elektronische en niet-elektronische boeken, waarbij de elektronische boeken waren uitgesloten van het verlaagde BTW-tarief. Maar dat dit onderscheid in behandeling in overeenstemming was met het gelijkheidsbeginsel in artikel 20 van het Handvest omdat er een redelijke verantwoording werd gevonden vanuit het normdoel van deze richtlijn.

Dit arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie onderwerpt zo een richtlijn aan een vergelijkbare toetsing als gekend in het Belgisch recht door het Grondwettelijk Hof aan de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. De nationale wetgever die een richtlijn omzet moet daarbij de grondrechten uit het Handvest respecteren.

In de 'basis'-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 die door DAC6 wordt gewijzigd, voorziet de afweging 21 deze verplichting uitdrukkelijk (hierna de Richtlijn)<sup>5</sup>.

In uitvoering van het Handvest wordt in een rechtsbescherming van deze fundamentele waarden voorzien die zich opdringt aan de lidstaten. Het doel van deze nota is om artikelen van het Handvest onder de aandacht te brengen om enkele problemen bij deze omzetting te melden en hetzij deze te voorkomen, hetzij een invulling voor te stellen die zich proportioneel kan verantwoorden ten opzichte van het Handvest.

In mei en juni 2019 publiceerden de auteurs D. BLUM en A. LANGER twee artikels over DAC6 in het tijdschrift *International Bureau for Fiscal Documentation*<sup>6</sup>. In die twee artikelen wordt ook gewezen op de verplichting van lidstaten om zich bij de omzetting te conformeren naar primair Unierecht.

## 2.

Waar DAC6 aan het beroepsgeheim van advocaten raakt, wordt aan fundamentele waarden van de rechtsstaat geraakt waaronder dat van de vertrouwelijkheid van besprekingen met een advocaat en de uitoefening van de rechten van verdediging. In een arrest van 12 december 2018 inzake mededinging mocht het Hof van Justitie van de Europese Unie dit principe nogmaals bevestigen<sup>7</sup>: het geheim van geschreven berichten tussen een advocaat en diens cliënt is wezenlijk verbonden met de mogelijkheid om rechten van verdediging effectief te kunnen uitoefenen<sup>8</sup> en kan niet door de Commissie worden gebruikt<sup>9</sup>.

Enkel een *vrijwillige* voorlegging door de cliënt van dergelijke geschriften, die het bestaan van het recht op geheim van die geschriften beseft, kan een gebruik van dergelijk geschrift door de Commissie wettelijk verantwoorden bij het opsporen van inbreuken op het Unierecht.

---

<sup>4</sup> HJEU, arrest van 7 maart 2017, zaak C-390/15, *RPO*, ECLI:EU:C:2017:174.

<sup>5</sup> "Deze richtlijn eerbiedigt de grondrechten en neemt de beginselen in acht die met name in het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie zijn erkend."

<sup>6</sup> Daniel W. BLUM en Andreas LANGER, 'European Union - At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law – Part 1', *European Taxation*, 2019 (Volume 59), Nr. 6, Journals IBFD en Part 2 (Volume 59), Nr. 7.

<sup>7</sup> HJEU, arrest van 12 december 2018, zaak T-75/104, *Unichem Laboratoris Ltd. t. Europese Commissie*, ECLI:EU:T:2018:915, p. 13 – 14.

<sup>8</sup> Verwijzing door het HJEU naar HJEU, arrest van 8 juli 2008, zaak T-99/04, *AC-Treuhand t. Commissie*, EU:T:2008:256, § 46.

<sup>9</sup> Verwijzing door het HJEU naar HJEU, arrest van 29 februari 2016, zaak T-267/12, *Deutsche Bahn en anderen t. Commissie*, niet-gepubliceerd, EU:T:2016:110, § 49 en HJEU, arrest van 17 september 2007, zaken T-125/03 en T-253/03, *Akzo Nobel Chemicals en Akros Chemicals t. Commissie*, EU:T:287, § 86.

**De inhoud van geschriften tussen een advocaat en zijn cliënt kunnen zoals DAC6 dit vereist, dus niet verplichtend worden medegedeeld door deze laatste zonder dat deze omzetting het primair Unierecht schendt dat België ook gehouden is te eerbiedigen.**

3.

Hierna wordt in deze nota gemotiveerd welke mogelijke artikelen uit het Handvest bij de omzetting van DAC6 in acht moeten worden genomen. Een beperking op het beroepsgeheim van advocaten kan niet worden verantwoord vanuit het primair Unierecht voor de omzetting van DAC6. Voor zover België aan andere fiscale dienstverleners dan advocaten een verschoningsrecht verleent is een afzonderlijke regeling vereist van het beroepsgeheim van advocaten inzake de doorwerking van de verschoning naar de meldingsplicht van diens cliënt, ongeacht of deze een belastingplichtige of een andere intermediair is.

In de nota wordt er op gewezen waarom Unierecht vereist dat de essentiële rol die advocaten moeten kunnen blijven vervullen in een democratische rechtstaat een hogere te beschermen waarde is dan het normdoel van DAC6 om lidstaten eerder in staat te stellen om grensoverschrijdende fiscale constructies te detecteren en intermediairs te ontraden tot opzetten van agressieve grensoverschrijdende fiscale constructies. Deze rol van de advocaat in het functioneren van een rechtstaat vereist dat de cliënt er steeds op kan vertrouwen dat wat vertrouwelijk aan zijn advocaat wordt verteld, dat ook zal blijven. BATL acht het tevens in het belang van alle betrokkenen (overheden, intermediairs en relevante belastingplichtigen) dat een omzetting tijdig moet gebeuren ten opzichte van de deadlines die DAC6 aan de lidstaten oplegt.

**De constructie is steeds meldingsplichtig voor het bereiken van het normdoel ; wanneer de meldingsplicht uit hoofde van het beroepsgeheim van een advocaat verschuift naar de cliënt van een advocaat gaan de verplichte melding door deze cliënt-belastingplichtige van de identiteit van de advocaat en de inhoud van diens verleend advies verder dan nodig voor het bereiken van dat normdoel zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat voor deze schending van het Handvest.**

#### ***BEVOEGDE LIDSTAAT VOOR DE OMZETTING BIJ PLURALITEIT VAN INTERMEDIARS.***

4.

In een werkdocument COM(2017) 335 final van 21 juni 2017 van de Europese Commissie wordt gemotiveerd (p.7) dat indien een intermediair in meerdere lidstaten is gevestigd en ook andere lokale onafhankelijke actoren betreft bij de fiscale adviesverlening, de plicht tot melden enkel geldt voor de intermediair die de verantwoordelijkheid draagt van het advies ten opzichte van de belastingplichtige.

In het ontwerp van richtlijn dat dit werkdocument voorstelt, wordt volgende tekst voorgesteld die deze principes uitdrukt in de fases van het bedenken en het implementeren van constructies :

*“Iedere lidstaat neemt de noodzakelijke maatregelen om te waarborgen dat wanneer er meer dan één intermediair betrokken is bij een te rapporteren grensoverschrijdende constructie of reeks van dergelijke constructies, alleen de intermediair die jegens de belastingplichtige de verantwoordelijkheid draagt voor het bedenken en implementeren van de constructie of reeks van constructies, de inlichtingen overeenkomstig lid 1 verstrekt.”*

Een intermediair is in die omschrijving enkel meldingsplichtig als hij rechtstreeks of via een andere met hem gelieerde persoon constructies bedenkt of implementeert. Dit is een proportioneel verantwoord criterium van meldingsplicht, nu in de context van verbonden personen en ondernemingen er een aannemelijke contractuele samenwerking bestaat die deze intermediair toelaat om de te melden informatie te verkrijgen van die andere persoon.

Van zodra een derde (niet aan de intermediair verbonden persoon of onderneming) tussenkomt kan dergelijke informatieplicht redelijkerwijze niet worden uitgebreid tot deze derden zonder een disproportionele meldingsplicht uit te maken omdat dan zaken moeten worden gemeld waarvan men mogelijks geen kennis heeft.

5.

In de finale versie van de richtlijn wordt het principe van het criterium van een directe en causale contractuele rechtsverhouding met de belastingplichtige in het werkdokument COM(2017) 335 final van 21 juni 2017 van de Europese Commissie weerhouden. Maar wordt de meldingsplicht uitgebreid naar een tweede type van intermediairs die 'hulp, bijstand of advies' verstrekken.

#### Artikel 3 b) (21) :

*“intermediair” , een persoon die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbiedt, opzet, beschikbaar maakt voor implementatie of de implementatie ervan beheert.*

*Intermediair is ook een persoon die, gelet op de betrokken feiten en omstandigheden en op basis van de beschikbare informatie en de deskundigheid die en het begrip dat nodig is om die diensten te verstrekken, weet of redelijkerwijs kon weten dat hij heeft toegezegd rechtstreeks of via andere personen hulp, bijstand of advies te verstrekken met betrekking tot het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of beheren van de implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie. Elke persoon heeft het recht bewijs te leveren van het feit dat een dergelijk persoon niet wist en redelijkerwijs niet kon weten dat die persoon bij een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie betrokken was. Daartoe kan die persoon alle relevante feiten en omstandigheden, beschikbare informatie en zijn relevante deskundigheid en begrip ervan vermelden..*

Waarvan de tussenkomst van een intermediair van het type II dus als bijkomstig kan worden aanzien ten opzichte van het bedenken, het aanbieden, opzetten, beschikbaar maken of beheren van de constructie.

Daarmee komt de proportionaliteit van deze uitbreiding in vraag indien deze intermediairs niet verbonden zijn ; de intermediair van het type II zal in principe geen toegang hebben tot informatie die nodig is om het bestaan en de inhoud van de eigen meldingsplicht te kennen.

Deze omschrijving is niet duidelijk en schendt zo de verplichting van rechtszekerheid voor regels van het Unierecht om te voorzien in duidelijke normen die de betrokkenen kunnen toelaten om met zekerheid hun verplichtingen te kennen<sup>10</sup>. Het behoort derhalve aan de nationale wetgever om bij de omzetting erover te waken dat dit op een wijze gebeurt die duidelijk is voor de betrokkenen.

Het onderscheid tussen beide omschrijvingen in het artikel 3 b) (21) van de Richtlijn kan aan de hand van het werkdokument worden geduid ; het type intermediair bedoeld in het eerste lid staat in minstens één van de fases van de constructie in een rechtstreekse contractuele verhouding met minstens één deelnemer. Deze rechtsverhouding moet causaal zijn voor

---

<sup>10</sup> Zie HJUE, arrest van 7 maart 2017, zaak C-390/15, *RPO*, ECLI:EU:C:2017:174 ; meerbepaald de verwijzing naar HJEU, arrest van 24 februari 2015, zaak C-512/13, *Sopora*, C-512/13, ECLI:EU:C:2015:108, punt 33, naar het principe van de rechtszekerheid waaraan een regel van de Unie dient te voldoen door de betrokkenen in staat te stellen om zonder onduidelijkheid de omvang van hun rechten en verplichtingen te kennen teneinde de nodige schikkingen te kunnen treffen met afdoende kennis van zaken.

handelingen zoals omschreven in het eerste lid ; deze fase van de constructie vereist die tussenkomsten.

Het type intermediair bedoelt in het tweede lid verleent 'hulp, bijstand of advies' aan het eerste type intermediair of aan de belastingplichtige in de fasen van conceptie, beschikbaar maken of beheren van de constructie. Hetzij zelf of door op zijn beurt beroep te doen op de hulp van anderen. Deze rechtsverhouding is bijkomstig van aard ; deze fase van de constructie kon ook gebeuren zonder die tussenkomst.

Beide types van intermediairs kwalificeren enkel als zij een territoriale band hebben met een lidstaat, door ofwel hun fiscale woonplaats, ofwel een vaste inrichting die de diensten verleent, ofwel onder de wetten van een lidstaat vallen voor hun oprichting of werking, ofwel deel uitmaken van een beroepsorganisatie die diensten organiseert in die lidstaat.

**Daaruit kan worden afgeleid dat enkel lidstaten met minstens één dergelijk aanknopingspunt met de intermediair bevoegd zijn voor de omzetting van DAC6 op deze 'nationale' intermediairs.**

Met deze uitlegging via het criterium van de rechtstreekse contractuele rechtsverhouding wordt een 'cascade' van meldingsplichtige intermediairs vermeden ;

- het eerste type van intermediairs is meldingsplichtig uit hoofde van een rechtstreekse contractuele rechtsverhouding met een deelnemer,
- het tweede type van intermediairs wordt vrijgesteld als zij niet wisten of redelijkerwijze niet konden weten dat hun diensten werden aangewend voor een fase van een constructie, hetzij door een deelnemer, hetzij door een intermediair van het eerste type,
- de 'andere personen' die diensten verlenen aan intermediairs die niet in een rechtstreekse contractuele rechtsverhouding staan met een deelnemer, zijn dan niet meldingsplichtig.

Dergelijk uitlegging is in overeenstemming met de verplichting van duidelijke normen die de betrokkenen toelaten om met zekerheid hun verplichtingen te kennen.

**Het verdient aanbeveling om bij de omzetting criteria te bepalen in uitvoeringsmaatregelen (een koninklijk besluit of een omzendbrief) die naargelang de omstandigheden :**

- **ofwel dit subjectief element uitsluiten (vrijstelling bij gebrek aan rechtsverhouding of inhoud (witte lijst)),**
- **dan wel die kennis weerlegbaar vermoeden (aanwijzing van meldingsplicht) zodat in dat laatste geval de intermediair van het tweede type weet dat hij in die gevallen er beter aan doet om meer informatie op te vragen bij de intermediair van het eerste type of de belastingplichtige om na te gaan of er een meldingsplichtige constructie is.**

Dit teneinde arbitraire interpretaties door de fiscale administratie en rechtsonzekerheid bij het omschrijven van het tweede type van intermediairs zo veel als mogelijk te vermijden. Een voorbeeld van dergelijk criterium van vrijstelling kan zijn ; hoe algemener een advies is opgesteld, hoe aannemelijker het is dat de opsteller ervan niet wist waarvoor het precies zou worden aangewend door het eerste type van intermediair. Die indicaties van vrijstelling kunnen dan in een 'witte lijst' worden opgenomen.

6.

Na de interpretatie van wie een intermediair is, stelt zich een tweede discussie inzake rechtszekerheid ingeval van pluraliteit van intermediairs over hun meldingsplicht. DAC6 regelt deze meldingsplicht als volgt :

artikel 8 bis ter (9) en (10) :

*“9. Iedere lidstaat neemt de noodzakelijke maatregelen om te eisen dat, wanneer er meer dan één intermediair is, de verplichting tot verstrekking van inlichtingen over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ligt bij alle intermediairs die bij dezelfde meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie betrokken zijn.*

*Een intermediair wordt alleen ontheven van het verstrekken van de inlichtingen voor zover hij overeenkomstig het nationale recht aantoonst dat dezelfde inlichtingen als bedoeld in lid 14 reeds door een andere intermediair zijn verstrekt.”*

Deze vrijstellingsgrond in het tweede lid zal concreet enkel mogelijk zijn voor intermediairs die onderling verbonden zijn. Enkel zij zijn redelijkerwijze in staat om wederzijdse kennis te hebben van wat een van hen heeft gemeld én dit te kunnen bewijzen.

Voor intermediairs van het type II is het derhalve van groot belang om te weten of zij deze hoedanigheid hebben. Vermoedens van intermediairs van het tweede type dienen derhalve beperkend te worden uitgelegd vanuit hun mogelijkheid om redelijkerwijze dezelfde informatie te eisen van hun contractanten als intermediairs die in een rechtstreekse contractuele rechtsverhouding staan met een deelnemer.

Voor beide types van intermediairs stelt zich ook een bevoegdheidsprobleem in de uitlegging.

7.

De uitlegging van deze regeling kan aanleiding geven tot verwarring over de bevoegdheid van de lidstaat in het eerste lid ; is de lidstaat gehouden om bij de omzetting ook verplichtingen op te leggen aan intermediairs zonder de territoriale link van artikel 3 b) (21) ? Of bedoelt DAC6 hier dat indien er meerdere intermediairs zijn met een territoriale link ex-artikel 3 b) 21 in die lidstaat, de omzetting van de richtlijn principieel vereist dat zij allen moeten melden aan die lidstaat ?

Enkel deze tweede uitlegging kan in overeenstemming worden gebracht met het tweede lid, dat vervolgens een intermediair toelaat om naar ‘het nationale recht’ te bewijzen dat hij is vrijgesteld omdat een andere intermediair naar nationaal recht reeds heeft gemeld.

In de eerste uitlegging, die dan een extraterritoriale bevoegdheid verleent aan lidstaten voor alle intermediairs met een territoriale link in het grondgebied van de Europese Unie, kunnen onderscheiden nationale bewijsregels zich binnen eenzelfde constructie voordoen die in die lidstaat moet worden gemeld. Conflicten tussen nationale bewijsregels van lidstaten en omzettingen van DAC6 kunnen enkel worden voorkomen, indien het ‘nationaal recht’ wordt bedoeld conform de territoriale criteria in artikel 3 b) (21). In de eerste interpretatie wordt ook een buitensporige werklast gevraagd van zowel de intermediairs als de betrokken lidstaten, die dan in hun nationaal recht alle meldingsplichten van andere lidstaten zouden moeten verwerken. Het is evident dat deze uitlegging onwerkbaar is, onverenigbaar is met het rechtszekerheidsbeginsel en zeer marktversturend zou werken.

DAC6 bepaalt uitdrukkelijk in doelstelling (10) *in de eerste plaats gericht te zijn op de goede werking van de interne markt* (..) En dat een lidstaat voor intern gebruik gelijkaardige regelingen kan uitwerken als bij grensoverschrijdende constructies maar dat dan deze verzamelde inlichtingen niet onder de automatische meldingsplicht kunnen vallen aan andere lidstaten. DAC6 is dan met andere woorden niet van toepassing, de bevoegdheid van de lidstaat om verplichtingen op te leggen aan de betrokkenen kan dan niet worden gesteund op dit secundair Unierecht net zomin als beperkingen van vrijheden en fundamentele rechten. Ook mede op grond van deze overwegingen dient de tweede uitlegging te worden weerhouden tijdens de omzetting van DAC6.

8.

Daarnaast voorziet DAC6 uitdrukkelijk in een volgorde in het geval een constructie meldingsplichtig is in meerdere lidstaten, welke volgorde opnieuw de uitlegging versterkt dat enkel de lidstaat die ex-artikel 3 b) (21) territoriaal bevoegd is, als enige bevoegd is om een intermediair verplichtingen op te leggen bij de omzetting van DAC6. Deze volgorde is immers bepaald vanuit dezelfde volgorde als de criteria ex-artikel 3 b) (21) :

artikel 8 bis ter (3) :

*“3. Wanneer de intermediair verplicht is inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies te verstrekken aan de bevoegde autoriteiten van meer dan één lidstaat, worden die inlichtingen alleen verstrekt aan de lidstaat die als eerste op de onderstaande lijst voorkomt:*

- a) de lidstaat waar de intermediair fiscaal inwoner is;*
- b) de lidstaat waar de intermediair een vaste inrichting heeft via welke de diensten met betrekking tot de constructie worden verstrekt;*
- c) de lidstaat waar de intermediair is opgericht of onder toepassing van de wetten valt;*
- d) de lidstaat waar de intermediair is ingeschreven bij een beroepsorganisatie in verband met de verstrekking van juridische, fiscale of adviesdiensten. “*

Een intermediair, zij het als rechtstreekse dienstverlener, zij het als een onrechtstreekse dienstverlener, dient zo enkel te rapporteren in de lidstaat waarmee hij de sterkste territoriale band heeft ex- artikel 8 bis ter (3). In de gegeven uitlegging kan zich de hypothese niet stellen dat een intermediair gehouden kan worden door de omzetting van DAC6 om te melden in een lidstaat die niet één van de territoriale criteria van artikel 3 b) (21) heeft. Daarom voorziet de richtlijn niet in een regeling hoe een intermediair moet melden in lidstaten die geen territoriale aanknopng hebben in de zin van het artikel 8 bis ter (3).

**Bijgevolg dient de Belgische wetgever zich bij de omzetting van de richtlijn te onthouden van een ‘extraterritoriale’ doorwerking naar intermediairs die niet kwalificeren onder artikel 3 b) (21). Zij zijn steeds uitgesloten van een Belgische meldingsplicht. Omgekeerd kunnen Belgische intermediairs die geen vestiging hebben in een andere lidstaat of daar niet zijn ingeschreven bij een beroepsorganisatie nooit worden verplicht door andere lidstaten om te melden.**

***BEVOEGDE LIDSTAAT VOOR DE OMZETTING VOOR INTERMEDIARIS MET EEN VERSCHONINGSGROND EN VOOR DE PLURALITEIT VAN BELASTINGPLICHTIGEN.***

9.

De principes die hiervoor werden uitgezet inzake de bevoegdheid van lidstaten om intermediairs met een link op het grondgebied verplichtingen op te leggen werken vanzelfsprekend onverkort door op de bevoegdheid om verschoningsgronden te regelen van intermediairs met een beroepsgeheim dat aanleiding ‘kan’ geven tot verschoning.

DAC6 vereist dat de verschoningsgrond enkel kan gelden binnen de nationale wet die het beroepsgeheim regelt en de uitoefening van dat beroep. Dergelijke nationale wetten verplichten tot aansluiting tot de beroepsorganisatie. De territoriale aanknopng om de verschoning te kunnen inroepen vereist zo de aansluiting tot een beroepsorganisatie in België. Zonder die aansluiting mag de intermediair immers niet dat beroep beoefenen in België.

Het kan dan ook niet de bedoeling zijn om bijvoorbeeld een Nederlander, die in Frankrijk woont, maar ingeschreven is bij een Belgische beroepsvereniging zijn verschoningsrecht te doen bepalen naar het Frans recht (lidstaat van fiscale woonplaats) voor al zijn

beroepsactiviteiten in België. Voor het verschoningsrecht dient de omzetting dan ook te gebeuren vanuit de inschrijving bij de beroepsorganisatie in die lidstaat van het beroep dat in die lidstaat wordt uitgeoefend. Is in het gegeven voorbeeld de intermediair in alle drie de landen actief, dan zal de meldingsplicht moeten worden beperkt tot de lidstaat en het recht van de lidstaat van de beroepsorganisatie waar de 'hoofdinschrijving' is. DAC6 sluit immers uitdrukkelijk het principe van meervoudige meldingsplichten uit in de regeling van artikel 8 bis ter (3). Het is echter geenszins voor de hand liggend dat de verschillende nationale wetten bij samenlezing tot diezelfde conclusie zullen leiden.

10.

Het werkdokument COM(2017) 335 final van 21 juni 2017 van de Europese Commissie stelde volgende bewoordingen voor aangaande het verschoningsrecht :

*'Artikel 8 (...) door de intermediair voor implementatie beschikbaar is gesteld aan één of meer belastingplichtigen **na contact met die belastingplichtige(n)**, of wanneer de eerste stap in een reeks van constructies als is geïmplementeerd (...)*

*Iedere lidstaat **neemt** de noodzakelijke maatregelen om intermediairs het recht op ontheffing te geven van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen over een te rapporteren grensoverschrijdende constructie of reeks van dergelijke constructies **wanneer zij krachtens het nationale recht van die lidstaat aanspraak kunnen maken op een wettelijk verschoningsrecht**. In dergelijke omstandigheden komt de verplichting om inlichtingen over een dergelijke constructie of reeks van constructies te verstrekken, bij de belastingplichtige te liggen en intermediairs dienen belastingplichtigen hiervan in kennis te stellen.*

*Aan intermediairs mag slechts ontheffing krachtens de eerste alinea worden verleend voor zover zij optreden binnen de grenzen van de **desbetreffende nationale wetten die hun beroep afbakenen** (...)*

*De belastingplichtige verstrekt inlichtingen binnen vijf werkdagen, te rekenen van de dag na die waarop de te rapporteren grensoverschrijdende constructie of reeks van constructies dan wel de eerste stap in een reeks van dergelijke constructies is geïmplementeerd."*

Deze ontwerptekst stemt overeen met de hiervoor vermelde interpretatie inzake de bevoegdheid van lidstaten ; enkel de lidstaat die het beroep regelt dat een verschoningsrecht verantwoordt is bevoegd om aan die intermediairs verplichtingen op te leggen bij de omzetting van DAC6 en dat verschoningsrecht voor hen te regelen.

11.

Het verslag van de Commissie (document SWD (2017) 236 final van 21 juni 2017 – hierna verslag van de Commissie) dat het ontwerp van DAC6 motiveert dat aan de Europese Raad werd voorgelegd, vermeldt (p. 69) onder 'impacts on fundamental rights' dat DAC6 in overeenstemming met de Verdragen (het primair Unierecht) dient te zijn. Daartoe is het vereist dat bij wet voorziene geheimhoudingsplichten van juridische beroepen niet worden opgebroken bij de omzetting van DAC6 :

*"In this context, professional secrecy will be respected (e.g. the **legal profession** privilege (LPP)) **where it is required by the law.**"*

Opnieuw kan daarmee enkel de wet mee worden bedoeld van de lidstaat die het beroep regelt.

**Advocaten kunnen zo enkel onderworpen worden aan omzettingsregels van DAC6 als de advocaat in die lidstaat is ingeschreven bij een Orde van Advocaten (een beroepsorganisatie van een juridisch beroep) als diens hoofdkantoor en ofwel zelf rechtstreeks een constructie aanbiedt, deze implementeert of beheert, ofwel hulp, bijstand of advies verleent aan dergelijke intermediairs van het eerste type.**



12.

De *Council of Bars and Law Societies of Europe* (afgekort CCBE) stelt zich in een nota van 19 oktober 2018 vragen over het gebruik van het woord 'kan' in DAC6<sup>11</sup> bij de regeling van de verschoningsgrond. Dat kan niet worden uitgelegd als een keuzerecht voor een lidstaat om al dan niet te verschonen.

BATL treedt deze bemerking bij, nu het Handvest de lidstaten verplicht om het beroepsgeheim te beschermen waar en zoals het geldt. De CCBE vermoedt dat het werkwoord 'kan' bedoeld is in DAC6 om lidstaten de mogelijkheid te geven om bepaalde handelingen met constructies uit te sluiten uit het beroepsgeheim zoals dat principieel nationaal is geregeld.

BATL weerhoudt een beperkter lezing van het woord 'kan' en plaatst deze uitlegging binnen de bevoegdheidsverdeling tussen lidstaten en de Europese Unie. DAC6 stelt als doelstelling (16) dat haar uitvoering uniform dient te zijn en verleent meerdere bevoegdheden aan de Europese Commissie om daarop toe te zien. DAC6 bedoelt zo lidstaten bij de omzetting tot minimale standaarden te verplichten die in de gehele Europese Unie gelden. Dergelijke eenvormigheid is echter niet mogelijk waar het de onderscheiden nationale regelingen betreft inzake de omvang en de aard van het beroepsgeheim dat een verschoning kan wettigen.

Artikel 8 bis ter (5) bevestigt daarom een uitzondering op het uniformisme dat DAC6 beoogt, het principe dat de lidstaat soeverein het wettelijk verschoningsrecht mag uitwerken, waardoor dus verschillende regelingen per lidstaat uitdrukkelijk worden toegestaan, telkens er kan worden verschoond *conform het nationaal recht van die lidstaat*. In de Engelse versie van DAC6 is het woord 'may' gebruikt wat in die taal kan begrepen worden als een toelating om iets te doen ; in de Nederlandse vertaling van DAC6 had het dus behoord om 'may' als 'mag' en niet 'kan' te vertalen wat verkeerdelijk kan worden begrepen als een keuzerecht.

Deze uitlegging als een toegestane uitzondering op het principe van uniforme regels geeft meteen ook een logische verklaring aan het tweede lid van artikel 8 bis ter (5) dat een correctie inhoudt van de erkenning van de nationale bevoegdheid om het wettelijk verschoningsrecht uit te werken en waar de uitlegging door de CCBE naar terugkoppelt. Dit vereist dat voor de omzetting van DAC6 het wettelijk geregeld verschoningsrecht beperkt moet worden tot handelingen gesteld binnen de grenzen van de nationale wetten die dat beroep definiëren.

Daaronder begrijpt BATL dat DAC6 bedoelt dat de hoedanigheid van beoefenaar van het beroep op zich niet kan volstaan om algemeen verschoond te worden van meldingsplicht. Het is deze interpretatie die de nota vooropstelt voor de verdere bespreking van de omzetting van DAC6 in verhouding tot het Handvest. Deze interpretatie laat ook toe om de tegenspraak in de bewoordingen van DAC6 met de verplichtingen onder het Handvest deels op te lossen en zo een conforme uitlegging te geven aan een regel van secundair Unierecht met de vereisten van het primair Unierecht.

13.

Waar de omzetting advocaten betreft is de nood aan bescherming van de fundamentele waarden het grootst en dient deze omzetting principieel bijzonder omzichtig en bedachtzaam te gebeuren. De meldingsplicht van advocaten dient derhalve beperkend en proportioneel te zijn.

Deze nota zal verder aantonen dat de verplichtingen onder het Handvest België er toe verplicht om DAC6 zo om te zetten dat :

---

<sup>11</sup> 'CCBE Guidance on certain aspects of the Taks Intermediaries Directive (Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements', 19/10/2018, website CCBE

- voor advocaten die intermediairs zijn onder het ‘eerste type’ en zich beperken tot materiële handelingen van adviesverlening, zichzelf noch hun cliënten gehouden kunnen worden tot melding van de identiteit van de advocaat, noch van de inhoud van het advies, voor zover dit een ‘passief’ advies betreft,
- advocaten dit op maat gesneden adviezen verlenen, kunnen het verschoningsrecht inroepen waardoor de verplichting om enkel die fase van de constructie te melden overgaat op hun cliënten, zondert dat deze gehouden kunnen worden tot melding van de identiteit van de advocaat, noch van de inhoud van het advies,
- advocaten die zelf tussenkomen in constructies handelen buiten de grenzen van hun beroep en kunnen zich niet op het verschoningsrecht beroepen,
- voor advocaten als intermediairs van het ‘tweede type’, zichzelf noch hun cliënten gehouden kunnen worden tot dergelijke verplichte meldingen.

14.

Bij een pluraliteit van gebruikers wordt dezelfde logica inzake intermediairs in het algemeen wordt doorgetrokken in het werkdokument COM(2017) 335 final van 21 juni 2017 van de Europese Commissie naar één meldingsplichtige gebruiker:

*“Iedere lidstaat neemt de noodzakelijke maatregelen om te waarborgen dat wanneer de verplichting tot verstrekking van inlichtingen over een te rapporteren grensoverschrijdende constructie of reeks van dergelijke constructies bij de belastingplichtige ligt en één dergelijke constructie of reeks van constructies wordt gebruikt door meerdere belastingplichtigen die verbonden ondernemingen zijn, alleen de belastingplichtige die belast was met het opzetten van de constructie of reeks van constructies met de intermediair, de inlichtingen overeenkomstig lid 1 verstrekt.”*

Artikel 8 bis ter (5 tot 8 en 10) van de aangenomen richtlijn bepaalt dat :

- het verschoningsrecht wettelijk moet geregeld zijn,
- indien de melding niet wordt verschoond, deze een inbreuk conform het nationaal recht van die lidstaat zou uitmaken op het beroepsgeheim,
- de intermediair die zich op de verschoning beroept daardoor verplicht is om ‘iedere andere intermediair’ of bij gebreke daarvan de relevante belastingplichtige op de hoogte te brengen,
- de intermediair enkel mag toegelaten worden de verschoning in te roepen als hij handelt binnen de grenzen van de nationale wet die het beroep definieert.

Deze andere intermediair of de belastingplichtig dienen te worden verplicht om zelf te melden. De andere intermediair zal dan de hiervoor besproken regels moeten volgen.

Met toepassing van de vereisten van een territoriale aanknopng in de lidstaat en een optreden van de intermediair dat kadert binnen de wijze waarop het beroep in die lidstaat is georganiseerd, wordt de omzetting van het verschoningsrecht verder besproken.

15.

De belastingplichtige zal bij pluraliteit van lidstaten waaraan dient te worden gemeld, enkel dienen te melden aan de lidstaat waarmee er de nauwste territoriale band bestaat (fiscaal inwoner, vaste inrichting, inkomsten verwerven of een activiteit heeft die geen vaste inrichting is). Bij pluraliteit van belastingplichtigen zal enkel de belastingplichtig die een rechtstreekse contractuele band had met de intermediair (zie werkdokument COM(2017) 335 final van 21 juni 2017 van de Europese Commissie) of deze die de implementatie beheert meldingsplichtig zijn.

Het artikel 8 bis ter (6) van de Richtlijn legt op dat in geval de intermediair het verschoningsrecht inroept conform artikel 8 bis ter (5) de relevante belastingplichtige meldingsplichtig wordt.

Deze bevoegdheidsregels zijn onverenigbaar met een effectieve rechtsbescherming van het beroepsgeheim van advocaten indien DAC6 zo wordt uitgelegd dat het nationaal recht van de relevante belastingplichtige deze kan verplichten tot melding van de identiteit van de advocaat en van de inhoud van het verleend advies. De uniformiteitsnorm van DAC6, het gelijkheidsbeginsel onder artikel 20 van het Handvest en het recht op een effectieve rechtsbescherming, vereisen dat alle cliënten van eenzelfde advocaat-intermediair aan dezelfde meldingsplicht worden onderworpen.

De cliënt van een advocaat-intermediair die onder het verschoningsrecht valt kan zo enkel gehouden worden door DAC6 om de constructie te melden in de plaats van de advocaat-intermediair in diens lidstaat. Een andere toepassing zou 26 (of 27..) andere lidstaten een de facto inmenging geven in de regels van het beroepsgeheim zoals omschreven in de lidstaat van de beroepsorganisatie van de advocaat. De Belgische advocaat-intermediair die het verschoningsrecht inroept zal deze Belgische meldingsplicht dan ook aan zijn cliënt moeten melden indien deze niet in België is gevestigd. De relevante belastingplichtige die dit niet doet is zo onderhevig naar de sancties naar Belgisch recht.

Deze extraterritoriale bevoegdheid is de enige bevoegdheidsinterpretatie die de eigen meldingsplicht van de relevante belastingplichtige kan verenigen met de rechten verleend onder het Handvest om zich te kunnen beraden met een advocaat.

16.

De volgende bevoegdheidsregels gelden voor de leden van beroepsorganisaties van advocaten en voor hun cliënten als relevante belastingplichtigen of als intermediairs van het eerste type :

- a) **De lidstaat van de beroepsorganisatie met beroepsgeheim naar nationaal recht is als enige bevoegd om het verschoningsrecht te regelen van haar aangeslotenen, beperkt tot de handelingen gesteld binnen de grenzen van dat beroep.**
- b) **De relevante belastingplichtige die een eigen meldingsplicht heeft omdat de advocaat-intermediair zijn verschoningsrecht inroept kan enkel gehouden zijn tot melding in de lidstaat die dat verschoningsrecht van de advocaat-intermediair regelt, tenzij de relevante belastingplichtige bewijst dat de constructie reeds werd gemeld in een andere lidstaat door een andere intermediair of hemzelf.**
- c) **De intermediair aan wie de advocaat-intermediair die het verschoningsrecht inroept dit meldt kan enkel gehouden zijn tot melding in de lidstaat die dat verschoningsrecht regelt, indien de constructie niet reeds werd gemeld door hemzelf of een andere intermediair in een andere lidstaat.**
- d) **De lidstaat van de beroepsorganisatie is niet bevoegd om de meldingsplicht te regelen voor de intermediairs die lid zijn van die beroepsorganisatie maar handelingen stellen die buiten de grenzen van het beroep vallen, dan gelden de bevoegdheidsregels voor het organiseren van de nationale meldingsplicht voor intermediairs die niet behoren tot een dergelijke beroepsorganisatie.**
- e) **De aangeslotene bij de beroepsorganisatie van een lidstaat die meldingsplichtige handelingen stelt als intermediair die buiten de grenzen van het beroep vallen kan derhalve enkel meldingsplichtig zijn voor die constructie in de enige lidstaat waarmee hij de nauwste band vertoont in de rangorde conform artikel 3 b) (21) van de Richtlijn, en in geval van**

**meldingsplichten in meerdere lidstaten, in de enige lidstaat die rangorde heeft conform artikel 8 bis ter (3) van de Richtlijn.**

- f) **Als wordt gemeld in de plaats van een advocaat-intermediair kan enkel diens cliënt kennis hebben van het feit en de inhoud van het verleende advies en deze kan niet verplicht worden om deze openbaar te maken onder het nationaal recht van dit lidstaat die het beroepsgeheim regelt. Enkel de fase van de constructie die het voorwerp uitmaakt van het verleend advies kan verplicht worden om te melden door de cliënt indien een meldingsplicht ontstaat door dat advies.**

### ***PRINCIPIËLE ONVERENIGBAARHEDEN VAN DAC6 MET HET PRIMAIR UNIERECHT.***

17.

In een op 15 januari 2019 online gepubliceerd artikel identificeert professor M. Stöber<sup>12</sup> meerdere mogelijke schendingen door DAC6 van het primair unierecht. Deze betreffen :

- Een krachtens artikel 115 VWEU aangenomen richtlijn beoogt het beter functioneren van de eengemaakte markt. DAC6 motiveert zich in haar overweging (2) vanuit het normdoel om op termijn tot een beter behoud van de belastbare basis te komen door het adviseren van grensoverschrijdende fiscale constructies te ontraden (p. 13-14 artikel).
- Een dergelijk oogmerk is uit zijn aard marktversturend daar het de fiscale optimalisatie binnen de lidstaat zelf niet tegengaat. De kenmerken die opgesomd staan in bijlage IV aan DAC6 om een constructie meldingsplichtig te maken zijn bovendien niet gemotiveerd vanuit een oogmerk van misbruik zodat de gehele logica onverenigbaar is met het principe van de eengemaakte markt dat vereist dat activiteiten niet worden belemmerd omdat ze grensoverschrijdend zijn (p. 14). De vrijheden van vestiging (artikel 49 VWUE), van diensten (artikel 56 VWUE) en kapitaal (artikel 63 VWUE) worden zo volgens deze auteur op een onverantwoordbare wijze geschonden door DAC6.
- Het artikel 8 van het Handvest bevat het recht op de bescherming van de persoonsgegevens ; DAC6 vereist dat de gegevens van de belastingplichtige in legale meldingsplichtige constructies moeten worden gemeld door de intermediair en die gegevens worden dan door DAC6 verplicht medegedeeld aan de administraties van andere lidstaten.
- Het artikel 16 van het Handvest bevat de vrijheid van ondernemerschap zoals erkend in het gemeenschapsrecht en de nationale wetgeving. Deze vrijheid houdt het recht in voor een onderneming om over haar financiële middelen te kunnen beschikken. Wat volgens deze auteur de bescherming inhoudt van het recht om voor de minst belaste weg te kiezen<sup>13</sup>. Het normdoel van DAC6 is daarom onverenigbaar met dit beschermd recht volgens professor Stöber.
- Het artikel 15 van het Handvest beschermt het recht op een vrije beroepsuitoefening, dat een recht op handelsgeheimen en bedrijfsgeheimen inhoudt<sup>14</sup>. Advocaten en fiscale raadgevers die door hun werkzaamheid een bijzondere kennis hebben opgebouwd inzake internationale fiscaliteit worden door de meldingsplicht in DAC6 op een zeer ingrijpende wijze gehinderd om hun beroep vrij uit te oefenen zo zij worden verplicht om deze geheimen aan de overheid te melden. Deze auteur wijst erop dat in het Verenigd Koninkrijk

---

<sup>12</sup> Professor M. Stöber doceert aan de Universiteit van de Duitse Stad Kiel ; <https://beck-online.beck.de/Bcid/Y-300-Z-BB-B-2018-S-1559-N-2>

<sup>13</sup> Met verwijzing naar de arresten van het HJEU, 21 februari 2006, C-255/02, Halifax, ECLI:EU:C:2006:121 en HJEU, 27 maart, 2014, C-314/12, UPC Telekabel Wien, ECLI:EU:C:2014:192

<sup>14</sup> Met verwijzing naar het arrest HJEU, 23 september 2004, C-435/02 en C-103/03, Axel Springer, ECLI:EU:2004:552.

grote ondernemingen zich hebben teruggetrokken uit het verlenen van adviezen die belastingen ontwijken ingevolge van gelijkaardige nationale wetgeving en bekritiseert opnieuw het normdoel van DAC6 om dergelijke activiteiten te ontmoedigen door de meldingsplicht.

- Het artikel 48 van het Handvest is een uitdrukking van het *nemo tenetur* beginsel en beschermt zo tegen zelf-incriminatie<sup>15</sup>.
- Het artikel 52 van het Handvest laat beperkingen op de door het Handvest beschermde rechten enkel toe mits inachtneming van het evenredigheidsbeginsel dat vereist dat zij noodzakelijk zijn en daadwerkelijk aan door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang of aan de eisen van de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen beantwoorden. Daaraan koppelt deze auteur de algemene vaststelling dat ernstige inbreuken op deze beschermde rechten ook een verhoogde motiveringsplicht in zich dragen van hun noodzaak om zo door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang te beschermen. Dat is niet het geval voor de inbreuken op de beschermde rechten van intermediairs en belastingplichtigen teneinde lekken in de nationale belastingwetgeving te stoppen.

18.

Het artikel van professor Stöber toont aan dat er belangrijke principiële vragen kunnen worden gesteld aan het normdoel van DAC6 vanuit het primair unierecht waaraan het zich moet conformeren.

Een lidstaat kan echter niet weigeren om een richtlijn toe te passen en zal bij de omzetting ervan dan bijzonder nauwlettend moeten motiveren waarom een bepaling van de richtlijn al dan niet strijdig is met het unierecht en hoe de keuze voor een gedeeltelijke omzetting de beperking op het fundamenteel recht tegemoet komt om aan de vereisten van evenredigheid gesteld door de artikels 52 en 53 van het Handvest te voldoen.

19.

Andere recente rechtsleer<sup>16</sup> wijst er op dat DAC6 als normdoel heeft om *potentieel* agressieve grensoverschrijdende constructie op een eerder stadium te kunnen melden aan lidstaten. Een agressieve grensoverschrijdende constructie is een constructie met als voornaamste doel, of met een van de voornaamste doelen om op een legale wijze een fiscaal voordeel te bekomen wegens mismatches tussen nationale of verdragsrechtelijke bepalingen of uit de techniciteit van een fiscaal systeem.

Dergelijke constructies kunnen nu reeds onderworpen worden aan een test via allerhande anti-misbruikbepalingen om het fiscaal voordeel enkel te verlenen als dit in overeenstemming is met de bedoeling en het voorwerp van de fiscale bepaling die de constructie beoogt.

Anti-misbruikbepalingen zijn in regel breed verspreid en gedefinieerd en kunnen zo reeds op vele situaties worden toegepast. Men kan zich zo objectief afvragen of de beoogde vervroegde waarschuwing om nationale wetgeving te kunnen aanpassen wel strikt genomen vereist is om 'onwettige' constructies aan te kunnen vechten? **Dit stelt de noodzakelijkheid van DAC6 in vraag bij het beoordelen van beperkingen op grondrechten.**

---

<sup>15</sup> Met verwijzing naar het arrest HJEU, 7 januari 2004, C-204/00, C-205/00, C-211/00, C-213/00, C-217/00 en C-219/00, Aalborg, ECLI:EU:C:2004:6

<sup>16</sup> Daniel W. BLUM en Andreas LANGER, 'European Union - At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law – Part 2', *European Taxation*, 2019 (Volume 59), Nr. 7, Journals IBFD.

20.

DAC6 beoogt uitdrukkelijk om ruimer te gaan en alle constructies meldingsplichtig te maken, van zodra zij grensoverschrijdend zijn, die *mogelijks* een fiscaal doel dienen. Zo worden bedoelingen en voorwerpen van fiscale normen volledig losgekoppeld van de meldingsplicht. Deze auteurs vinden bijvoorbeeld het Hallmark C.3 excessief waar door voordelen verleend door meer dan één dubbelbelastingverdrag de plicht tot melden ontstaat.

Het effect van dergelijke brede omschrijving is dat het onderscheid tussen belastingontwijking en belastingontduiking dat reeds in een schemerzone kwam via anti-misbruik bepalingen verder vertroebelt omdat hier het criterium verdwijnt van de proportionele verantwoording met het voorwerp en de bedoeling van de fiscale normen die worden toegepast.

Het zich vermoedelijk voordoen van een fiscaal voordeel maakt reeds dat de grensoverschrijdende constructie moet worden gemeld, zelfs dus als dat voordeel niet werd beoogd maar een louter gevolg ervan is. Deze zeer ruime meldingsplicht wordt door DAC6 enkel afgezwakt via de main benefit test voor bepaalde Hallmarks ; als het bekomen fiscaal voordeel als geheel bijkomstig kan worden aanzien aan het geheel van de constructie is er geen meldingsplicht van de constructie. Voor andere Hallmarks is deze toetsing echter niet mogelijk en moet steeds worden gemeld.

De auteurs BLUM en LANGER wijzen op diverse rechtspraak van het HJEU<sup>17</sup> waaruit volgt dat een proportionaliteit wordt vereist om een schending van vrijheden te verantwoorden door de budgettaire noodzaak voor de lidstaten om belastinginning te verzekeren. Waaronder de vereisten van het kunstmatig karakter (1) van een constructie die fiscale normen misbruikt (2), zonder dat dit mag leiden tot te algemene of onweerlegbare vermoedens van misbruik.

Waar geen tegenbewijs wordt toegelaten van het bijkomstig karakter van het fiscaal voordeel stelt zich derhalve de vraag naar proportionaliteit het hardst bij beperkingen van vrijheden of grondrechten.

21.

Deze rechtspraak van het HJEU betreft evenwel typisch nationale wetgeving. DAC6 is een regel van secundair unierecht. Echter vereist die rechtspraak van het HJEU ook dat secundaire unierecht dat vrijheden beperkt, beperkend wordt uitgelegd (bij voorbeeld overweging 59 in het arrest van 20 december 2017 van het HJEU<sup>18</sup>) :

*“59 Wat de maatregelen ter voorkoming van fraude en misbruik in de zin van artikel 1, lid 2, van de moeder-dochterrichtlijn betreft, moet worden opgemerkt dat bedoelde bepaling restrictief moet worden uitgelegd, aangezien met die bepaling wordt afgeweken van de algemene regel van deze richtlijn, op grond waarvan de belastingplichtige in aanmerking komt voor de gemeenschappelijke fiscale regeling die voor onder die richtlijn vallende moedermaatschappijen en dochterondernemingen geldt (zie in die zin arresten van 24 juni 2010, P. Ferrero en General Beverage Europe, C-338/08 en C-339/08, EU:C:2010:364, punt 45, en 8 maart 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).”*

Waar DAC6 zegt zich enkel te richten op grensoverschrijdende constructies, dient het beperkend te worden uitgelegd waar het in conflict komt met vrijheden of grondrechten. Nationale omzettingen die een meldingsplicht willen invoeren voor louter binnenlandse

---

<sup>17</sup> Noot 93 van hun bijdrage : ECJ, 12 Sept. 2006, Case C-196/04 , Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue , ECLI:EU:C:2006:544, para. 55, Case Law IBFD; and FR: ECJ, 7 Sept. 2017, Case C-6/16 , Eqiom SAS, formerly Holcim France SAS, Enka SA v. Ministre des Finances et des comptes publics , ECLI:EU:C:2017:641, para. 26, Case Law IBFD; and DE: ECJ, 20 Dec. 2017, Joined Cases C-504/16 and C-613/16, Deister and Juhler Holding v. Bundeszentralamt für Steuern, ECLI:EU:C:2017:1009, Case Law IBFD.

<sup>18</sup> HJUE, arrest van 20 december 2017, zaken C-504/16 en C-613/16, *Deister en Jugler Holdings t. Bundeszentralamt für Steuern*, ECLI:EU:C:2017:1009.

constructies zullen geen algemeen vermoeden uit hoofde van hallmarks kunnen verantwoorden voor beperkingen op vrijheden (zie overwegingen 60 en 61 van het besproken arrest) :

*“60 Het Hof heeft gepreciseerd dat een nationale wettelijke regeling slechts beoogt fraude en misbruik te voorkomen wanneer zij specifiek tot doel heeft gedragingen te verhinderen die erin bestaan volstrekt kunstmatige constructies op te zetten die **geen verband houden met de economische realiteit** en bedoeld zijn om **ten onrechte** een belastingvoordeel te verkrijgen (arrest van 7 september 2017, Egiom en Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).*

*61 Bijgevolg kan een algemeen vermoeden van fraude en misbruik geen rechtvaardiging vormen voor een belastingmaatregel die afbreuk doet aan de doelstellingen van een richtlijn **of afdoet aan de uitoefening van een door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheid** (arrest van 7 september 2017, Egiom en Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).”*

22.

DAC6 kan zich als normdoel niet beroepen op de noodzaak om fraude en misbruik te voorkomen, nu het zelf de band met het voorwerp en de bedoeling van fiscale normen heeft doorknipt.

DAC6 kan evenmin inroepen als verantwoording van de beperking van de vrijheden en grondrechten die gelden als primair Unierecht dat lidstaten vlugger in staat moeten kunnen worden gesteld om onbedoelde of ongewenste effecten voor hun nationaal fiscaal beleid aan te passen. Een nationale fiscale wetgeving of beleid is geen doel van het Unierecht onder de Verdragen.

Daarnaast werd er reeds op gewezen dat anti-misbruikbepalingen reeds een wettelijk Uniekader uitwerkten om misbruiken van nationale fiscale wetgevingen mee tegen te gaan. DAC6 gaat derhalve verder dan strikt vereist is om een normdoel te bereiken dat reeds door een andere bepaling van het Unierecht is uitgewerkt.

DAC6 stelt tenslotte dat het beoogt om door de meldingsplicht belastingplichtigen en hun adviesverleners dezen te willen ontraden om grensoverschrijdende instructies op te zetten. Het is onwaarschijnlijk dat dit normdoel proportioneel zal worden bevonden om de beperking van vrijheden en grondrechten onder het primaire Unierecht mee te verantwoorden.

23.

Lidstaten zijn bij de omzetting van secundair Unierecht gehouden aan de vereisten van het primair Unierecht. De auteurs BLUM en LANGER zien onder meer een schending van het recht op privacy (artikelen 7 en 8 van het Handvest).

Het kan volgens hen niet ernstig worden betwist dat de informatie die moet worden medegedeeld persoonlijke informatie en economische data betreft die beschermd worden door artikel 8 van het Handvest<sup>19</sup>. Waar de rechtspraak van het Europese Hof van Justitie nog ruimte kan laten voor interpretatie of persoonlijke informatie ook doorwerkt naar rechtspersonen, is dat geen geval van twijfel onder de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens<sup>20</sup>. De regel van de ruimste bescherming geldt in toepassing van artikel

---

<sup>19</sup> Noot 56 van hun bijdrage : P. Baker, Taxation and the European Convention on Human Rights , 40 Eur. Taxn. 8, p. 319 (2000), Journal Articles & Papers IBFD; P. Baker, Privacy Rights in an Age of Transparency: A European Perspective , 28 TNI, p. 583 et seq. (2016); M. Schaper, Data Protection Rights and Tax Information Exchange in the European Union: An Uneasy Combination , 23 MJ 3, p. 517 et seq. (2016); A. Rust, Data Protection as a Fundamental Right , in Exchange of Information and Tax Law p. 189 et seq. (E. Fort & A. Rust eds., Wolters Kluwer 2012); and Wöhrer (2007), supra n. 53 , at p. 296 et seq.

<sup>20</sup> Noot 65 van hun bijdrage : ECtHR, 14 Mar. 2013, Case No. 24117/08, Bernh Larsen Holding AS and Others v. Norway , para. 107; and NL: ECtHR, 16 June 2015, Case No. 75292/10, Othymia Investments BV v. the Netherlands , para. 37.

53 van het Handvest zoals uitgelegd door het arrest *Melloni* van het HJEU dat hiervoor werd aangehaald.

Deze auteurs stellen zich ook vragen naar de verantwoording onder artikel 52(1) van het Handvest dat vereist dat beperkingen op grondrechten strikt noodzakelijk zijn en niet verder gaan dan nodig. Een verantwoording die zich beperkt tot de budgettaire noodzaak van lidstaten kan daartoe niet dragend zijn en bedreigt door zijn potentieel ruime toepassing alle grondrechten in de domeinen waar het VWEU een harmonisatie machtigt.

Enkel de hallmarks van de categorie D kunnen zich volgens deze auteurs mogelijk verantwoorden onder artikel 52(1) van het Handvest omdat zij tot doel hebben om een uniforme toepassing van belastingregels te verzekeren. Andere hallmarks zoals het bestaan van een confidentialiteitsovereenkomst kunnen dat volgens hen niet.

Zij stellen zich verder vragen naar de verantwoording voor het automatisch uitwisselen van alle gemelde gegevens naar alle lidstaten. Ook de lidstaten die niet betrokken zijn bij de constructie. Naar hun mening is een mededeling van de gegevens uit de databank enkel verantwoordbaar op specifieke vraag van een lidstaat en kan dit niet automatisch zonder artikel 8 van het Handvest te schenden.

Ook het feit dat voor bepaalde categorieën van hallmarks er geen mogelijkheid is om via de main benefit test aan te tonen dat het fiscaal gevolg bijkomstig is, wordt als moeilijk verantwoordbaar aanzien.

Deze auteurs wijzen er in het einde van hun bijdrage op dat het zoeken naar de minst belaste weg een logisch gevolg is van de rechtsstaat. Het respect voor de rechtstaat vereist derhalve dat maatregelen zoals DAC6 zich dienen te verantwoorden van uit hun nut om fraude en misbruik te voorkomen en niet als instrument om een als politiek ervaren ongewenst gedrag te brandmerken alsof het een onwettig handelen betreft.

24.

In het Spaans tijdschrift *Nueva Fiscalidad* werd een artikel gepubliceerd van S. MORENO GONZALEZ<sup>21</sup>. In dat artikel wordt ook gewezen op diverse problemen die zich stellen onder de vereisten van het Handvest doordat :

- Er geen definitie is van het begrip ‘agressieve grensoverschrijdende fiscale constructies, hoewel er wel dient te worden voorzien in een ontradende sanctie. Daarbij wordt verwezen<sup>22</sup> naar een precedent in Frankrijk waarbij een nationale meldingsplicht werd ingevoerd van schema’s van fiscale optimalisatie. De Franse Conseil constitutionnel heeft in een arrest van 29 december 2013 (nr. 2013-685) geoordeeld dat normen die ernstige sancties invoeren moeten voldoen aan het criterium van rechtszekerheid en de vereiste van duidelijkheid van strafrechtelijke normen. Vage normen konden naar het oordeel van dit hoog rechtscollege niet proportioneel toelaten om dergelijke verstrekkende verplichtingen op te leggen aan de beroepsgroepen van advocaten en fiscale raadgevers.
- Het beroepsgeheim van advocaten dat wordt beschermd door de artikelen 6 én 8 EVRM, welke normen ook worden beschermd door de artikelen 7, 47.2 en 48.2 van het Handvest<sup>23</sup>.

---

<sup>21</sup> Saturina MORENO GONZALEZ, ‘La Directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: Transparencia, certeza jurídica y derechos fundamentales.’, *Nueva Fiscalidad*, Número 2, Abril-Junio 2019, pp. 19 – 72.

<sup>22</sup> Zie voetnoot 128 van het besproken artikel.

<sup>23</sup> Met verwijzing naar HJEU, 15 september 2010, *Akzo Nobel Chemicals Ltd and Akcros Chemicals Ltd vs. Commission*, C-550/07, §§ 40-44 en de inachtnaam door het HJEU van rechtspraak van het EHRM inzake het beroepsgeheim van advocaten met verwijzing naar EHRM, 6 december 2012, *Michaud t. Frankrijk*, (nr. 12323/11) en EHRM, 1 december 2015, *Brito Ferrinho Bexiga Vila-Nova t. Portugal*, (nr. 69436/10).



**Gelet op deze ernstige kritiek op de verenigbaarheid van DAC6 met de artikelen 52 en 53 van het Handvest voor zowel de noodzakelijkheid als de proportionaliteit, behoren lidstaten een strikte interpretatie van DAC6 toe te passen en steeds de beperkingen op fundamentele rechten te milderen door een constructie niet als agressief en meldingsplichtig te aanzien indien enkel een bijkomstig fiscaal effect zich aandient.**

## **WELKE MATERIES VALLEN ONDER DE DAC6 MELDINGSPLICHT?**

25.

DAC6 werd aangenomen bij toepassing van artikel 115 VWEU inzake DIRECTE BELASTINGEN. De Belgische Staat mag verder gaan dat wat DAC6 voorschrijft, maar kan daarbij niet voorbijgaan aan het normdoel van een richtlijn die wordt gemotiveerd vanuit artikel 115 VWEU. Met name het normdoel om de marktverstoring tegen te gaan door agressieve fiscale constructies die tot een concurrentievoordeel leiden.

Op p. 66 van het verslag van de Commissie is de beperking van DAC6 tot directe belastingen de beste keuze vanuit drie onderzochte criteria : 'effectiveness', 'efficiency' en 'coherence'. Op p. 38 wordt overwogen :

*“In theory, any type of tax or duty may suffer from aggressive tax planning. However, the problem definition shows that the concerns are related to international tax issues which are precisely linked to income taxes. **On this premise, it is justified to focus on direct taxation.**”*

Niettegenstaande de algemene bewoordingen van het artikel 2 (1) van de basis-Richtlijn dat zich van toepassing verklaart *op elke vorm van belastingen die door of namens een lidstaat of de territoriale of bestuurlijke onderdelen van een lidstaat, met inbegrip van de lokale overheden, worden geheven*, is een omzetting van DAC6 die verder reikt dan de materie van de inkomstenbelastingen aanvechtbaar vanuit het eigen normdoel van DAC6 en dat van de Richtlijn zelf.

Immers werd deze Richtlijn ontworpen als een systeem tot uitwisseling van gegevens tussen lidstaten om een betere werking van de interne markt mogelijk te maken. DAC6 voert daar een gehele nieuwe dimensie aan toe door derden (niet-lidstaten) in dit proces van gegevensuitwisseling te betrekken.

De laatste overweging nr. 29 van de Richtlijn herinnert aan het in artikel 5 VEU neergelegde subsidiariteitsbeginsel ; de organisatie van gegevensuitwisseling tussen lidstaten was vereist voor de werking van de interne markt en het evenredigheidsbeginsel vereist daarom dat deze richtlijn niet verder reikt dan hetgeen nodig is om deze doelstelling te verwezenlijken.

Voor zover de Commissie in haar verslag (p. 37 – 38) bepleit dat DAC6 nodig is om in toepassing van artikel 115 VWEU de interne markt specifiek te beschermen inzake inkomstenbelasting :

*‘VAT, custom duties, excise duties as well as on social security contributions are already covered by specific rules (...) the problem definition shows that the concerns are related to international tax issues which are precisely linked to income taxes. On this premise, it is justified to focus on direct taxation (...) notably personal and corporate income tax.’*

is een uitlegging van DAC6 die deze verplichtingen in hoofde van niet-lidstaten ook van toepassing wil verklaren in andere materies die enkel aangaande lidstaten uitdrukkelijk is geregeld in de Richtlijn, dus strijdig met artikel 5 VEU en het daarin vervatte

subsidiariteitsbeginsel. Ook de bijlage IV aan DAC 6 met meldingsplichtige kenmerken kan dan niet buiten de context van directe belastingen om worden toegepast en uitgelegd.

26.

Recente rechtsleer<sup>24</sup> wijst daarbij er op dat alle Unierecht onder artikel 115 VWEU zich moet kunnen verantwoorden vanuit het effect op en voor de interne markt zoals omschreven door artikel 26 (2) VWEU en de rechtspraak van het HJEU dat dit artikel oplegt om hetzij obstakels tegen de vrijheden op te heffen, dan wel verstoring van mededinging tegen te gaan door nationale wetgeving van lidstaten die de interne markt direct raken (ref. naar HJEU, arrest van 13 juli 1994, inzake C-350/92, *Spanje t. de Raad*, ECLI:EU:C:1995:237, § 32 en HJEU, arrest van 12 december 2006, inzake C-380/03, *Duitsland t. de Raad*, ECLI:EU:C:2006:772, §. 37).

DAC6 heeft moeite om zich te verantwoorden vanuit deze vereiste van primair unierecht. Het behartigen van de fiscale belangen van de lidstaten komt niet voor in de definitie van artikel 26 (2) VWEU, **zodat zowel de hallmarks als de andere verplichtingen onder secundair Unierecht zich éérs moeten verantwoorden vanuit hun marktverstoringe werking alvorens bovendien een verantwoording vanuit de nationale budgettaire belangen te kunnen krijgen om het voorwerp uit te maken van maatregelen.**

Indien informatieverplichtingen tussen lidstaten onder de Richtlijn voor informatie die deze lidstaten bekomen onder hun nationale fiscale wetgeving niet ingrijpt in de rechten en verplichtingen van hun burgers, kan hetzelfde hoegenaamd niet gezegd worden voor DAC6.

Het anders behandelen van nationale verrichtingen en grensoverschrijdende verrichtingen vindt geen rechtvaardiging vanuit nationale budgettaire belangen in de rechtspraak van het HJEU maar wel vanuit de noodzaak voor een lidstaat om belastingontduiking of misbruik tegen te kunnen gaan.

27.

Bijgevolg dient elke maatregel en hallmark die DAC6 voorschrijft te worden uitgelegd bij de omzetting vanuit marktverstoring en de noodzaak om moeilijkheden te overbruggen in het effectief belastingen van *buitenlands* inkomen van *hun eigen rechtsingezetenen*. Zo niet kan dit een precedent vormen dat de leden van de Raad toelaat om elke vorm van harmoniserende maatregelen te nemen buiten de bestaande bevoegdheidsverdeling om tussen de Unie en de lidstaten.

Ook dient erover te worden gewaakt bij de omzetting van DAC6 om geen marktverstoringe maatregelen in het leven te roepen. Het viseren van grensoverschrijdende constructies met een fiscale implicatie is niet meteen een criterium dat aanmoedigt om zich elders te vestigen en dus op een gespannen voet staat met de vrijheid op vestiging (artikel 49 VWEU).

Het hallmark van een vertrouwelijkheidsverplichting onder categorie A kan ook moeilijk worden verantwoord vanuit deze vereisten van primair unierecht. Enkel de hallmark kenmerken van categorie D kunnen zich verantwoorden vanuit de noodzaak om ontwijking van meldingsplicht onder ander Unierecht tegen te gaan. De overige hallmarks zullen een toetsing vergen door het Europees Hof van Justitie van hun verenigbaarheid met effectief fiscaal toezicht op de markt om belastingontwijking of – ontduiking tegen te gaan<sup>25</sup>.

---

<sup>24</sup> Daniel W. BLUM en Andreas LANGER, 'European Union - At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law – Part 1', *European Taxation*, 2019 (Volume 59), Nr. 6, Journals IBFD.

<sup>25</sup> BLUM en LANGER, *l.c.*, noot 45 met verwijzing naar C. Osterloh-Konrad, C. Heber & T. Beuchert, *Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle in Deutschland (Gutachten erstellt im Auftrag des Bundesministeriums für Finanzen)*, p. 74 et seq. (Max-Planck-Gesellschaft 2017)

De motivering in het verslag van de Commissie om fiscale optimalisatie inzake inkomstenbelastingen via grensoverschrijdende constructies vroeger zichtbaar te maken voor lidstaten kan mogelijks nog aan deze test van dit primair unierecht voldoen. Het is onzeker of andere vormen van belastingen zich ook kunnen verantwoorden vanuit een marktverstoring effect bij de omzetting van DAC6. Het is minstens een aandachtspunt voor de nationale wetgever om ter zake in een motivering vanuit het primair unierecht te voorzien voor elke andere materie die wordt overwogen.

28.

In andere recente rechtsleer worden de technieken van de hallmarks zelf op de korrel genomen omdat het beweerdelijk moeilijk zou zijn om een agressieve grensoverschrijdende constructie te omschrijven<sup>26</sup>; immers bestaat er een definitie van wat een 'agressieve grensoverschrijdende constructie' is sedert de aanbeveling van de Europese Commissie van 6 december 2012, met name het zoeken naar voordelen om de belastingplicht te verlagen door de techniciteit van een fiscaal systeem of door mismatches tussen twee of meer fiscale systemen<sup>27</sup>.

De techniek van de hallmarks om een probleem op te lossen dat niet bestaat, alsook de uitgebreide lijst van hallmarks en hun repetitief karakter staan volgens deze auteurs op een gespannen voet met het tweede protocol dat uitvoering verleent aan het subsidiariteitsprincipe dat vervat is in artikel 5 VEU.

29.

Dezelfde aanbeveling omschrijft in haar punt 4.7 een belastingvoordeel als :

*“In determining whether an arrangement or series of arrangements has led to a tax benefit as referred to in point 4.2, national authorities are invited to compare the amount of tax due by a taxpayer, having regard to those arrangement(s), with the amount that the same taxpayer would owe under the same circumstances in the absence of the arrangement(s). In that context, it is useful to consider whether one or more of the following situations occur:*

- (a) an amount is not included in the tax base;*
- (b) the taxpayer benefits from a deduction;*
- (c) a loss for tax purposes is incurred;*
- (d) no withholding tax is due;*
- (d) foreign tax is offset.”*

**Het kan zo worden aanbevolen – naar de eigen woorden van de Commissie – en in overeenstemming met het primair Unierecht aan lidstaten om te overwegen om de omzetting :**

- a) te beperken tot de inkomstenbelasting uit hoofde van het subsidiariteitsbeginsel,**
- b) een gedeeltelijke omzetting te motivering vanuit de vereiste om effectief te verhelpen aan verstoring van de interne markt waar deze in conflict komt met vrijheden of fundamentele rechten naar primair Unierecht,**
- c) de algemene definitie van een belastingvoordeel op te nemen om de plicht tot aangifte van een constructie enkel te *activeren* als én een dergelijk resultaat wordt bekomen én een opgelijst hallmark wordt geactiveerd.**
- d) De main benefit test te voorzien om een uitzondering te wettigen op deze verplichting om te rapporteren en dit voor alle types van hallmarks.**

<sup>26</sup> René OFFERMANS en Rita BOTELHO MONIZ, 'Current Trends Regarding Disclosure Mechanisms : Reporting Ultimate Beneficial Ownership – Part 1', *European Taxation*, April 2019, p. 162 – 168, in het bijzonder p. 168.

<sup>27</sup> Europese Commissie, Commission Recommendation on aggressive tax planning, C(2012) 8806 final (6 Dec. 2012).

30.

Zo niettemin een bredere toepassing wordt overwogen van DAC6 naar andere materies door de Belgische wetgever, waarvoor alle voorbehoud over de verenigbaarheid met het Unierecht, waardoor ook grensoverschrijdende constructies met een belastingvoordeel inzake indirecte belastingen onder het toepassingsgebied vallen van de meldingsplicht, zal deze omzetting in bepaalde van deze indirecte materies niet kunnen gebeuren in België zonder de 3 gewesten daarbij te betrekken. Dit in toepassing van de bevoegdheidsverdelende regelen binnen de Belgische rechtsorde (artikelen 3 en 5 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, van artikel 11 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen en artikel 4 van de bijzondere wet van 12 januari 1989 met betrekking tot de Brusselse instellingen).

Het arrest van 19 september 2014 van het Grondwettelijk Hof (Gw.H. nr. 130/2014) dat is tussengekomen inzake de regularisatiewet van 11 juli 2013 heeft geoordeeld (overwegingen) :

*“B.8.2. Tenzij het gewest er anders over beslist, zorgt de federale Staat evenwel voor « de dienst van de in artikel 3, eerste lid, 1° tot 8° en 10° tot 12° bedoelde belastingen ».*

*Uit de parlementaire voorbereiding van de bijzondere wet van 13 juli 2001 tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten, die de bijzondere wet van 16 januari 1989 heeft gewijzigd, blijkt dat de « dienst van de belasting » betrekking heeft op de feitelijke vaststelling van de belastinggrondslag, de berekening van de belasting, de controle van de belastinggrondslag en van de belasting, de daarop betrekking hebbende betwistingen (zowel administratief als gerechtelijk), en de inning en de invordering van de belastingen (met inbegrip van de kosten en de intresten) (Parl. St., Kamer, 2000-2001, DOC 50-1183/007, p. 160).”*

De drie gewesten hebben eigen procedures uitgewerkt voor hun fiscale bevoegdheden :

- Decreet van de Vlaamse Raad van 23 december 2013 houdende de Vlaamse Codex fiscaliteit, *B.S.*, 23 december 2013,
- Decreet van het Waals Gewest van 6 mei 1999 betreffende de vaststelling, inning en betwisting inzake gewestelijke belastingen, *B.S.*, 1 juli 1999,
- Ordonnantie van 21 december 2012 tot vaststelling van de fiscale procedure in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, *B.S.*, 8 februari 2013

De federale wetgever kan in die materies geen procedures wijzigen zonder overleg met de 3 gewesten. Een meldingsplicht is een procedurele regel.

Het is waarschijnlijk dat ingeval van overleg er geen tijdige omzetting zal gebeuren van DAC6, minstens deze omzetting aanzienlijk meer tijd in beslag zal nemen na 31 december 2019. Dit is hoogst onwenselijk gelet op het wel zeer ingrijpende terugwerkend effect in 2020 naar 25 juni 2018 van de DAC6 meldingsplicht.

31.

**Op grond van deze voorgaande overwegingen beperkt een omzettingswet zich best tot de federale materie van de inkomstenbelastingen.**

Daar de inlichtingen die moeten worden verschaft legale constructies betreffen voor het normdoel van DAC6, verdient het aanbeveling om de omzetwet in te voeren via wetsbepalingen onder ‘inlichtingen’ in het wetboek inkomstenbelastingen.

32.

Bijlage IV aan DAC6 bepaalt de kenmerken waardoor een grensoverschrijdende constructie meldingsplichtig wordt. Sommige van deze kenmerken worden pas geactiveerd na een ‘main benefit test’. Bijlage IV stelt dat :

*“Aan die toets is voldaan indien kan worden aangetoond dat het belangrijkste voordeel dat of een van de belangrijkste voordelen die, gelet op alle relevante feiten en omstandigheden, redelijkerwijs te verwachten valt van een constructie het verkrijgen van een belastingvoordeel is.”*

De concrete bewijsregeling wordt opengelaten voor invulling door de lidstaten.

**Teneinde onnodige en overbodige werklast voor zowel de fiscale administratie als voor de betrokken intermediairs en belastingplichtigen te vermijden, kan België criteria bepalen die grensoverschrijdende constructies vrijstellen.** De bijkomstige aard van het belastingvoordeel kan logischerwijze blijken uit zijn geringe verhouding tot de kost van de constructie, of tot de beoogde/behaalde omzet of uit de mogelijkheid om een vergelijkbaar fiscaal voordeel te behalen in een puur Belgische context.

Maar ook categorieën van handelingen kunnen worden vrijgesteld, zoals het bijstaan bij het invullen van belastingaangiften en meer in het algemeen de bijstand aan het voldoen van andere wettelijke aangifteplichten waardoor de Belgische Staat of de buitenlandse staat kennis krijgt van de inhoud daarvan. Op basis van dergelijke criteria kunnen dan reeksen van handelingen of activiteiten in een uitvoeringsbesluit worden aangemerkt als niet-meldingsplichtig onder de main benefit test.

Andere kenmerken worden opgesomd in bijlage IV aan DAC6 en maken de grensoverschrijdende constructie meldingsplichtig zonder toetsing aan de main benefit test. Deze worden best letterlijk overgenomen in datzelfde uitvoeringsbesluit om een soepele aanpassing mogelijk te maken in functie van latere rechtspraak omtrent de verplichtingen onder DAC6 en hun verenigbaarheid met het primair unierecht.

De anonimiteit inzake Pre-filing alsook Ruling zelf wordt best uitdrukkelijk geregeld in een wettekst om rechtsonzekerheid weg te nemen bij alle betrokkenen. Bij gebrek aan een duidelijke wettelijke bepaling zal de praktijk van de Pre-filing zo goed als zeker verdwijnen, wat juist contraproductief is met het normdoel van de richtlijn dat bedoelt om de lidstaten te informeren van constructies alvorens zij worden opgezet. Een suggestie van omzetting :

*“Een grensoverschrijdende constructie is niet meldingsplichtig als zij reeds ter kennis is gebracht van de Belgische staat in toepassing van een andere wettelijke bepaling of het belastingvoordeel dat erdoor wordt bekomen ook kan worden bekomen in een puur Belgische context of door zijn omvang bijkomstig is ten opzichte van de geïnvesteerde of te investeren kosten of de behaalde dan wel voorziene omzet. De Koning stelt een lijst op van niet-meldingsplichtige constructies die tevens ook een lijst omvat van grensoverschrijdende constructies die meldingsplichtig zijn ongeacht de bijkomstige aard van het belastingvoordeel.*

*Constructies in pre-filings bij de Dienst Voorafgaande Beslissingen zijn niet meldingsplichtig, ook niet als zij anoniem zijn opgesteld. Deze constructies worden wél meldingsplichtig vanaf de eerst stap van hun implementatie door de relevante belastingplichtige of de tussenpersoon die deze daarmee belast, tenzij er daarvoor een voorafgaandelijke beslissing werd afgeleverd.”*

## **DE SANCTIEPLICHT VAN DAC6.**

33.

DAC6 vereist van de lidstaten om een ontradende sanctie op te leggen bij miskennen van de meldingsplicht. DAC6 voorziet ook uitdrukkelijk in de plicht van de lidstaten om in een retroactieve meldingsplicht te voorzien die ingaat vanaf 25 juni 2018. Alle constructies die sedert 25 juni 2018 meldingsplichtig worden, moeten uiterlijk op 31 augustus 2020 worden gemeld.

De eerste vraag hierbij is of deze retroactieve werking het primair Unierecht schendt. In geval van een schending is de tweede vraag in welke uitlegging van DAC6 dat primair Unierecht niet langer wordt geschonden.

Het EVRM maakt onderdeel uit van het primair Unierecht (artikel 6 VEU) in de mate waarin en zoals dit wordt toegepast binnen de grondwettelijke tradities van de lidstaten. Deze artikelen kunnen niet worden uitgelegd als de individuele invulling dat door het grondwettelijk hof van een lidstaat wordt verleend aan het EVRM. Het betreft de gezamenlijke traditie zoals de lidstaten hebben bepaald in het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie.

Het VEU (artikel 6 (1)) verplicht zo de lidstaten tot naleving van het Handvest als de synthese van deze tradities bij de omzetting van unierecht naar het nationaal recht. Een richtlijn moet worden uitgelegd op een wijze die het primair unierecht niet schendt.

Het artikel 49 eerste lid van het Handvest verzet zich tegen het opleggen van een sanctie (een straf) uit hoofde van de inbreuk op een wetsbepaling die niet eerder bestond :

*“Artikel 49 - Legaliteitsbeginsel en evenredigheidsbeginsel inzake delicten en straffen*

*1. Niemand mag worden veroordeeld wegens een handelen of nalaten dat geen strafbaar feit naar nationaal of internationaal recht uitmaakte ten tijde dat het handelen of nalaten geschiedde. Evenmin mag een zwaardere straf worden opgelegd dan die welke ten tijde van het begaan van het strafbare feit van toepassing was. Indien de wet na het begaan van het strafbare feit in een lichtere straf voorziet, moet die worden toegepast.”*

Een sanctie is daarom enkel proportioneel verantwoordbaar in hoofde van de intermediair voor informatie of handelingen die na de inwerkingtreding van de omzettingwet werden bekomen of hadden moeten worden gesteld.

De Commissie heeft zelf aangegeven dat disproportionaliteit dreigt bij een te ruime invulling van de meldingsplicht (p. 62-63, Doc SWD (2017), 236).

34.

DAC6 moet derhalve worden omgezet op een wijze die dit grondrecht niet schendt. Dit vereist een proportionele afwijking van wat na de inwerkingtreding van de omzettingwet moet worden gemeld in vergelijking met betrekking tot wat tot dan moest worden gemeld voor de periode die deze inwerkingtreding voorafgaat.

Hoe langer de periode van de omzetting van DAC6 duurt, hoe groter de rechtsonzekerheid voor de intermediairs en de gebruikers van de constructies inzake de informatie die zij zullen moeten geven en documenteren. Deze terugwerking stelt talrijke praktische problemen die de proportionaliteit beperking van DAC6 kunnen verantwoorden naar het verleden toe :

- Quid voor constructies die reeds in een meldingsplichtige fase zaten voordat DAC6 werd gepubliceerd ?
- Quid voor de meldingsplicht van intermediairs die niet meer tussenkomen in 2020 ?
- Hoe nu al weten wat een eerste stap van implementatie is (niet eens gedefinieerd) ?

Logische beperkingen van het retroactief effect van de meldingsplicht zijn :

- een termijn voor retroactieve meldingen die ruim is opgevat na de inwerkingtreding ; minstens drie maand, in plaats van één maand, wat mogelijk is indien de inwerkingtreding eind april 2020 kan gebeuren,

- de meldingsplicht te beperken naar zowel tussenpersonen als relevante belastingplichtigen tot die constructies die nog ‘actief’ zijn op datum van inwerkingtreding,
- geen sancties opleggen aan de intermediair wegens een onvolledige melding indien de ontbrekende gegevens in diens melding niet aan hem werden medegedeeld of ter beschikking gesteld sedert 25 Juni 2018.

35.

In het verslag voor de commissie (p. 66 - 67) wordt vooropgesteld dat de retroactiviteit best wordt beperkt tot nieuwe constructies inzake inkomstenbelastingen :

*“The preferred options will consist of the following fundamental features :*

- *Only direct taxes are covered;*
- *Intermediaries have the primary reporting obligation and users a secondary;*
- *(..)*
- *Only **new schemes** ( a = fases die dan ter kennis komen van de tussenpersoon) and **schemes that were put in place** ( b = beheerd) **after political agreement on this Directive was reached** in Council will have to be reported (limited retrospectively);*
- *(..)*

*It is therefore envisaged that the burdens should be accommodated by existing compliance obligations of intermediaries’.*

Een inwerkingtreding conform het Handvest kan derhalve mits deze formulering :

*‘Deze wet treedt in werking op de tiende dag na diens publicatie in het Belgisch Staatsblad.*

*Alle constructies die **vanaf de inwerkingtreding** (a) ter beschikking worden gesteld, gereed gemaakt, of waarvan de eerste stap wordt geïmplementeerd zijn meldingsplichtig voor de toepassing van deze wet.*

*De **intermediairs** die **geïmplementeerde constructies** (b) opvolgen op datum van de inwerkingtreding en die zelf meldingsplichtig zijn, dienen deze constructie te melden en dit uiterlijk in de loop van de derde maand die volgt op de maand van de inwerkingtreding.*

*Constructies die actief zijn op uiterlijk 30 april 2020 en waarvan de eerste stap reeds werd **geïmplementeerd** (b) na 24 juni 2018 dienen te worden gemeld **door de relevante belastingplichtige** voor uiterlijk 31 augustus 2020. Een constructie is actief als de fiscale positie die zij beoogt wezenlijk onveranderd is gebleven.*

*De bijzondere wettelijk onderzoeksbevoegdheden voor de controle op de toepassing van de wet zijn beperkt tot die constructies die meldingsplichtig zijn per 30 april 2020 en beperkt tot die documenten en inlichtingen die niet verder teruggaan dan 25 juni 2018.”*

Het legaliteitsbeginsel vervat in artikel 49 lid 1 van het Handvest vereist dat een regel duidelijk is opdat hij kan leiden tot een wettig verantwoordbare sanctie bij de miskennis ervan.

DAC6 geeft geen rechtszekerheid over wanneer juist de meldingsplicht ontstaat zodat de gebruikte definities arbitraire interpretaties niet uitsluiten. Gelet op de vereiste van ‘ontradende’ sancties wanneer niet of onvolledig wordt gemeld, verdient het sterke aanbeveling dat deze onzekerheid zo veel als mogelijk wordt weggenomen door duidelijke definities.

Een ‘theoretisch’ schema heeft - zolang het niet wordt toegepast - geen effect op de inkomsten van de lidstaten en is derhalve moeilijk objectief te bepalen. Wat vermoedelijk wordt bedoeld door DAC-6 onder ‘het ter kennis brengen’ is dat wanneer een ‘draaiboek’ wordt ter kennis

gebracht aan een belastingplichtige dat daarna eenvoudig door deze toepasbaar is (zie Hallmark categorie A, 3°).

Eenzelfde tussenpersoon is niet noodzakelijk verder betrokken bij elke verdere stap van de implementatie. Niemand kan worden gestraft voor andermans daden. Als men niet langer weet wat er dient te worden gemeld kan men niet melden wat men niet langer weet, en er ook niet meer worden voor gestraft met sancties.

36.

Het verbod op zelf-incriminatie zit vervat in artikel 48, tweede lid van het Handvest :

*“Artikel 48 - Vermoeden van onschuld en rechten van de verdediging*

- 1. Eenieder tegen wie een vervolging is ingesteld, wordt voor onschuldig gehouden totdat zijn schuld in rechte is komen vast te staan.*
- 2. Aan eenieder tegen wie een vervolging is ingesteld, wordt de eerbiediging van de rechten van de verdediging gegarandeerd.”*

De eerbiediging van de rechten van verdediging houdt het verbod op zelf-incriminatie in. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens heeft in een arrest van 16 juni 2015 geoordeeld dat het zwijgrecht niet geldt bij een administratieve aangifteplicht jegens belasting-administraties<sup>28</sup>.

In drie gevallen legt DAC6 een verplichting op aan de belastingplichtigen om grensoverschrijdende constructies te melden. Deze gevallen betreffen :

- Als er geen intermediairs tussenkomen in het uitdenken en toepassen van de constructie.
- Als er enkel intermediairs tussenkomen die door hun beroepsgeheim geen melding kunnen doen.
- Als er beroep wordt gedaan op intermediairs van buiten de Europese Unie.

Wat als de gemelde constructie frauduleus blijkt te zijn ? Kan die informatie die uit hoofde van de mededeling gebruikt worden in het fiscaal proces of het strafproces ? En wat als het administratief onderzoek werd geactiveerd door een dergelijke melding ? Vervalt dan het hele onderzoek wegens schending van artikel 48 (2) van het Handvest ?

En als de constructie perfect wettig blijkt ; is deze meldingsplicht dan gelijk te stellen met een loutere plicht tot het indienen van een belastingaangifte ? Of gaat deze verplichting verder doordat DAC6 vereist dat er in een ontradende sanctie moet worden voorzien ?

Maar ongeacht van de vraag naar de inhoud, is het feit dat de inhoud van geschriften tussen advocaten en cliënten moet worden gemeld een onevenredige inbreuk op het Handvest (zie hierna).

Het zijn vragen die door het Hof van Justitie van de Europese Unie zullen worden afgewogen. Wat daarbij een factor zal zijn is de vraag of de verplichting tot melding minstens duidelijk omschreven wordt in de nationale omzettingwet naar tijd en inhoud en de sanctie daarmee in verhouding staat<sup>29</sup>.

---

<sup>28</sup> EHRM, 16 juni 2014, 787/14, van Weerelt t. Nederland.

<sup>29</sup> HJEU, 5 juli 2012, C-318/10, SIAT, ECLI:EU:C:2012:415, § 50 (een geschikte beperking (op de vrijheid van kapitaal om marktverstoring tegen te gaan ingevolge directe belastingen) moet steeds toelaten aan de belastingplichtige om te bewijzen dat er voor die transactie een economische verantwoording bestaat zonder deze daarbij te onderwerpen aan onnodige administratieve belemmeringen om dit bewijs te kunnen leveren) en § 58 (de vereisten van de rechtszekerheid, die verlangt dat rechtsregels duidelijk en nauwkeurig zijn en de gevolgen ervan voorzienbaar zijn, met name wanneer zij nadelige gevolgen kunnen hebben voor particulieren en ondernemingen).



37.

De omzettingwet regelt bijgevolg best in toepassing van de artikelen 48 (2) en 49 (1) van het Handvest in duidelijke bewoordingen wanneer een plicht tot het stellen van een sanctioneerbare handeling ontstaat en uitdooft. Een voorstel van wettekst dan aan die vereisten voldoet :

*“De intermediair die niet langer optreedt wanneer de constructie door een andere intermediair voor het eerst ter kennis wordt gebracht aan de belastingplichtige en noch op enig tijdstip daarna optreedt in verband met deze constructie is niet meldingsplichtig.*

*De intermediair die niet langer optreedt in een latere fase van de constructie na de kennisgeving ervan aan de belastingplichtige is niet-meldingsplichtig voor de fases die nadien worden uitgevoerd en een eigen meldingsplicht in zich dragen.*

*Relevante belastingplichtigen en intermediairs die in kennis werden gesteld door de gerechtelijke overheden dat een onderzoek lastens hen wordt gevoerd, worden voor de duur van dit onderzoek en van het eventuele daaropvolgende strafproces, vrijgesteld van de meldingsplicht voor de constructies die het voorwerp uitmaken van dat onderzoek.”*

En inzake een definitie van duidelijke criteria voor het moment dat per fase de meldingsplicht activeert :

*“De constructie wordt ter beschikking gesteld op het ogenblik van de afgifte van een document of een andere vorm van mededeling van informatie aan de relevante belastingplichtige houdende opgave van alle of de voornaamste handelingen die leiden tot een fiscaal voordeel in geval deze opgegeven handelingen worden uitgevoerd.*

*De constructie wordt gereed gemaakt op het ogenblik van de afgifte van een document of een andere vorm van mededeling van informatie aan de relevante belastingplichtige vereist om de rechtspositie of de fiscale toestand van de relevante belastingplichtige te wijzigen zoals vereist voor de implementatie van de constructie.*

*De eerste stap in de implementatie van de constructie vangt aan op het ogenblik dat de rechtspositie in een overeenkomst of de fiscale toestand van de relevante belastingplichtige wordt gewijzigd of zal worden gewijzigd. De datum van ondertekening van de overeenkomsten tot wijzigen van de rechtspositie of het indienen van de formulieren met het oog op het wijzigen van de fiscale toestand van de relevante belastingplichtige geldt als datum van de eerste stap in de implementatie.*

*De tussenpersoon volgt een constructie op wanneer zijn tussenkomst wordt gevraagd om de onder de constructie beoogde rechtspositie onder overeenkomsten of de fiscale toestand te behouden of te wijzigen. De datum van de opvolging is deze waarop de tussenpersoon het advies aflevert aan de relevante belastingplichtige over de te stellen handelingen of het niet stellen van handelingen, dan wel op dag van een door de tussenpersoon gestelde handeling namens en voor rekening van de relevante belastingplichtige of de tussenpersoon die namens hem handelt.*

*De tussenpersoon wordt voor elke onderscheiden fase van gereedmaken, implementatie en opvolging meldingsplichtig wanneer zijn tussenkomst voor het eerst werd gevraagd door de relevante belastingplichtige of een tussenpersoon die namens die relevante belastingplichtige optreedt.”*

De voorgestelde definities viseren een ‘bedoeling’, vergelijk met een ‘inzicht’ van het strafrecht waarmee handelingen worden gesteld, doordat er in ‘effectieve, proportionele en ontradende’ boetes moeten worden voorzien volgens DAC6. Als er al een onderscheid is met straffen in de strafrechtelijke zin van het woord is dit flinterdun.

Door de hoeveelheid van hallmarks dreigen er eindeloze discussies te ontstaan over hoe elke fase zich tot een hallmark verhoudt. De voorgestelde definities focussen daarom op de omschrijving van een moreel bestanddeel om de meldingsplicht voor iedere fase te doen

ontstaan. Een bijkomende vereiste van het inzicht kan gevonden worden in de definitie in de aanbeveling van de Europese Commissie van 6 december 2012 ; het zoeken naar voordelen om de belastingplicht te verlagen door de techniciteit van een fiscaal systeem of door mismatches tussen twee of meer fiscale systemen.

38.

Het artikel 49 derde lid van het Handvest bepaalt :

*“3. De zwaarte van de straf mag niet onevenredig zijn aan het strafbare feit.”*

Het normdoel van DAC6 is om niet-fraudeleuze internationale constructies ter kennis te brengen aan de betrokken lidstaat. Om de meldingskans te verhogen wordt aan alle intermediairs een individuele meldingsplicht opgelegd voor elke fase in eenzelfde constructie. Tenzij die fase al door een andere intermediair werd gemeld.

Het is dus proportioneel dat gekende constructies die meervoudig moeten worden gemeld, van bij de eerste effectieve melding leiden tot meer gematigder – dan wel géén - sancties indien de intermediair niet zelf heeft gemeld zonder daarom het bewijs te hebben van de melding door een andere intermediaire.

Volgende tekst verwoordt deze proportionele beperking van de sanctie :

*“Indien uit de informatie waarover de administratie beschikt blijkt dat de constructie reeds is gemeld in België of in een andere lidstaat door een andere intermediair of een relevante belastingplichtige, op de wijze voorzien in (de omzettingswet), is de (sanctie) niet van toepassing.*

*De Koning legt de schaal van de administratieve geldboeten en de termijnen vast en regelt hun toepassingsmodaliteiten wanneer een individuele meldingsplicht niet dan wel gedeeltelijk werd nageleefd door de betrokkene. De volledige melding die had moeten gebeuren door de betrokken maar die werd gedaan door een derde doet deze sanctie vervallen.”*

Een ander aandachtspunt in de proportionaliteitsplicht van sancties is om in het uitvoeringsbesluit de schaal van de sancties mede te doen afhangen van de fase waarin de meldingsplicht werd miskend. Het normdoel is immers om fiscale administraties te informeren van deze constructies ; als in een eerdere fase reeds werd gemeld is een sterke herleiding van de sanctie verantwoordbaar als dit niet gebeurt in een latere fase. De nood tot kennisname door de belastingadministraties zal het hoogst zijn vanaf de fase van de effectieve implementatie, en het kleinst als de constructie enkel ter kennis werd gebracht en nog onderhevig kan zijn aan bijstellingen alvorens effectief te worden uitgevoerd.

## **ONTSTAAN EN OMVANG VAN DE MELDINGSPLICHT BIJ LOUTERE ADVIEZEN.**

39.

Gelet op de voorgaande bemerkingen omtrent de verenigbaarheid van de meldingsplicht met het primair Unierecht behoort een restrictieve uitlegging van DAC-6 in de omzetting.

Is een advies dat het toepasselijke fiscaal recht in onderscheiden landen aangeeft, zonder daarbij concreet te adviseren hoe dit in het concrete geval van de belastingplichtig kan worden bereikt, meldingsplichtig onder de eerste meldingsplichtige fase ?

Zou dezelfde conclusie gelden voor een advies dat een bestaande structuur analyseert ? Of dat adviseert naar fiscale optimalisering door een grensoverschrijdend effect of enkel het bestaan van een dergelijk effect vaststelt in een bestaande structuur ?

En wat als het advies enkel betrekking heeft op niet-lidstaten ?

40.

Het voorstel van definitie voor het ontstaan van een meldingsplicht in de eerste fase verleent daartoe een aanzet :

*“De constructie wordt ter beschikking gesteld op het ogenblik van de afgifte van een document of een andere vorm van mededeling van informatie aan de relevante belastingplichtige houdende opgave van alle of de voornaamste handelingen die leiden tot een fiscaal voordeel in geval deze opgegeven handelingen worden uitgevoerd.”*

Een theoretisch advies dat zich beperkt tot de analyse van onderscheiden fiscale regimes en dat deze niet toepast op het niveau van de onderneming is dan een niet meldingsplichtig advies onder deze definitie. Immer dient het advies ‘opgave van alle of de voornaamste handelingen die leiden tot een fiscaal voordeel in geval deze opgegeven handelingen worden uitgevoerd’ inhouden.

Indien het advies een reeds bestaande groep betreft is het fiscaal voordeel reeds (latent) aanwezig en kan het niet bekomen worden door het advies daar het er reeds is.

Indien een advies dus louter tot doel heeft om een bestaande toestand te analyseren is er derhalve geen meldingsplicht (passief advies).

Indien het advies tot oogmerk heeft om de werking van een bestaande groep vanuit fiscaal oogpunt te optimaliseren, dan is er meldingsplicht onder de eerste fase naarmate de toepassing van het advies op toekomstige activiteiten van de onderneming betrekking heeft en van die aard is dat het ‘tailormade’ voor implementatie is (actief advies).

Een actief advies dat optimalisatie via niet-lidstaten onderzoekt is niet meldingsplichtig omwille van het normdoel zelf van DAC6. Om discussie te vermijden kan dit mogelijk nog expliciet worden toegevoegd in de omzettingwet.

In fase 4 van de voorgestelde definitie van meldingsplicht wordt een bestaande constructie ‘opgevolgd’ met het inzicht om het fiscaal voordeel te behouden. Wat als de intermediair pas voor het eerst tussenkomst in fase 4 en om diens advies wordt gevraagd om een uitgevoerde constructie op zijn fiscale gevolgen te analyseren zonder het oogmerk van een nieuwe optimalisatie ?

De hypothese van opvolging wordt geregeld door de voorgestelde definitie :

*“De tussenpersoon wordt voor elke onderscheiden fase van gereedmaken, implementatie en opvolging meldingsplichtig wanneer zijn tussenkomst voor het eerst werd gevraagd door de relevante belastingplichtige of een tussenpersoon die namens die relevante belastingplichtige optreedt.”*

Er kan zo rechtsonzekerheid zijn over het al dan niet meldingsplichtig zijn indien een advies wordt gevraagd om de internationale fiscale toestand van de groep te analyseren. In de voorgestelde definitie van meldingsplicht onder fase 4 is er een ‘actief’ inzicht indien blijkt dat handelingen dienen ondernomen te worden om het fiscaal voordeel te behouden en het advies – zoals voor fase 1 – een concreet stappenplan met te stellen handelingen inhoudt.

Indien het advies een ‘status quo’ adviseert zodat er geen handeling vereist is van behoud betreft dit een niet-meldingsplichtig passief advies. Een bijkomend objectief criterium zou er in kunnen bestaan om enkel te voorzien in melding onder fase 4 voor constructies opgezet na 25 juni 2018 die worden opgevolgd.

## **BIJZONDERE REGELING VOOR ADVOCATEN EN HUN CLIËNTEN INZAKE DE MELDINGSPLICHT.**

41.

Het verdrag betreffende de Europese Unie voorziet in zijn artikel 2 dat de eerbiediging van de mensenrechten een waarde van de Unie is. Het artikel 6 (1) verleent aan de rechten, vrijheden en beginselen in het Handvest dezelfde juridische waarde als aan de verdragen die de Unie oprichten. Het Handvest dient uitgelegd overeenkomstig de bepalingen die daaromtrent in het Handvest zelf zijn voorzien (zie artikel 53 van het Handvest).

Het artikel 6 (2) bepaalt dat de Unie toetreedt tot het EVRM zonder daarmee de verdragen die de Unie oprichten te wijzigen.

Het artikel 6 (3) stelt dat de grondrechten die worden gewaarborgd door het EVRM *en zoals zij voortvloeien uit de constitutionele tradities die de lidstaten gemeen hebben*, algemene beginselen uitmaken van het unierecht.

Wat is de doorwerking van dat artikel 6 VEU bij de omzetting van DAC6 in de relatie tussen advocaat en cliënt ?

42.

In zijn toespraak van 26 januari 2018 voor het Europees Hof voor de rechten van de mens heeft de Voorzitter van het Hof van Justitie van de Europese Unie, de heer K. Lenaerts, verduidelijkt dat het EVRM doorwerkt in de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie via de grondrechten zoals erkend in het Handvest.

- Een nationale wet die secundair Unierecht omzet moet erop toezien een uitlegging te verlenen die verzoenbaar is met het primair Unierecht, waaronder het Handvest.
- De artikelen 52 en 53 van het Handvest vereisen dat de beschermde rechten die ook worden beschermd onder het EVRM minstens een even grote bescherming genieten als onder het EVRM.
- Het artikel 7 van het Handvest beschermt zo het privéleven in de zin van artikel 8 EVRM zoals uitgelegd in de rechtspraak van het EHRM.
- De artikelen 47 en 48 van het Handvest beschermen de rechten van verdediging in de zin van de artikelen 6 (1) en 6 (3) van het EVRM, zoals uitgelegd in de rechtspraak van het EHRM.

43.

Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (hierna EHRM) heeft op haar website een topic 'Legal professional privilege' dat als leidraad kan dienen inzake de bescherming die in de rechtspraak van het EHRM wordt verleend aan het beroepsgeheim.

Het EHRM steunt deze bescherming op artikel 8 EVRM dat in een algemeen recht op vertrouwelijkheid van briefwisseling tussen individuen voorziet. Deze bescherming is versterkt voor correspondentie tussen een advocaat en diens cliënt omdat een advocaat een fundamentele rol heeft in het beslechten van geschillen in een democratische samenleving. Zij kunnen hun vertrouwensrol enkel vervullen als zij de geheimhouding kunnen waarborgen van de briefwisseling met hun cliënten. Indirect - maar daarom niet minder noodzakelijk - wordt het beroepsgeheim mede gewettigd vanuit de noodzaak om een efficiënte uitoefening van de rechten van verdediging te waarborgen.

Zo is een nota die een advocaat overhandigt aan zijn cliënt steeds beschermd en dit ongeacht de inhoud van die nota. Een beperking van het recht kan enkel gewettigd worden indien er een vermoeden bestaat van een **onwettig** handelen. De verhoogde bescherming geldt telkens wanneer de nota werd opgesteld door de advocaat in diens hoedanigheid<sup>30</sup>.

DAC6 bedoelt juist **legale** constructies te laten melden teneinde het fiscaal beleid van lidstaten te bevorderen tegen ongewenste – maar wettelijke – effecten van fiscale wetgeving. Vanuit dat normdoel kan er dan ook in toepassing van artikel 52 van het Handvest geen proportioneel verantwoorde inbreuk op de vertrouwelijkheid van briefwisseling worden gewettigd, en vereist de effectieve bescherming dat noch het feit, noch de inhoud kan verplichtend worden gemeld in hoofde van de cliënt.

In een arrest van 12 december 2018 inzake mededinging mocht het HJEU een gelijkkluidend principe bevestigen<sup>31</sup> : het geheim van geschreven berichten tussen een advocaat en diens cliënt is wezenlijk verbonden met de mogelijkheid om rechten van verdediging effectief te kunnen uitoefenen<sup>32</sup> en kan niet door de Commissie worden gebruikt<sup>33</sup>. Enkel een vrijwillige vrijgave van deze briefwisseling door de cliënt, wetende dat deze beschermd is, kan een beperking van dit fundamenteel recht wettigen.

**Deze rechtspraak noopt tot de gelijklopende vaststelling als deze van het EHRM dat DAC6 onverenigbaar is met het Unierecht waar het verplichtingen van melding oplegt in en over de rechtsverhouding advocaat – cliënt.**

44.

Artikel 8 bis ter (5) van de Richtlijn zoals ingevoerd door DAC6 machtigt de lidstaat om een eigen invulling te geven van het wettelijk verschoningsrecht wanneer dat conform het nationale recht kan worden ingeroepen, en voor zover de advocaat handelt binnen de grenzen van de nationale regels die zijn beroep organiseren.

Onder de bevoegdheidsverdelende regels werd hiervoor uiteengezet dat enkel de lidstaat van de beroepsorganisatie die het beroepsgeheim oplegt bevoegd is om het verschoningsrecht te regelen én de meldingsplicht die daaruit voortvloeit voor de relevante belastingplichtige of een intermediair ook door die lidstaat moet worden geregeld teneinde een effectieve en gelijke rechtsbescherming te verzekeren onder het nationaal omschreven beroepsgeheim.

Een stand van zaken naar Belgisch recht van het beroepsgeheim is derhalve relevant voor de omzetting van DAC6 en voor alle cliënten van Belgische advocaten die zo een eigen meldingsplicht in België dienen te doen.

Het Belgisch Grondwettelijk Hof verleent aangaande het beroepsgeheim eigen aan advocaten toepassing aan het EVRM met verwijzing naar rechtspraak van het EHRM (b.v. EHRM, 6 december 2012, Michaud t. Frankrijk ; EHRM, 16 februari 2010, *V.D. t. Roemenië*).

Het arrest van het Grondwettelijk Hof van 23 januari 2008 (Gw.H., nr. 10/2008, 23 januari 2008) stelt als normdoel voor deze grondrechten dat de rechtszoekenden in staat moeten worden gesteld om rechtsgedingen te vermijden door zich in vertrouwen te kunnen beraden bij hun raadsman.

---

<sup>30</sup> EHRM, 24 mei 2018, *Laurent t. Frankrijk*.

<sup>31</sup> HJEU, arrest van 12 december 2018, zaak T-75/104, *Unichem Laboratoris Ltd. t. Europese Commissie*, ECLI:EU:T:2018:915, p. 13 – 14.

<sup>32</sup> Verwijzing door het HJEU naar HJEU, arrest van 8 juli 2008, zaak T-99/04, *AC-Treuhand t. Commissie*, EU:T:2008:256, § 46.

<sup>33</sup> Verwijzing door het HJEU naar HJEU, arrest van 29 februari 2016, zaak T-267/12, *Deutsche Bahn en anderen t. Commissie*, niet-gepubliceerd, EU:T:2016:110, § 49 en HJEU, arrest van 17 september 2007, zaken T-125/03 en T-253/03, *Akzo Nobel Chemicals en Akros Chemicals t. Commissie*, EU:T:287, § 86.

Het arrest van het Grondwettelijk Hof van 26 september 2013 (Gw.H., nr. 127/2013, 26 september 2013) stelt dat van het algemeen beginsel van het beroepsgeheim enkel kan worden afgeweken omwille van een dwingende reden van algemeen belang en het opheffen dan strikt evenredig moet zijn aan dat algemeen belang (overweging B.31.2).

Dit arrest van het Grondwettelijk Hof overweegt tevens dat het beroepsgeheim van een advocaat anders dient ingevuld dan het beroepsgeheim van andere beroepsbeoefenaars (overwegingen B.29.2, 29.3 en 30). Het is een fundamenteel element van de rechten van verdediging dat de rechtszoekende de waarborg heeft dat wat hij zijn advocaat toevertrouwt, door deze niet openbaar zal worden gemaakt. Het recht om zichzelf niet te beschuldigen hangt onrechtstreeks, maar noodzakelijkerwijze af van de vertrouwensrelatie tussen de advocaat en zijn cliënt en van de vertrouwelijkheid van hun gesprek (EHRM, 6 december 2012, *Michaud t. Frankrijk*, § 123).

Informatie die aan de advocaat wordt toevertrouwd door zijn cliënt en die mogelijk incriminerend is kan geen meldingsplicht verantwoorden onder de waarborgen verleend door het artikel 6 EVRM. Als de advocaat kennis krijgt van een daadwerkelijk en ernstig gevaar dat onmogelijk op een andere wijze kan worden vermeden dan door het in laatste instantie kenbaar maken, is er sprake van een noodtoestand die in overeenstemming met de deontologische voorschriften ter zake een uitzondering op het algemeen beginsel kan wettigen (overweging B.33). Het Grondwettelijk Hof verwijst naar een arrest van het EHRM (EHRM, 16 februari 2010, *V.D. t. Roemenië*, § 112) om te overwegen dat het normdoel om kwetsbare slachtoffers te beschermen de voorwaarde van evenredigheid niet opheft met een adequate en daadwerkelijke uitoefening van de rechten van verdediging.

45.

Een arrest van het Grondwettelijk Hof van 6 december 2018 (Gw.H., nr. 174/2018, 6 december 2018) vernietigt een wet omdat voor advocaten en artsen in geen uitzonderingsregels werden voorzien voor het opsporen van misdrijven waarbij onderzoekers informatiesystemen kunnen hacken van op afstand zonder verwittiging van de betrokkenen.

Daarbij wordt er door het Grondwettelijk Hof aan herinnerd dat dit beroepsgeheim noodzakelijk is voor het beschermen van het fundamentele recht op eerbiediging van het privéleven van diegene die hen in vertrouwen heeft genomen (artikel 8 EVRM).

Het Grondwettelijk Hof oordeelde zo dat privé-informatie die aan die twee beroepsgroepen wordt medegedeeld in aanmerking komt voor een hogere rechtsbescherming. Voor een advocaat geldt bovendien de specifieke bescherming van het artikel 6 EVRM, daar dat beroepsgeheim een fundamenteel element is voor de rechten van de verdediging van de rechtszoekende die hem in vertrouwen moet kunnen nemen.

Met deze arresten wordt het beroepsgeheim van de advocaat gelinkt aan de grondrechten zoals voorzien in de artikelen 6 en 8 EVRM, welke hun respectievelijke tegenhangers vinden in de artikelen 47, 48 en 49 en 7 en 8 van het Handvest. **België dient deze grondrechten in acht te nemen bij de omzetting van DAC6 en kan derhalve *in principe* geen gevolg geven aan de vraag tot wetgeving die de advocaat verplicht te melden aan zijn cliënt noch de cliënt te verplichten om te melden dat hij te rade is gegaan bij een advocaat en wat deze heeft geadviseerd.**

46.

Vraag is te weten hoever de Belgische Staat kan gaan in het oplossen van het conflict inzake het verschoningsrecht tussen enerzijds het normdoel van DAC6 en anderzijds de grondrechten in het Handvest.

DAC6 voorziet enerzijds in een artikel 8 bis ter (5) dat België beperkingen oplegt bij de invulling van het wettelijk verschoningsrecht :

*“Aan intermediairs mag slechts ontheffing krachtens de eerste alinea worden verleend voor zover zij optreden binnen de grenzen van de desbetreffende nationale wetten die hun beroep definiëren.”*

Het artikel 52 van het Handvest voorziet anderzijds dat beperkingen op fundamentele rechten die bescherming genieten mogelijk zijn, voor zover deze de bescherming van een hogere rechtsnorm beogen en daarbij niet verder gaan dan nodig.

47.

Gelet op de rechtspraak van het Belgisch Grondwettelijk Hof, het HJEU en het EHRM, kunnen beroepsuitoefenaars die naar Belgisch recht een verschoningsrecht kunnen invoeren, geen aanspraak maken op de verhoogde rechtsbescherming als zij niet handelen als advocaten.

Dit geldt dus ook voor een advocaat wanneer deze niet handelt als een advocaat. Naar Belgisch recht kan er zo enkel discussie zijn over het al dan niet verlaten van de verhoogde rechtsbescherming wanneer de advocaat zelf optreedt in de implementatie of het beheer van de constructie en daarbij handelt als andere ondernemers. In die gevallen is het verantwoordbaar dat het verschoningsrecht niet speelt (zie het hiervoor gemaakte onderscheid tussen passieve en actieve adviezen bij de discussie over de sancties onder DAC6).

De artikelen 7, 8, 47, 48 en 49 van het Handvest (artikelen 6 (3) en 8 EVRM) verzetten zich tegen de omzetting van de verplichtingen die DAC6 voorstaat in andere gevallen. De beschermde waarden overstijgen immers het persoonlijk belang van de cliënt of van de dienstverleners maar zijn onlosmakelijk verbonden met de vrijwaring van de werking van de rechtstaat. Dit is een proportionele verantwoording om advocaten niet te onderwerpen aan een meldingsplicht, noch jegens de overheid, noch jegens andere intermediairs.

**Het melden aan andere intermediairs is reeds een schending op zich van het beroepsgeheim voor advocaten en is daarom uit zijn aard onverenigbaar met het Handvest. Minstens kan de andere intermediair bij het melden van de constructie in de enige bevoegde lidstaat van de advocaat-intermediair niet worden verplicht tot melden van de identiteit van de advocaat, noch van de inhoud van het verleende advies.**

**Het melden aan de cliënt dat deze onderworpen is aan een eigen meldingsplicht van de constructie kan deze niet verplichten om bij het melden van de constructie in de enige bevoegde lidstaat van de advocaat-intermediair daarbij de identiteit van de advocaat te melden, noch de inhoud van het verleende advies.**

**De relevante belastingplichtige of de andere intermediair die in de plaats van een advocaat-intermediair meldt kan enkel worden verplicht om dit te doen in de enige bevoegde lidstaat van de advocaat-intermediair, conform de nationale bepalingen die dat beroepsgeheim regelen en voor zover de constructie niet reeds werd gemeld in een andere lidstaat.**

48.

De auteur S. SCARNA besprak reeds de doorwerking van de verschoningsplicht van DAC6<sup>34</sup>. Zij komt daarbij tot de gelijklopende conclusie dat advocaten die louter worden geconsulteerd nadat een constructie is uitgedacht – bv in het kader van een second opinion - en toegepast, niet meldingsplichtig zijn naar Belgisch recht (nr. 29, p. 6). Het verschoningsrecht is dan zonder voorwerp.

---

<sup>34</sup> S. SCARNA, ‘La directive 2018/822/UE du Conseil du 25 mai 2018 ou “DAC6”. L’obligation de déclaration des conseils fiscaux potentiellement agressifs.’, *Le pli juridique*, n° 46, 2018/4, p. 3 – 10).

Haar artikel preciseert de doorwerking van de artikelen 6 en 8 van het EVRM in de diverse aspecten van het contact tussen cliënten en advocaten (waaronder de correspondentie) en haalt Belgische rechtspraak en doctrine aan die tot eenzelfde conclusie leiden als hiervoor gesteld inzake de rol van een advocaat in de werking van een democratische rechtsstaat (nrs. 36 – 37, p. 7 – 8).

Deze auteur gaat vervolgens in op het precedent inzake een meldingsplicht voor advocaten door de richtlijnen inzake witwas<sup>35</sup> bij het vernemen van indicaties van *onwettige praktijken van witwas* buiten een gerechtelijk mandaat om.

Deze auteur besluit haar bijdrage met de vraag hoe een meldingsplicht onder DAC6 proportioneel kan worden verantwoord vanuit de criteria van de artikelen 6 en 8 van het EVRM voor het melden van constructies die wettelijk zijn.

49.

De richtlijn inzake witwas viseert beoefenaars van juridische beroepen wanneer zij deelnemen aan financiële of vennootschapsrechtelijke transacties en dit ook voor het belastingadvies dat zij daarbij verlenen als zij handelen als ondernemers.

Is het mogelijk dat verrichtingen of adviezen die moeten worden gemeld in toepassing van de anti-witwasregels onder het verschoningsrecht vallen van DAC6 ?

Deze vraag vereist vooreerst een onderzoek naar wat moet worden gemeld in toepassing van de witwas-wetgeving.

Informatie die werd bekomen voor, tijdens of na een gerechtelijke procedure, of bij het bepalen van de rechtspositie van een cliënt dient niet te worden gemeld, tenzij de betrokkene weet dat het juridisch advies dienstig zal zijn voor witwasdoeleinden of terrorismefinanciering.

Dit vereiste van kennis van een onwettig gebruik ontnemt echter tegelijk de hoedanigheid van advocaat aan diegene die met deze kennis het advies verleent. Door deze kennis én het daaraan gerelateerde advies wordt de adviesgever immers een medeplichtige aan het witwasmisdrijf (zie de definitie in artikel 2, 4<sup>o</sup> van de wet van 18 september 2017 tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten<sup>36</sup>).

Krachtens artikel 5 § 1, 28<sup>o</sup> van deze wet ontstaat er een meldingsplicht voor advocaten wanneer zij hun cliënt bijstaan bij het voorbereiden of uitvoeren van verrichtingen in verband met een reeks benoemde financiële verrichtingen in lid a) of bij enigerlei financiële of onroerende verrichtingen. Zij moeten dan de betrokkenen bij deze transacties identificeren alvorens daarin tussen te komen (art. 30) en bij gebrek daaraan zich verder onthouden (artikel 33). Zij moeten bewijzen vragen van de oorsprong van de financiering en constant waakzaam blijven en in voorkomend geval melden aan de Stafhouder van hun Orde die dan beslist over het doorgeven van de informatie. Deze doorgegeven informatie moet dan ongefilterd zijn (artikel 52). Het artikel 53 van deze wet herneemt bijna woordelijk wat in overweging (9) van de witwas-richtlijn werd vermeld inzake de vrijstelling voor informatie die in de context van een geschil wordt vernomen.

Wettelijke grensoverschrijdende constructies die een belastingvoordeel beogen zijn meldingsplichtig onder de witwas-richtlijn als een van deze criteria zich voordoet.

---

<sup>35</sup> Actueel de Richtlijn (EU) 2015/849 van het Europees parlement en de Raad van 20 mei 2015 inzake de voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld of terrorismefinanciering, tot wijziging van Verordening (EU) nr. 648/2012 van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijn 2005/60/EG van het Europees Parlement en de Raad en Richtlijn 2006/70/EG van de Commissie, *PB*, 5 juni 2015, L 141/73, zie in het bijzonder overweging (9).

<sup>36</sup> Wet van 18 september 2017 met betrekking tot de voorkoming van de witwas van kapitalen en de financiering van terrorisme en ter beperking van het gebruik van contanten, *BS*, 6 oktober 2017.



50.

Ook de auteur D. GARABEDIAN wijst op de verplichting van lidstaten onder het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens inzake witwas als relevant voor de omzetting voor DAC6<sup>37</sup>. Dit met verwijzing naar het arrest van 26 juni 2007 van het Europees Hof voor de Rechten van Mens in de zaak van de OBFG tegen België<sup>38</sup>. Overweging 32 in dit arrest stelt dat advocaten hun taak in een rechtsstaat niet kunnen uitvoeren ter waarborg van de rechten van hun cliënten onder artikel 6 EVRM als zij verplicht zouden kunnen worden om informatie bekomen tijdens wettelijke consultaties over te dragen aan overheden.

In dat arrest oordeelde het EVRM dat indien het proportioneel was om onder artikel 2 a (5) van de Richtlijn 91/308 advocaten enkel meldingsplichtig te maken in zoverre zij cliënten bijstaan in het voorbereiden of het uitvoeren van overeenkomsten van het type zoals omschreven onder artikel 2 a (5) (a), dit geenszins kon wettigen om *adviezen buiten een gerechtelijke context om*, maar die van aard kunnen zijn om een proces te voorkomen, meldingsplichtig te maken. In dit arrest werd artikel 8 EVRM niet getoetst.

Ingevolge dit criterium stelde zich de vraag hoe de inhoud van adviezen al dan niet van aard kunnen zijn om processen te vermijden? Deze vraag behoeft echter geen antwoord omdat **het verplicht mededelen van de inhoud van adviezen verleend vanuit het inzicht bij te dragen tot het realiseren van een gewettigd doel een schending van artikel 8 EVRM uitmaakt.**

Het artikel 8 (2) EVRM vereist dat inbreuken op de correspondentie en het privéleven steeds voldoen aan volgende voorwaarden :

1° voor zover bij wet voorzien,

2° noodzakelijk is in een democratische samenleving voor het belang van de nationale veiligheid, de openbare veiligheid of *het economisch welzijn van het land*, het voorkomen van wanordelijkheden en strafbare feiten, de bescherming van gezondheid of de goede zeden of voor de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen.

Heel ruim begrepen kan 'het economisch welzijn van het land' gebeurlijk een verantwoordbare reden verlenen aan DAC6 verplichtingen onder artikel 8 EVRM in de zin van de nood aan een budgettair evenwicht door zich te verzekeren van voldoende effectieve inkomsten.

Bij het toetsen van de noodzakelijkheid van een wet die een inbreuk maakt op artikel 8 EVRM, oordeelde het EHRM (*.. sont aux yeux de la Cour décisifs dans l'appréciation de la proportionnalité..*) dat de meldingsplicht van advocaten in een buitengerechtelijke context proportioneel was door de *dubbele* vereiste naar Frans recht dat (EHRM, 6 december 2012, *Michaud t. Frankrijk*, overwegingen §§ 123 – 130) :

- Advocaten optreden in welomschreven hoedanigheden of overeenkomsten (§ 127) en daarbij kennisnemen van *verdachte zaken*. Te weten aanwijzingen van illegale activiteiten zoals gevisieerd door de Richtlijn (§ 123) (*..de mettre son importance en balance avec celle que revêt pour les États membres la lutte contre le blanchiment de capitaux issus d'activités illicites, susceptible de servir à financer des activités criminelles..*).
- En deze vervolgens te rapporteren aan een Stafhouder (§ 129). En dus niet rechtstreeks aan een overheid.

**Op dat eerste beslissend criterium voor het EHRM is er onverenigbaarheid met deze noodzakelijkheidsvereiste ; immers heeft DAC6 tot doel het verplicht**

<sup>37</sup> D. GARABEDIAN, *The implementation of DAC 6 in conjunction with legal privilege issues.*, bijdrage op het seminarie van 16 mei 2019 van ERA.

<sup>38</sup> EHRM, arrest van 26 juni 2007, Grote Kamer, OBFG t. België.

**melden van adviezen die strekken tot – tot bewijs van het tegendeel - wettelijke handelingen die geenszins van aard zijn om criminele activiteiten te financieren of op enige wijze te bevorderen.** Wel integendeel beoogt DAC6 gevoelig in te grijpen in de rechtsverhouding tussen de burger en de overheid waar deze zijn recht op eigendom poogt te beschermen door het zoeken van de minst belaste weg. Tot nader order geen crimineel inzicht en in overeenstemming met de ratio legis van artikel 170 van de Grondwet dat een wet vereist om burgers te kunnen belasten.

Zoals bemerkt door Professor Stöber beschermt artikel 16 van het Handvest het fundamenteel recht om vrij handel te drijven zoals erkend onder het Unierecht en het nationaal recht. Deze vrijheid houdt het recht in voor een onderneming om haar financiële belangen te beschermen. Volgens deze auteur beschermt dit zo een recht op de keuze van de minst belaste weg (met verwijzing naar HJEU, 21 februari 2006, zaak C-255/02, Halifax, ECLI:EU:C:2006:121 en HJEU, 27 maart 2014, zaak C-314/12, UPC Telekabel Wien, ECLI:EU:C:2014:192). Naar deze interpretatie is de doelstelling van DAC6 ook onverenigbaar met dit fundamenteel recht.

Zoals hiervoor opgemerkt dan men zich afvragen of DAC6 noodzakelijk is naar de toetsing voor beide artikelen 8 (2) EVRM en 52 van het Handvest, gelet op de wijd verspreide toepassing van anti-misbruikregels in het Unierecht en het nationaal recht om misbruik van nationaal belastingrecht mee tegen te gaan.

**Op het tweede beslissend criterium voor het EHRM is er ook onverenigbaarheid (§ 129) ;** het EHRM heeft geoordeeld dat de dubbele filter van zowel de advocaat als van zijn Stafhouder (*..qu'à ce stade, partage avec un professionnel non seulement soumis aux mêmes règles déontologiques mais aussi élu par ses pairs pour en assurer le respect, le secret professionnel n'est pas altéré..*) afdoende zijn in een context waarin Frankrijk benadrukte dat indien er geen vermoedens van witwas zijn of geen wettelijke verplichting tot melden, deze filter onnodige schendingen vermijdt. **In zoverre de omzetting van DAC6 een rechtstreekse meldingsplicht zou opleggen aan de advocaat aan een overheid wordt dit criterium geschonden.**

51.

Dit arrest inzake de omzetting van de meldingsplicht onder de witwasrichtlijn in nationaal recht heeft derhalve **precedentwaarde** bij de beoordeling van de omzettingsverplichting die DAC6 oplegt aan advocaten. Deze is onverenigbaar met de noodzakelijkheidsvereiste van het artikel 8 (2) EVRM en 52 van het Handvest en kan derhalve enkel maar proportioneel worden omgezet als de cliënt enkel gehouden is tot het melden van de fase van de constructie, wanneer een dergelijke meldingsplicht zou ontstaan door het verleend advies, zonder vermelding van de raadsman, noch het feit of de inhoud van het verleende advies.

Hiervoor werd er reeds op gewezen dat DAC6 op een gespannen voet staat met de bevoegdheidsverdeling tussen lidstaten en de Unie doordat het waken over het budgettaire evenwicht van lidstaten geen afbreuk kan doen aan de vereisten van de artikelen 5 en 26 VEU.

Dit staat er niet aan in de weg dat lidstaten in hun nationale wetgeving de principes van DAC6 kunnen overnemen voor puur interne constructies. De vraag die zich dan zal stellen is deze van de verenigbaarheid van deze principes met het Unierecht (grondrechten en vrijheden), EVRM en de grondwet van die lidstaat. Uit wat voorafgaat mag blijken dat er heel wat vragen kunnen worden gesteld over de proportionaliteit van hallmarks met het EVRM en het subsidiariteitsbeginsel van de Verdragen.

Voor lidstaten met een beperkte geografische oppervlakte kan daarbij ook worden gewezen op het pervers effect bij een omzetting op puur binnenlandse constructies dat het dan volstaat voor de belastingplichtige om juist over de grens een dienstverlener aan te spreken voor een puur interne en dus niet grensoverschrijdende constructie om de dienstverlener niet meldingsplichtig te maken waar een nationale dienstverlener dat dan wel zou zijn. Dit zou de

nationale dienstverleners ernstig benadelen en buitenlandse dienstverleners kunnen ontmoedigen om zich in België te vestigen. Wat op zich dan weer marktverstoring kan worden bevonden vanuit het Unierecht. Polen heeft reeds een dergelijke omzetting naar binnenlandse constructies. Het betreft dan wel een lidstaat met een grote oppervlakte.

Waar voor de toepassing van de witwasrichtlijn het bestrijden of voorkomen van misdrijven een beperking van fundamentele rechten kan wettigen in de rechtspraak van het Belgisch Grondwettelijk Hof, het HJEU en het EVRM, is voor de toepassing van DAC6 het normdoel het optreden tegen een fiscaal voordeel dat wettelijk is maar niet bedoeld of ongewenst voor een nationaal fiscaal beleid.

Waar DAC6 aan het beroepsgeheim van advocaten raakt, wordt aan fundamentele waarden van de rechtsstaat geraakt waaronder dat van de vertrouwelijkheid van besprekingen met een advocaat, de uitoefening van de rechten van verdediging. Enkel een *vrijwillige* voorlegging door de cliënt van dergelijke geschriften, welk het bestaan van het recht op geheim van die geschriften kent, kan mogelijks een beperking van het fundamentele recht verantwoorden.

Een advies dat meldingsplichtig is onder de witwasrichtlijn is het daarom niet voor de toepassing van DAC6. Het beroepsgeheim van de Belgische advocaat, welke handelt binnen de grenzen van diens beroep, kan derhalve niet worden geschonden bij de omzetting van DAC6 zonder tegelijk het Handvest te schenden dat de hogere rechtsnorm is voor de Belgische wetgever om in acht te nemen bij deze omzetting (zie het hiervoor aangehaalde arrest *Melloni* van het HJEU dat artikel 53 van het Handvest toepast).

## **BESLUIT**

52.

De omzetting is disproportioneel waar het de meldingsplicht voor intermediairs type II zou uitbreiden naar dienstverleners (advocaten of andere) aan dienstverleners (advocaten of andere) of aan contractanten van deelnemers aan de constructie. Bij meldingsplicht van dienstverleners (advocaten of andere) aan contractanten van deelnemers aan de constructie dienen er duidelijke regels te worden bepaald om te weten wanneer de dienstverlener wordt vermoed afdoende kennis te hebben voor een eigen meldingsplicht.

De meldingsplicht van de cliënt-belastingplichtige of van de cliënt-tussenpersoon van het feit en de inhoud van de consultatie verleend door een Belgisch advocaat is principieel strijdig met de artikelen 7, 8, 47 en 48 en 49 van het Handvest omdat het normdoel van DAC6 geen beperking van deze fundamentele rechten kan wettigen in toepassing van artikel 52 van het Handvest noch artikel 8 (2) EVRM.

Daarom is noch de verplichting die DAC6 oplegt aan de advocaat die het verschoningsrecht inroept om dit te melden aan zijn cliënt, noch de gebeurlijke naleving van de verplichting verenigbaar met het primair Unierecht. Noch het feit noch de inhoud van geschriften tussen een advocaat en zijn cliënt kunnen verplichtend mededeelbaar zijn. België schendt primair Unierecht als het deze verplichtingen zou omzetten in de rechtsverhouding advocaat-client.

53.

Bij de omzetting van DAC6 kan enkel worden bepaald in welke gevallen de advocaat buiten de grenzen treedt van diens beroep zoals dat naar Belgisch recht is geregeld. In dat geval moet hij krachtens DAC6 worden uitgesloten van het verschoningsrecht en onder de algemene regeling vallen van tussenpersonen. Dit met inbegrip voor de regels om de bevoegde lidstaat te bepalen.

Gelet op de aard en strekking van het beschermde beroepsgeheim dient de advocaat zich te onthouden om rechtstreekse handelingen te stellen als een ondernemer inzake de

implementering of het beheer van een constructie om aanspraak te kunnen maken op het wettelijk verschoningsrecht.

Bij de omzetting van DAC6 kan België derhalve de bescherming van de fundamentele rechten onder het Handvest respecteren indien daarbij wordt gemeld welk deel van de constructie tot stand kwam ingevolge adviezen die vallen onder het verschoningsrecht. Waarbij de Belgische Staat zich ervan zal moeten onthouden om een plicht tot bewijs van deze adviezen in te voeren voor dergelijke onderdelen.

Advocaten die zich beperken tot loutere adviezen zijn derhalve nooit zelf meldingsplichtig. Bij 'loutere' adviezen zou er helemaal geen meldingsplicht behoren te zijn. Met deze precisering dat een 'louter' advies een advies van passieve aard is dat geen constructie via andere lidstaten uitwerkt met een fiscaal voordeel als doel, of handelingen voorstelt om een dergelijk fiscaal voordeel te kunnen behouden voor reeds na 24 juni 2018 uitgevoerde constructies. De eerste fase vereist immers dat het advies *'opgave van alle of de voornaamste handelingen die leiden tot een fiscaal voordeel in geval deze opgegeven handelingen worden uitgevoerd'* inhoudt om als een 'actief' advies te worden aanzien dat zowel de meldingsplicht als het daaropvolgende verschoningsrecht activeert.

54.

Dat de cliënt-belastingplichtige of cliënt-tussenpersoon die geen eigen verschoningsrecht kan invoeren niet kan worden verplicht om het feit en de inhoud van de geschriften met advocaten te melden, ontslaat deze echter niet van de plicht om het ter beschikking stellen van de constructie te melden, net zoals de implementatie en het beheer ervan, indien deze het gevolg zijn van het verleende advies door de advocaat.

De effectieve bescherming van het beroepsgeheim van advocaten, dat naar gezamenlijke rechtspraak van het HJEU, het EVRM en het Gw. H. onmisbaar is in de werking van de rechtstaat, vereist dat wordt afgeweken van meerdere bepalingen van DAC6 :

- (1) De raadsman-dienstverlener aan contractanten van de deelnemer die zich beperkt tot adviezen aan deze contractanten is nooit zelf meldingsplichtig. In voorkomend geval zal enkel de cliënt-contractant gehouden zijn tot melding van een fase van de constructie ingevolge dat 'actief' advies (en dus niet het 'actieve' advies zelf) als deze geen eigen verschoningsrecht kan invoeren. Deze regel vermijdt conflicten in bevoegdheden van meldingsplicht ; enkel de lidstaat van de (raadsman)-contractant is bevoegd om deze regelen voor alle cliënten van de raadsman.
- (2) De cliënt die in de plaats van de raadsman-contractant meldt, moet dit doen in de lidstaat waar de raadsman-contractant is ingeschreven bij diens beroepsorganisatie (in voorkomend geval diens voornaamste inschrijving).
- (3) De inhoud van deze melding kan enkel geregeld worden door het nationaal recht van de lidstaat van die beroepsorganisatie.
- (4) Er is enkel plicht tot melden in hoofde van de cliënt indien door de tussenkomst van de raadsman-contractant een fase van een constructie wordt geactiveerd (opgave alle of voornaamste handelingen bekomen fiscaal voordeel => documenten om rechtspositie/fiscale toestand te wijzigen => ondertekening documenten / indienen aangiftes => monitoring behoud / wijziging fiscale toestand).
- (5) Bij de melding van die fase door de cliënt-deelnemer / cliënt-contractant van een deelnemer kan nooit de identiteit van de raadsman noch de inhoud van het verleende advies verplichtend worden gemaakt jegens deze cliënt.

Brussel, 22 november 2019.