



**BELGIAN
ASSOCIATION
OF TAX LAWYERS**



WWW.BATL-TAXLAW.BE



BATL_TAXLAWYERS



BELGIAN ASSOCIATION
OF TAX LAWYERS

**RAAD VAN
BESTUUR
2019/2020**

VOORZITTER
GERD D. GOYVAERTS

PENNINGMEESTER
WERNER HEYVAERT

SECRETARISSEN
PAUL VERHAEGHE
NATHALIE LANNOY

BESTUURDERS
SABRINA SCARNA
CÉLINE VAN HOUTE
JACQUES MALHERBE

DISCLAIMER

Deze nieuwsbrief is enkel bestemd voor leden en kan niet publiek worden gemaakt zonder akkoord van de raad van bestuur. Alle bijdragen en opinies mogen niet naar derden worden bekend gemaakt zonder akkoord van de auteurs van die bijdrage. Zij drukken meningen uit en geen adviezen van bijzondere of algemene strekking.

Alle referenties naar websites of nieuwsbrieven van leden gebeurt zonder garantie door BATL over de juistheid of de volledigheid van de inhoud op de doorverwezen locaties.

BELGIAN ASSOCIATION OF TAX LAWYERS

NIEUWSBRIEF 2020/2

5 MEI 2020

WOORD VAN DE VOORZITTER

VOORZITTER • GERD D. GOYVAERTS

Waarde confraters,

U zal samen met mij kennis genomen hebben van de sneer die PS-voorzitter Paul Magnette meende te moeten geven in zijn 1 mei toespraak. Woordelijk staat er:

“Alors que des conseillers fiscaux qui aident les entreprises à échapper à l’impôt facturent leurs services à 400 euros de l’heure. Des métiers indispensables à la vie en commun sont sous-payés, alors que d’autres métiers, qui nuisent à l’intérêt général, gagnent des fortunes.”

De voorzitter van de PS meende dit te moeten zeggen ter ondersteuning van het verplegend personeel in ziekenhuizen en zorginstellingen, en maakte van de gelegenheid gebruik om uit te halen naar “fiscalisten die ondernemingen helpen aan de belasting te ontsnappen en daar een uurtarief van 400 EUR voor aanrekenen” en die volgens Magnette “het maatschappelijk belang schaden.” Verderop in deze nieuwsbrief vindt u de integrale versie van de repliek die onze bestuurder Sabrina Scarna daarover heeft gepubliceerd in La Libre, en waar wij ons als BATL volledig achter scharen. Ook het ITAA heeft hierop gereageerd, net zoals confrater Roland Forestini in La Libre en Emmanuel Degrève (voor FFTF) in L’Echo en De Tijd.

Al die reacties hebben alvast één ding gemeen, of het nu gaat om fiscale advocaten, accountants of belastingadviseurs, onze beroepsgroepen worden geïnterpreteerd. Geïnterpreteerd door diegenen die menen dat een fiscale wet niet mag worden uitgelegd ten nadele van de overheid (in dubio contra fiscum), niet mag worden geïnterpreteerd met een creatieve geest (interpretatio solum cessat in claris, sed quando textus est clarus, numquam, textus clari non existunt, semper dubium possibile est), en slechts lijdzaam mag worden ondergaan (actori incumbit probatio). Daarmee ondergraaft die sneer het allergrootste fundament van de rechtstaat, namelijk het legaliteitsprincipe en de toepassing ervan dat gebed ligt in “the rule of law”. Hoe kan een rechtstaat immers ordentelijk functioneren indien voor de toepassing van de fiscale wet – die essentieel is voor de staatshuishouding - geen beroep zou mogen worden gedaan op daarin gespecialiseerde beroepsbeoefenaars. Stel u even voor dat u voor uw aangifte PB en/of VennB alléén maar bij de fiscus zélf terecht kon? Of dat u een bericht van wijziging of een opgelegde aanslag niet zou mogen betwisten? Of dat u geen advies zou mogen vragen over de toepassing van een bovengemiddeld complexe fiscale wettekst? Dat alles zou immers het algemeen belang schaden. Want dat is wat Magnette eigenlijk zegt, hij zegt het zelfs letterlijk : “... alors que d’autres métiers, qui nuisent à l’intérêt général, ...”

BATL NIEUWSBRIEF 2020/2 — P. 1



BELGIAN
ASSOCIATION
OF TAX LAWYERS

Dit soort groteske uithalen toont echter nogmaals aan dat beroepsverenigingen zoals de onze broodnodig zijn, en dat wij, de fiscale advocaten, ons meer dan ooit, behoren te verenigen teneinde mede de belangen van de belastingplichtigen te vrijwaren.

Verderop in deze nieuwsbrief twee zeer actuele bijdragen, over de wet van 5 mei 2019 en de impact op de fiscale procedure die nu in tig aantal gevallen voor de strafrechter zal worden gevoerd, van de hand van bestuurslid Céline Van houte, en over het beroepsgeheim van de advocaat binnen de context van DAC6, van de hand van bestuurslid Werner Heyvaert beide bijdragen werden integraal opgenomen wat de omvang van deze editie van onze nieuwsbrief verklaart.

Wij wensen u veel inspiratie, studie- en leesplezier.

LETTRE D'UN NUISIBLE À UN LEADER

ADMINISTRATEUR • SABRINA SCARNÀ

Cette réponse fut publiée dans la Libre du 2 mai 2020.

Monsieur le Juge de l'intérêt général,

Votre déclaration du 1^{er} mai 2020 est tout simplement choquante et à mes yeux, ce sont bien de tels propos qui sont contraires (je préfère ce terme à « nuisible », vu sa connotation intrinsèquement négative) à l'intérêt que vous prétendez défendre.

Le conseiller fiscal n'aide pas l'entreprise à échapper à l'impôt mais bien à le comprendre. Les différentes législations des dernières décennies ont rendu la matière fiscale extrêmement complexe. Ceci découle notamment du fait que les lois fiscales ne s'inscrivent pas dans une vision globale du rôle de la fiscalité dans un État de droit mais résultent, au contraire, de compromis, au mieux, purement budgétaires et, au pire, assez populistes. On pense notamment à la taxe Caïman vantée comme étant une législation luttant contre le recours aux paradis fiscaux mais qui a été à ce point mal rédigée qu'elle a déjà dû faire l'objet de nombreuses modifications ou adaptations qui n'ont pourtant pas aidé à rendre son utilisation compréhensible encore actuellement ; un chat n'y retrouverait pas ses jeunes. Je pourrais citer mille exemples de mesures où il est devenu aujourd'hui impossible d'être sûr de respecter, voire même de savoir exactement quelles sont ses obligations fiscales sans avoir recours à ce 'conseiller fiscal'. Notre métier, nous le faisons dans le respect strict de la Loi, d'une part, et, de nos règles déontologiques, d'autre part.

Mais ça, vous le savez.

Ce que vous savez aussi c'est qu'avec ces 400 euros, le conseiller supporte les salaires de ses employés, ses frais fixes et bien évidemment ses charges fiscales et sociales qui contribuent à payer le salaire de l'infirmière qu'il trouve aussi sous-payée !

Je ne comprends pas l'intérêt d'opposer des métiers, des secteurs, des régions... alors que le sous-financement de la santé mais aussi de l'enseignement et de la justice, c'est bien le fait du politique. Nous vivons dans un État voir dans l'État le plus lourdement taxé au monde et pourtant, les finances publiques ne sont pas consacrées aux piliers de l'État mais plutôt à sa régionalisation (nous en sommes à la quatrième réforme encore ?) qui, la crise le démontrant tous les jours, n'est guère avantageuse pour les citoyens.



BELGIAN
ASSOCIATION
OF TAX LAWYERS

Vous vous posez en censeur de l'intérêt général ?

Alors bâtissez, innovez, soyez visionnaire. Votre conception du conseiller fiscal se réduit à l'être malfaisant qui permet à ses clients – riches – d'échapper à l'impôt ?

Ma vision d'un leader politique, quel que soit son parti, ne correspond pas à celle d'une personne qui divise, qui n'a guère recours qu'à des arguments volontairement et – inutilement - insultants.

Au contraire, dans une crise aussi inédite que celle-ci, n'avons-nous pas le droit de nous attendre à de véritables guides politiques, qui arrivent à s'adapter et créer, offrir des projets constructifs pour un meilleur lendemain.

Vous clamiez l'unité en mars dernier. Et à mon sens vous aviez raison. L'unité ne s'arrête toutefois pas à soutenir des pouvoirs spéciaux pendant trois mois. L'unité c'est aussi d'arrêter de n'avoir comme seul argument que celui du pauvre à savoir celui de cliver les gens (le vilain flamand et le gentil wallon ; la pauvre infirmière et le vil conseiller fiscal, etc.).

Nous vivons une crise sans précédent. Qu'elle doive servir à repenser les dépenses publiques, notre système de fonctionnement, nous sommes d'accord.

Vous aviez là l'opportunité de prononcer un discours innovant, sortir des clichés, tenir des propos qui ne s'apparentent pas à des mesquineries politiques (et oui, chacun sa vision réductrice de l'autre) mais il faut croire que l'intérêt particulier a été privilégié à celui l'intérêt général.

Vous me trouvez nuisible. Je vous dirai, quant à moi, que je suis extrêmement déçue par vos propos.

Sabrina Scarnà

RAAD VAN BESTUUR VAN 23 APRIL 2020 – SUMMIER VERSLAG

BESTUURDER • PAUL VERHAEGHE

De voornaamste beslissingen betreffen:

- Wegens de coronacrisis zal de algemene vergadering in digitale vorm worden georganiseerd. De stemming zal verlopen via het mailadres van BATL en een module op de ledenpagina. Het verslag van de penningmeester zal ook voorafgaandelijk kunnen worden geconsulteerd via de ledenpagina. Het wachtwoord voor de leden om toegang te hebben tot de ledenpagina werd u eind 2019 reeds meegedeeld en is ongewijzigd op heden.
- Conform de statuten dient de helft van de bestuurders om de twee jaar zijn mandaat ter beschikking stellen van de Algemene Vergadering. U zal meer informatie daarover ontvangen in de nieuwsbrief 2020-03 van begin juni 2020 die de oproeping en agenda van de algemene vergadering zal bevatten.
- Het seminarie inzake omzetting DAC 6 wordt uitgesteld naar 16 september 2020. Dit mede in afwachting van beslissingen op Belgisch en Europees niveau inzake het al dan niet behoud van datum van aanvang van de meldingsplicht. Het spreekt voor zich dat via e-mails en



nieuwsbrieven BATL u zal berichten aangaande de evoluties ter zake. Het seminarie gaat door zoals initieel voorzien in de salons 'De Montil' te Affligem.

Mocht u suggesties of bedenkingen hebben over deze werkwijze ingevolge uitzonderlijke omstandigheden kan u deze richten aan het e-mailadres van BATL (info@batl-taxlaw.be).

CONSEIL D'ADMINISTRATION DU 23 AVRIL 2020 – RAPPORT SOMMAIRE ADMINISTRATEUR • NATHALIE LANNOY

Le plus important parmi les décisions prises est:

- En raison de la crise du Corona, l'assemblée générale s'organisera sous forme numérique. Le vote sera possible sur le site de BATL, au moyen d'un module sur la page des membres, où il faudra insérer votre nom. Le rapport du trésorier pourra être consulté au préalable sur cette même page. Le mot de passe des membres pour pouvoir accéder à la page des membres vous a été communiqué par courriel fin 2019 et qui est inchangée à ce jour.
- En application des statuts, la moitié des administrateurs doit présenter son mandat à l'Assemblée générale. Vous recevrez plus d'informations dans la lettre d'informations 2020-03 de début juin 2020 qui contiendra la convocation et l'agenda de l'assemblée générale.
- Le séminaire sur la transposition de DAC 6 sera remis au 16 septembre 2020. Ce aussi dans l'attente des décisions des institutions belges et européennes quant à la date de début des obligations de rapportage. BATL vous tiendra informés dans les meilleurs délais par courriels et lettres d'informations de l'évolution de cette question. Le séminaire se tiendra comme prévu initialement dans les salons De Montil à Affligem.

Vous pouvez nous adresser à l'adresse email de BATL (info@batl-taxlaw.be) vos éventuelles questions quant à ce mode de procéder en raison des circonstances exceptionnelles.

WERKING - FONCTIONNEMENT BESTUURDER • WERNER HEYVAERT

De Raad van Bestuur herinnert u aan de oproep uit de vorige nieuwsbrief om de lidmaatschapsbijdrage van 80 EUR te betalen (800 EUR voor de kantoren die met 10 of meer leden inschrijven). Dit kan door overschrijving op het rekeningnr. BE 49 3631 0605 3271 met de vermelding "Lidmaatschap 2020 + naam van het lid/de leden". Dank aan allen die dit reeds deden.

Afin de poursuivre en 2020 le bon fonctionnement de BATL, le Conseil d'administration vous rappelle qu'il vous a été demandé par la présente lettre d'informations une cotisation de membre de 80 EUR (ou 800 EUR pour les cabinets qui s'inscrivent avec 10 ou plus membres). Vous pouvez régler cette cotisation par un virement sur le n° de compte en banque BE 49 3631 0605 3271, avec la mention « Cotisation 2020 + nom du membre/noms des membres ». Merci à tous qui l'ont déjà fait.



DAC 6 MELDINGSPLICHT - BEROEPSGEHEIM

BESTUURDER • WERNER HEYVAERT

ENKELE KNELPUNTEN M.B.T. HET BEROEPSGEHEIM IN HET LICHT VAN DE MELDPLICHT ONDER DAC 6

1. — Zoals inmiddels genoegzaam bekend, zet de Wet van 20 december 2019 (BS 30 december 2019) de zgn. DAC 6 richtlijn van de Europese Raad van 25 mei 2018 om in Belgische wetgeving (de **Wet**). Voor wat het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (**WIB 1992**) betreft, voorziet artikel 9 van de Wet dat intermediairs niet hoeven te melden indien een beroepsgeheim hen dat verhindert:

Art. 9. In dezelfde afdeling II/1, wordt een artikel 326/7 ingevoegd, luidende:

"Art. 326/7. §1. Wanneer een intermediair gebonden is door een beroepsgeheim, is hij gehouden:

1° de betrokken intermediair of intermediairs schriftelijk en gemotiveerd op de hoogte te brengen dat hij niet aan de meldingsplicht kan voldoen, waardoor deze meldingsplicht automatisch rust op de andere intermediair of intermediairs;

2° bij gebreke aan een andere intermediair, de relevante belastingplichtige of belastingplichtigen schriftelijk en gemotiveerd op de hoogte te brengen van zijn of hun meldingsplicht.

De ontheffing van de meldingsplicht krijgt slechts uitwerking op het tijdstip dat een intermediair voldaan heeft aan de in het eerste lid bedoelde verplichting.

§ 2. De relevante belastingplichtige kan de intermediair door schriftelijke instemming toelaten alsnog te voldoen aan de in artikel 326/3 bedoelde meldingsplicht. Indien de relevante belastingplichtige geen instemming verleent, blijft de meldingsplicht bij de belastingplichtige en bezorgt de intermediair de nodige gegevens voor het vervullen van de in artikel 326/3 bedoelde meldingsplicht aan de relevante belastingplichtige.

§ 3. Geen beroepsgeheim overeenkomstig paragraaf 1 of ontheffing van rechtswege kan worden ingeroepen aangaande de meldingsplicht van marktklare constructies die aanleiding geven tot een periodiek verslag overeenkomstig artikel 326/4."

2. — Een eerste zaak die opvalt bij de lectuur van het nieuwe artikel 326/7 WIB 1992 is dat deze bepaling als dusdanig niet stelt dat er geen meldplicht is, ook niet in hoofde van diegene op wie het beroepsgeheim rust. De wettekst zegt alleen dat wanneer een intermediair gebonden is door een beroepsgeheim, hij daarvan in eerste instantie de andere intermediair(s) op de hoogte moet brengen en bij gebreke daaraan, de relevante belastingplichtige. Het is pas wanneer aan deze informatieplicht voldaan is, dat de ontheffing van de meldplicht uitwerking krijgt. Bijgevolg ontleent een intermediair op wie een beroepsgeheim rust zijn "zwijgrecht" niet aan de Wet (van 20 december 2019) maar wel aan het op hem rustende beroepsgeheim, dat, zoals wij hierna zullen zien, op veel oudere en meer fundamentele grondslagen berust. Deze bevinding legitimeert meteen de vraag of de Wet wel vermag om het inroepen van het beroepsgeheim door de drager ervan in te perken of aan voorwaarden te verbinden.

3. — Een tweede zaak die meteen opvalt, is dat de Wet geen onderscheid maakt in functie van de hoedanigheid van de drager van het beroepsgeheim. M.a.w. de specificiteit van het beroepsgeheim van de advocaat wordt niet erkend. Nochtans heeft het Arbitragehof in zijn arrest nr. 126/2005 van 13 juli 2005 uitdrukkelijk gesteld dat:



BELGIAN
ASSOCIATION
OF TAX LAWYERS

“[advocaten] zijn onderworpen aan strikte deontologische regels [...]. Uit het bijzonder statuut van de advocaten, vastgesteld in het Ger.W. en in de reglementeringen die zijn genomen door de bij de wet van 4 juli 2001 opgerichte ordes, vloeit voort dat het beroep van advocaat in België zich onderscheidt van andere zelfstandige juridische beroepen.” (ad B.6.1.-B.6.3.).

4. — Eerder had datzelfde Arbitragehof de bijzondere bescherming van het beroepsgeheim van advocaten reeds gekoppeld aan het vrijwaren van de fundamentele rechten van de verdediging (R. DEVLOO, Het beroepsgeheim van de accountant na het arrest van het Arbitragehof van 27 maart 1996, *RW* 1996-1997, 424, nr. 10) en had het daarom een onderscheid goedgekeurd tussen het beroepsgeheim van de advocaat en dat van andere zakelijke dienstverleners.

5. — Met de eerste informatieplicht – jegens eventuele andere intermediairs – ontstaat al meteen een probleem voor de Belgische advocaat. Het beroepsgeheim omvat nl. ook het feit zelf dat de advocaat de raadsman is van de relevante belastingplichtige (cliënt). Zie: E. REUMONT, *Le secret professionnel des avocats*, *JT*, 1948, 589, nr. 29, geciteerd in: H. VAN GOETHEM, Het beroepsgeheim van de advocaat, *Jura Falconis*, jaargang 18, nr. 2, p. 209. Het informeren van andere intermediairs kan dus in hoofde van een advocaat *an sich* reeds een inbreuk op het beroepsgeheim vormen aangezien zulke informatie noodzakelijkerwijze zal impliceren dat de advocaat zich bekend maakt als zijnde de raadsman van zijn cliënt (de belastingplichtige). Volgens Van Goethem mag een advocaat zelfs in principe niet bekendmaken aan derden dat hij *niet* de raadsman van een bepaalde cliënt is, behalve indien zulke ontkenning in zijn eigen belang zou zijn. Van Goethem geeft het voorbeeld van een advocaat die na de Tweede Wereldoorlog verdacht werd van collaboratie op basis van het feit dat hij één of meerdere collaborateurs zou hebben bijgestaan.

6. — De Wet zelf voorziet dat onder omstandigheden het beroepsgeheim niet geldt. Dit is met name het geval (i) indien de belastingplichtige ontheffing verleent aan de intermediair, en (ii) zelfs zonder zulke ontheffing, indien de meldplicht ziet op zgn. marktklare constructies die aanleiding geven tot een periodiek verslag overeenkomstig artikel 326/4.6. Wat de ontheffing door de cliënt van het beroepsgeheim betreft, neemt de wetgever een loopje met het zgn. openbare-ordekarakter van het beroepsgeheim. Het gevolg van dit openbare-ordekarakter is dat er niet bij contract of eenzijdig van afgeweken kan worden. Dit is begrijpelijk omdat anders druk op een justitiabele uitgeoefend zou kunnen worden in omstandigheden die zijn recht van verdediging, inclusief het vermoeden van onschuld, in het gedrang zouden kunnen brengen. Reeds in zijn arrest van 20 februari 1905 legde het Hof van Cassatie het openbare-ordekarakter van het beroepsgeheim vast (Cass. 20 februari 1905, *Pas.*, I, 1905, 141):

“Le secret professionnel, qui se rattache à l’ordre public, protège un intérêt spécifique qui est d’assurer la praticabilité de certaines professions nécessaires au bon fonctionnement de la société, dont l’exercice implique nécessairement la garantie pour le confident que la confiance envers la personne à laquelle il se confie ne soit pas trahie.” (onze benadrukking)

7. — Sommige auteurs wijzen op enige relativiteit van het openbare-ordekarakter van het beroepsgeheim, maar dan wel steeds ten voordele van de rechtszoekende, d.w.z. in het belang van de cliënt. Zij geven hierbij het voorbeeld van een rechtszoekende die aan zijn raadsman de toestemming verleent om documenten die strikt genomen onder het beroepsgeheim vallen, toch naar voor te brengen in het kader van de verdediging van de cliënt voor de rechtbank (door de advocaat in kwestie). Zie: D. VAN GERVEN EN J.P. BUYLE, Grondslag en draagwijdte van het beroepsgeheim van de advocaat in het belang van de cliënt, *RW* 2011-2012, nr. 38, 1662-1668, in

het bijzonder 1665, nr. 8.



BELGIAN
ASSOCIATION
OF TAX LAWYERS

8. — Waarom de wetgever van mening is dat hij het beroepsgeheim terzijde kan stellen in het geval van marktklare constructies wordt toegelicht in de Memorie van Toelichting maar klinkt weinig overtuigend:

“In het geval van marktklare constructies zijn overigens intermediairs verplicht om elke drie maanden een periodiek verslag op te stellen met een overzicht van nieuwe meldingsplichtige inlichtingen, zijnde: [...]”

Gelet op het feit dat de driemaandelijke meldingsplicht in geval van marktklare constructies niet kan worden doorgeschoven naar een belastingplichtige, aangezien hij niet over de nodige informatie beschikt om deze melding te doen, kan voor die verplichting sowieso geen vrijstelling worden verleend. Een vrijstelling kan immers geen afschaffing van de meldingsplicht inhouden, gezien dit regelrecht zou indruisen tegen het doel van de richtlijn, en daarvoor overigens geen ruimte gelaten wordt door de richtlijn zelf.

Overigens dienen de identificatiegegevens van intermediairs steeds te worden gemeld, ongeacht bij wie de meldingsplicht ligt.

Daarnaast blijft de intermediair die beroep zou doen op een vrijstelling van de meldingsplicht, verplicht om aan te tonen dat hij de eventuele andere intermediair(s) of bij afwezigheid hiervan de relevante belastingplichtige op de hoogte heeft gesteld van het feit dat – ingevolge die vrijstelling – de meldingsplicht derhalve bij hen ligt. Uit de samenlezing van deze twee elementen, volgt dat de richtlijn op zich een beperking inhoudt op het beroepsgeheim.

De intermediair die zich op zijn beroepsgeheim beroept zal deze bovendien zelf moeten beperken gezien zijn verplichting om bewijs voor te leggen dat hij de andere intermediairs of de te identificeren cliënt heeft geïnformeerd. Dergelijke identificatie is noodzakelijk gezien het gewijzigde artikel 25bis van de DAC-richtlijn voorschrijft dat de lidstaten alle maatregelen dienen te treffen om ervoor te zorgen dat de nieuwe rapporteringsbepalingen worden toegepast. Meer bepaald dient België ervoor te zorgen dat die toepassing controleerbaar is voor de fiscale administratie”.

Parl.St., Kamer, 55, 0791/001, pp. 21-22.

9. — Wat de ghostwriters van het wetsontwerp hier dus beweren, is dat aangezien alleen de eerste intermediair bij veronderstelling de kennis en kunde heeft om de driemaandelijke vervolgrapportering te verrichten, hij deze niet naar een andere intermediair noch naar de belastingplichtige kan doorschuiven en hij daarom zijn beroepsgeheim niet kan inroepen voor wat marktklare constructies betreft. Dit ruikt wel heel sterk naar wat men in het Duits “*kurieren am Symptom*” noemt: omdat er geen efficiënte oplossing gevonden zou kunnen worden voor de driemaandelijke vervolgrapportering van een marktklare constructie, moet de eerste intermediair dan maar zijn beroepsgeheim laten varen. Men ziet niet goed in waarom die eerste intermediair niet de vereiste informatie aan de belastingplichtige zou kunnen bezorgen opdat die zelf de vervolgrapportering zou kunnen uitvoeren. Indien dat mechanisme kan werken bij een initiële rapportering, kan dat natuurlijk ook bij de vervolgrapportering. Overigens zal in de praktijk de cliënt van de advocaat die advies verstrekt over een marktklare constructie, vaak niet de “eindgebruiker” zijn maar veeleer een intermediair die de marktklare constructie ter beschikking stelt van de eindgebruiker (denk hierbij aan een bank of een financieel adviseur). Het komt ons voor dat zulke partij zelf wel degelijk voldoende toegerust is om de vervolgrapportering te verrichten en daarvoor wellicht nog beter geplaatst is dan de advocaat die slechts juridisch-fiscaal advies verstrekt heeft m.b.t. de marktklare constructie.



Overigens kunnen wij hier nog meegeven dat – wellicht als gevolg van de tijdsdruk die eind december 2019 was ontstaan omdat de omzetting van de DAC 6 richtlijn uiterlijk tegen 31 december 2019 moest hebben plaatsgevonden – de Memorie van Toelichting die uiteindelijk in het Belgisch Staatsblad van 30 december 2019 werd afgedrukt, niet de juiste versie is, maar een eerdere versie die hoorde bij een eerdere versie van het wetsontwerp dat uiteindelijk de Wet is geworden. Nodeloos te zeggen dat dit gegeven de waarde van de Memorie van Toelichting als instrument voor interpretatie van de Wet ernstig ondermijnt.

10. — Het beroepsgeheim van de advocaat geldt niet enkel in geval van bijstand of vertegenwoordiging van en/of de bepaling van een rechtspositie voor de belastingplichtige bij (actuele of potentiële) geschillen voor de rechtbank. Hierover heeft het Grondwettelijk Hof op 23 januari 2008 een duidelijke positie ingenomen in zijn arrest nr. 10/2008:

“[D]e gegevens die de advocaat verneemt tijdens de uitoefening van de wezenlijke activiteiten van zijn beroep [...], namelijk het bijstaan en het verdedigen in rechte van de cliënt, en het juridisch advies, zelfs buiten elk rechtsgeding, door het beroepsgeheim gedekt blijven en niet ter kennis kunnen worden gebracht van de overheden.” (ad B.9.6.) (onze benadrukking)

11. — De Memorie van Toelichting bij de Wet stelt dat het beroepsgeheim in het geval van juridisch-fiscaal advies veelal geen toepassing zal vinden omdat het beroepsgeheim beperkt is tot de informatie die aan de advocaat toevertrouwd wordt door diens cliënt in de uitoefening van zijn beroep:

“Het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie, of het beheren van de implementatie van grensoverschrijdende constructies heeft echter niet onmiddellijk betrekking op enig geheim dat aan een intermediair door diens cliënt wordt toevertrouwd, maar wel op hulp die, bijstand die of advies dat de intermediair aan de relevante belastingplichtige verstrekt. De bescherming van het vertrouwen dat een cliënt in een intermediair stelt naar aanleiding van de uitoefening van diens beroepswerkzaamheid, kan slechts betrekking hebben op hulp die, bijstand die of advies dat de intermediair aan de relevante belastingplichtige verstrekt voor zover het gaat om de bepaling van de rechtspositie van een relevante belastingplichtige of om het verdedigen van een belastingplichtige in een rechtsgeding, hetgeen eveneens is terug te vinden in 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. Meer bepaald gaat het om louter juridisch advies, met uitsluiting van mogelijks agressieve fiscale planning. Het is enkel voor deze activiteiten dat een ontheffing van rechtswege van de meldingsplicht voor de intermediair van toepassing kan zijn. Anderzijds kan een adviseur die zich beperkt tot voormelde juridische adviezen en voor zover hij op geen enkel tijdstip rechtstreeks of via andere personen hulp, bijstand of advies heeft verstrekt met betrekking tot het bedenken, het aanbieden, het opzetten, het beschikbaar maken voor implementatie of het beheren van de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie niet als een intermediair, conform de definitie van de richtlijn, beschouwd worden en zal deze dus niet meldingsplichtig zijn.

Deze zienswijze is dus in overeenstemming met artikel 53 van de wet van 18 september 2017, omdat daarin impliciet wordt erkend dat binnen het kader van de bepaling van de rechtspositie en verdediging/ vertegenwoordiging in rechte, een beroepsgeheim van toepassing is. In dat kader kan er wel degelijk een ontheffing van rechtswege van de meldingsplicht voor de intermediair worden toegekend binnen de grenzen van voormelde interne regelgeving.”

(Parl.St., Kamer, 55, 0791/001, p. 18-22)

12. — Daaruit leiden de ghostwriters van het wetsontwerp af dat enig advies wat de advocaat geeft en dat gericht is op agressieve fiscale planning – buiten het voeren van een proces en/of de bepaling van een rechtspositie – niet gedekt is door het beroepsgeheim.



13. — Het is haast zo vanzelfsprekend dat advies van de advocaat aan zijn cliënt ook onder het beroepsgeheim valt, dat er niet zoveel bronnen te vinden zijn die dit expliciet bevestigen. Herman Van Goethem heeft het er wel expliciet over (*o.c.*, p. 209):

“Vallen dus ook onder het beroepsgeheim:

[...]

– de correspondentie van en naar de advocaat.” (onze benadrukking)

14. — De auteur verwijst in voetnoot naar: R. LEGAIS, *Violation du secret professionnel*, JCP, deel II, Paris, 1973 sqq., tw. Art. 378, nr. 104-105; E. REUMONT, *Le secret professionnel des avocats*, JT 1948, 589, nr. 14h; RvS, 8 juni 1961, met advies en noot van C. HUBERLANT, JT 1962, 171; Cass.civ.If fr., 19 maart 1963, D., 1963, 361, noot CREMIEU; Cass.civ.If fr., 2 april 1963, D., 1963, p. 439, noot CREMIEU; Cass., 12 mei 1977, Pas. 1977, I, 929.

15. — De cliënt is daarentegen wel meester van de vertrouwelijke informatie die hij van zijn raadsman heeft ontvangen en het staat hem vrij deze bekend te maken. Of en in welke mate de overheid (vb. de fiscus) hem daartoe kan dwingen, is een heikel punt. Anders dan het beroepsgeheim, is de vertrouwelijkheid van de correspondentie van een rechtszoekende met zijn advocaat niet wettelijk geregeld. In disputen met de fiscus werd alleszins wel reeds geoordeeld dat de stafhouder als “filter” tussenbeide moet komen en dit naar analogie met het bepaalde in art. 334 WIB92. Zie: Rb. Brussel 21 december 2015, 2015/3258/A en 2015/3259/A, besproken in *De Tijd*, 24 december 2015 en in *Fiscale Actualiteit* nr. 2017/36, p. 1-6, 19-25 oktober 2017 – in dezelfde zin: Rb. Gent 9 december 2015, *Fisc. Koer.* 2016/497; Antwerpen 14 juni 2016, 2014/AR/2248 en Gent 13 juni 2017, 2016/AR/63.

16. — In het bovenstaande citaat uit de Memorie van Toelichting blijkt ook dat de ghostwriters van het wetsontwerp verwijzen naar de meldplicht inzake witwas en het feit dat het beroepsgeheim daar ook doorbroken wordt, mogelijks op grond van het hogere belang. Het wordt niet betwist dat ook een grond- en mensenrecht – zoals het recht op een eerlijk proces, waarvan het beroepsgeheim van de advocaat een onmisbaar onderdeel uitmaakt – niet absoluut is en soms moet wijken voor een hoger belang. Maar in het geval van de witwasmeldingen gaat het om misdrijven die de cliënt mogelijks gepleegd heeft, terwijl het bij DAC 6 uitdrukkelijk om niet-frauduleuze en zelfs niet-abusieve constructies gaat maar precies om legale en legitieme structuren die gebruik maken van de bestaande (fiscale) wetgeving en het wettelijkheidsbeginsel van de belastingen (“geen belasting zonder wet” – art. 170 GW). Bovendien geschiedt de melding door advocaten in het geval van aanwijzingen van witwas, aan de stafhouder en niet rechtstreeks aan de Cel voor Financiële Informatieverwerking, laat staan aan het parket. Deze twee elementen ontbreken in het geval van de meldplicht onder DAC 6 waardoor het nog maar de vraag is of er daadwerkelijk een hoger belang is en of de terzijdestelling van het beroepsgeheim wel proportioneel is met het te bereiken doel.

17. — Als een soort van dubbele vergrendeling vermeldt de Memorie van Toelichting wel nog dat “... een adviseur die zich beperkt tot voormelde juridische adviezen en voor zover hij op geen enkel tijdstip rechtstreeks of via andere personen hulp, bijstand of advies heeft verstrekt met betrekking tot het bedenken, het aanbieden, het opzetten, het beschikbaar maken voor implementatie of het beheren van de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie niet als een intermediair, conform de definitie van de richtlijn, [kan] beschouwd worden en zal deze dus niet meldingsplichtig zijn.”



Wat ons betreft, komt dit neer op *stating the obvious*.

P.S.: Bij het ter perse gaan van deze nieuwsbrief bereikt ons het bericht dat er op Europees niveau gedacht wordt over de mogelijkheid om de inwerkingtreding van alle of bepaalde onderdelen van de DAC 6 richtlijn uit te stellen i.v.m. de COVID-19 crisis en dit mede onder druk van een groot aantal belangengroepen evenals enkele lidstaten. Het laatste nieuws is dat gewacht wordt op een initiatief van de Commissie, wat op zich enigszins bijzonder is aangezien de DAC 6 richtlijn uitgaat van de Raad. Naar verluidt zou de Belgische regering in voorkomend geval bereid kunnen zijn om ook de inwerkingtreding van de Wet geheel of gedeeltelijk uit te stellen (en dan met name de meldplicht m.b.t. constructies die tussen juni 2018 en juli 2020 geïmplementeerd werden of klaargemaakt werden voor implementatie).

18. — Conclusies:

- Het beroepsgeheim van de advocaat omvat ook het enkele feit dat iemand de raadsman is van de belastingplichtige/cliënt. Het doorschuiven van de meldplicht aan andere intermediairs kan daardoor in strijd komen met het beroepsgeheim.
- Het beroepsgeheim van de advocaat is van openbare orde; er kan dus niet eenzijdig noch middels een overeenkomst tussen cliënt en advocaat van afgeweken worden.
- Het beroepsgeheim van de advocaat geldt ook voor advies dat gegeven wordt buiten de context van een geschil of de bepaling van een rechtspositie.
- Het beroepsgeheim van de advocaat ziet ook op de informatie of de adviezen die de advocaat aan zijn cliënt verstrekt, en dus niet enkel op informatie die de advocaat ontvangt van zijn cliënt.
- Het valt moeilijk in te zien waarom er geen beroepsgeheim zou gelden in geval van “marktklare constructies”. De vergelijking met de doorbraak van het beroepsgeheim in het kader van de antiwitwaswetgeving loopt mank; de meldplicht in het kader van de DAC 6 richtlijn betreft nl. geen (vermoeden van) misdrijf in hoofde van de cliënt, wel integendeel, en de “filter” tussen advocaat en overheid (*i.e.* de stafhouder) ontbreekt. Het opheffen van het beroepsgeheim in deze context is dus mogelijk niet proportioneel met het te bereiken hogere doel.

DAC 6 MELDPLICHT – CLIENTEN

BESTUURDER • GERD D. GOYVAERTS

Waarde confraters,
Beste leden,

DAC 6 zoals dit van toepassing zal zijn vanaf 1 juli 2020 (tenzij uitstel), en waarover elders en eerder in deze nieuwsbrief reeds meer, heeft een onmiskenbare impact op onze activiteiten als fiscaal advocaat en daarmee gelieerd tevens mogelijk op onze aansprakelijkheid t.a.v. de cliënt. Het kan daarom raadzaam zijn dat u de algemene voorwaarden waaronder u uw diensten aan uw cliënteel aanbiedt, dienovereenkomstig aanpast c.q. uitbreidt. Hierna verschaffen wij u een



BELGIAN
ASSOCIATION
OF TAX LAWYERS

proeve van concepttekst die u daartoe vermag te inspireren als toevoeging aan de algemene voorwaarden van uw kantoor, en dit zowel in Nederlandstalige als in Franstalige versie.

“De Cliënt neemt kennis dat dienstverleningen met een grensoverschrijdend karakter onder het toepassingsgebied kunnen vallen van de wet van 20 december 2019 tot omzetting van richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige “grensoverschrijdende constructies” (hierna DAC 6). Op grond van DAC 6 kan, met ingang van 1 juli 2020, iedere intermediair die tussenkomt in de advisering of implementering van dergelijke kwalificerende “grensoverschrijdende constructies” gehouden zijn tot rapportering van deze constructie.

Uitzondering op deze wettelijke meldingsplicht zal evenwel gelden indien de intermediair gebonden is aan een wettelijk beschermd beroepsgeheim (o.a. advocaten) wanneer deze handelen in het kader van een analyse van de rechtspositie van een belastingplichtige of deze verdedigen of vertegenwoordigen in het kader van een rechtsgeding met inbegrip van juridisch advies met betrekking tot het instellen of vermijden ervan. De meldingsverplichting zal dan in fine verschuiven naar de belastingplichtige die daarvan op de hoogte gesteld dient te worden door de advocaat en alsdan de kwalificerende “grensoverschrijdende constructie” zal moeten melden. Hoewel de meldingsplicht in werking treedt op 1 juli 2020, heeft deze verplichting retroactief betrekking op sommige kwalificerende constructies sedert 25 juni 2018.

De Cliënt neemt kennis van deze potentiële wettelijke meldingsplicht en verklaart zich akkoord met de toepassing van deze wet te zijnen aanzien. Indien blijkt dat het kantoor in het kader van het beroepsgeheim de melding niet mag verrichten, en geen andere intermediair deze melding doet, zal de Cliënt zelf hiertoe de nodige stappen ondernemen. Het kantoor kan in geen van beide gevallen aansprakelijk worden gesteld voor het al dan niet verrichten van de melding of de regelmatigheid van die melding. In voorkomend geval kan de Cliënt het kantoor mandateren om namens de Cliënt de melding te verrichten. Over deze bijkomende prestatie zullen geëigende afspraken dienen te worden gemaakt.”

Mes Chers Confrères,
Chers membres,

Sans aucune doute nos responsabilités envers nos clients de nos activités d’avocats fiscalistes et de nos activités connexes sont affectées par DAC 6 qui s’applique à partir du 1er juillet 2020 (sauf remise). Une adaptation, voir un élargissement, de vos conditions générales par lesquelles vous offrez vos services à votre clientèle est à conseiller. Nous vous présentons ci-dessous un projet de texte qui pourra peut-être vous inspirer pour compléter les conditions générales de votre cabinet et ce, dans une version en néerlandais et en français.

“Le Client est informé de ce que les prestations de services comportant un aspect transfrontalier peuvent tomber dans le champ d’application de la loi du 20 décembre 2019 transposant la Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l’échange automatique et obligatoire d’informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l’objet d’une déclaration (ci-après DAC 6). Sur la base de DAC 6, chaque intermédiaire qui intervient à partir du 1er juillet 2020 peut être tenu de déclarer une construction qu’il conseille ou applique lorsqu’elle qualifie de ‘construction transfrontalière’.

Une exonération est applicable à cette obligation légale de déclaration lorsque l’intermédiaire est tenu par un secret professionnel organisé par une loi (dont les avocats) et intervient dans le cadre de l’analyse de la situation juridique du contribuable ou dans la défense de ses droits en cas de litige, ce tant concernant son introduction ou de son évitement. L’obligation de



BELGIAN
ASSOCIATION
OF TAX LAWYERS

déclaration en question concernant la ‘construction transfrontalière’ qualifiée passera alors à un autre intermédiaire et à défaut, au contribuable, qui en sera informé par l’avocat. Quoique cette obligation de déclaration entre en vigueur au 1er juillet 2020, certaines constructions qui qualifient sont rétroactivement à déclarer lorsqu’elles sont intervenues depuis le 25 juin 2018.

Le Client est informé de cette obligation légale de déclaration et déclare accepter l’application de cette loi à son égard. S’il s’avère que le cabinet ne peut pas déclarer au motif du secret professionnel et qu’aucun autre intermédiaire ne déclare, le Client devra entreprendre lui-même les démarches nécessaires. Le Cabinet ne peut dans aucun de ces deux cas être tenu responsable pour l’absence de déclaration ou pour une quelconque irrégularité concernant cette déclaration. Le cas échéant, le Client peut mandater le cabinet afin d’accomplir au nom du Client cette déclaration. Les modalités de cette prestation complémentaire seront alors à convenir.”

Wij zullen als beroepsvereniging de evoluties m.b.t. DAC 6 nauwgezet opvolgen en u in voorkomend geval pogen nader te informeren.

UNA VIA – FISCALE BEVOEGDHEID STRAFRECHTER

BESTUURDER • CÉLINE VAN HOUTE

STAND VAN ZAKEN UNA VIA-WET

1. — Bijna een jaar geleden werden bij de Wet van 5 mei 2019 wijzigingen aangebracht aan de *una via*-procedure in het fiscaal strafrecht (Wet van 5 mei 2019 houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake eredienszaken, en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafwetboek, *BS* 24 mei 2019). De Wet is in werking getreden op 1 januari 2020.

De bedoeling van de wetgever was om de bestaande *una via*-regeling (*cfr.* Wet van 20 september 2012) aan te passen aan de recente rechtspraak inzake het *non bis in idem*-beginsel.

Enkele bepalingen in het strafprocesrecht (aan de VTSv. en Sv.) werden aangepast, doch ook in diverse fiscale wetten.

Intussen werd ook het KB van 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29 van het Wetboek van Strafvordering gepubliceerd (*BS* 24 februari 2020). Het begrip “ernstige fiscale fraude” werd ingevuld.

Vervolgens werd bij Ministerieel besluit van 3 april 2020 de dienst “Coördinatie Anti-Fraude” (CAF) aangewezen als de dienst, binnen de Federale Overheidsdienst Financiën, die bevoegd is om de in artikel 29*bis*, eerste lid Sv. bedoelde aanwijzingen van fraude inzake directe en indirecte belastingen die aan het licht komen in het kader van een strafrechtelijk onderzoek, te ontvangen (*BS* 14 april 2020). De CAF is een autonome dienst die onder het gezag van de Administrateur-generaal van de Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie staat.

Last but not least, het wetsontwerp van 15 april 2020 zorgt voor een aantal technische wijzigingen aan de drie fiscale wetboeken (nl. het WIB 1992, het Wbtw en het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen) ingevolge de wijziging van het Sv. in het kader van de hervorming van de *una via*-procedure.



2. — Aangezien de nieuwe *una via*-regeling op heden “gebruiksklaar” is, stelt zich de vraag in welke mate deze ook effectief in de praktijk zal worden toegepast.

Op het eerste gezicht lijkt het gewenste *non bis in idem*-beginsel toepassing te vinden in de nieuwe wetgeving. Op procedureel vlak werd op het niveau van het onderzoek een *verplicht* *una via*-overleg tussen de fiscale administratie en het openbaar ministerie ingevoerd en dit in geval van ernstige fiscale fraude (artikel 29, §3 Sv.). Op het niveau van de vervolging werd dan een geïntegreerd systeem gecreëerd waarbij het fiscaal contentieus geïntegreerd wordt in de strafprocedure (*cfr.* het douane-strafrecht) (artikel 4*bis* VTSv.).

Ook wat de bestraffing betreft werd een systeem ingevoerd waarbij de strafrechter bij het bepalen van de strafmaat rekening houdt met de door de fiscus opgelegde belastingverhoging en/of geldboete.

Bepaalde fiscale advocaten, waaronder de Raad van Bestuur van BATL, hebben evenwel een aantal bedenkingen bij de praktische toepassing van de regeling. Er zijn o.i. niet onbelangrijke onduidelijkheden en mogelijk ook schendingen van diverse rechten (rechten van verdediging, zwijgrecht, gelijkheid enz.).

BATL wenst in te gaan op enkele bedenkingen die vooral voor de praktijk belangrijk zijn.

3. — Het verplichte *una via*-overleg ingeval van ernstige fiscale fraude, dat in de meeste gevallen het vertrekpunt is van de nieuwe regeling, blijkt al onduidelijk te zijn.

In artikel 29, §3 Sv. is bepaald dat de belastingadministratie de feiten waarvan het onderzoek aanwijzingen van ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd, aan het licht brengt, moet aangeven bij de procureur des konings. Er zal dan een verplicht *una via*-overleg plaatsvinden.

In het K.B. van 9 februari 2020 werden deze criteria bepaald. Eigenlijk betreft het (op een paar details na) een overname van de in de parlementaire voorbereidingen van de wet van 5 mei 2019 aangehaalde (mogelijke) criteria.

Het gaat om de volgende vier *niet-cumulatieve* criteria:

- De feiten kenmerken zich door zowel het ernstig als het georganiseerd karakter ervan;
- Er zijn ernstige aanwijzingen dat de feiten samenhangend zijn met gemeenrechtelijke misdrijven met een ernstig financieel, economisch, fiscaal of sociale component of ernstige elementen van corruptie;
- Voor het onderzoek naar de feiten moeten er gerechtelijke opsporingshandelingen, die een dwangmaatregel inhouden, worden uitgevoerd;
- Er zijn ernstige aanwijzingen dat de feiten dienen ter financiering van de activiteiten van een terroristische groep of criminele organisatie.

Het eerste criterium wordt verder gedefinieerd:

- Georganiseerd: “veronderstelt het gebruik van complexe constructies of mechanismen, eventueel met een internationale dimensie.”



- Ernstig: de ernst van de gemelde feiten viseert onder andere belastingplichtigen die moedwillig herhaaldelijk of meervoudige inbreuken plegen op de belastingwetten en de ter uitvoering ervan genomen besluiten. Feiten kunnen ook ernstig worden beschouwd wanneer de fraude wordt begaan met aanmaak of gebruik van valse stukken, of wanneer het bedrag van de handeling een aanzienlijke omvang kent of abnormaal karakter vertoont.

Het voor de praktijk problematische criterium is de beoordeling van het ernstig karakter. Er is nog steeds geen concrete definitie/ invulling van het begrip “ernstige feiten”, doch enkel een opsomming van mogelijke situaties (*cfr.* voorbeelden).

Hierbij wordt nog opgemerkt dat het moedwillig karakter van de inbreuken geen aanwijzing kan zijn, aangezien elke fiscale fraude moedwillig is, met name het opzet om belastingen te ontduiken, bij gebrek waarvan er zelfs geen sprake is van fraude.

Volgens rechtspraak van het Grondwettelijk Hof mag er geen sprake zijn van een blanco strafnorm, doch moet de strafbaarstelling voldoende nauwkeurig en voorzienbaar zijn.

De strafwet dient duidelijk, voorzienbaar en voldoende toegankelijk te zijn zodat iedere persoon op het ogenblik waarop een bepaalde gedraging wordt aangenomen, kan uitmaken of deze gedraging al dan niet strafbaar is.

De beoordeling van het ernstig karakter dient te gebeuren aan de hand van objectieve elementen. Zo kan het al dan niet “abnormaal karakter van het bedrag” toch niet als een objectief element worden beschouwd?

In het KB wordt bepaald dat “Feiten *kunnen* als ernstig worden beschouwd”, wat o.i. op een eerdere subjectieve beoordeling wijst.

Eigenlijk betreffen het organisatiecriteria die het voor de belastingadministratie mogelijk moeten maken te bepalen welke dossiers overleg vergen. Noch voor de belastingplichtige, noch voor zijn adviseur is evenwel duidelijk of een bepaalde zaak al dan niet door de belastingadministratie aan het openbaar ministerie moet worden gemeld. Er is dus een ontgensprekelijk gebrek aan voorzienbaarheid van het fiscaal strafproces.

Aangezien de criteria voor de beoordeling van het ernstig karakter onduidelijk zijn, is er geen rechtszekerheid voor de belastingplichtige, m.n. of al dan niet zal worden gemeld. Dit kan in de praktijk leiden tot situaties van misbruik door bepaalde belastingambtenaren (vb. druk om fiscale akkoorden te tekenen, al dan niet na CRS-meldingen). Dit risico zal mogelijks eerder beperkt blijven gelet op de verplichte machtiging van de adviseur-generaal alvorens tot melding over te gaan.

Verder wordt ook opgemerkt dat er geen transparantie is voor de belastingplichtige (en zijn adviseur) bij het *una via*-overleg zelf. De belastingplichtige, noch zijn raadsman, wordt betrokken bij het overleg, m.n. bij de kwalificatie als al dan niet ernstige fiscale fraude. Dit betreft evenwel een zuivere feitelijke en individuele beoordeling. In de praktijk kan dit leiden tot (zeer) subjectieve beslissingen.



Een volgend niet ondenkbaar probleem is dat van de voorbarige meldingen aan het parket. In het KB van 9 februari 2020 wordt immers bepaald dat van zodra er aanwijzingen zijn van ernstige fiscale fraude (en dus voldaan is aan één van de vier criteria), het dossier door de administratie aan de Procureur des Konings moet worden gemeld. In het KB wordt benadrukt dat het de bedoeling is om *zo vroeg mogelijk* te melden ten einde dubbele onderzoeken te voorkomen (wat op zich een pertinent doel is in het kader van het *non bis in idem* beginsel), doch wordt verder meegedeeld dat het best mogelijk is dat bepaalde feiten naderhand geen feiten van ernstige fiscale fraude blijken te zijn (t.t.z. nadat de belastingadministratie deze heeft aangegeven bij de Procureur des Konings). Het risico is dus reëel dat de administratie omwille van de onduidelijke (lees: ruime) criteria te snel tot melding zal (moeten) overgaan, terwijl na verder onderzoek door de belastingadministratie (en eventueel overleg met de belastingplichtige) gebleken zou zijn dat er geenszins sprake was van ernstige fiscale fraude.

De gevolgen van dergelijke overhaaste meldingen kunnen evenwel belangrijke, onnodige nadelige gevolgen hebben in hoofde van de belastingplichtigen (*cfr.* verhoor van de belastingplichtige door de gerechtelijke politie, huiszoeking, enz.).

Niet onbelangrijk is ook het feit dat ingeval van melding door de fiscale administratie, de gegevens met betrekking tot het fiscaal dossier meegedeeld worden aan het parket. Dit houdt in dat ook alle gegevens die de belastingplichtige in het kader van de fiscale meewerkverplichting aan de fiscus heeft overgemaakt ter kennis van het OM worden gebracht, en dit terwijl de belastingplichtige een zwijgrecht heeft t.o.v. het parket.

Vanuit BATL wordt dus gepleit voor een accurate aanpassing van voormelde criteria, en dit door middel van een nieuw KB, dan wel minstens een duidelijke circulaire die tegemoetkomt aan voornoemde bezorgdheden.

4. — Een volgende onzekerheid is o.i. de toepassing van artikel 29*bis*, tweede lid Sv.:

“Wanneer de fiscale administratie belastingen vestigt, met inbegrip van de opcentiemen en opdecieimen, de verhogingen, de administratie en fiscale geldboeten, voor de in het eerste lid bedoelde strafbare feiten, staat dit de strafvordering niet in de weg voor zover de fiscale en strafrechtelijk behandeling van de feiten deel uitmaken van een samenhangend geheel in tijd en inhoud”. (onze benadrukking)

Hiermee wordt expliciet verwezen naar de rechtspraak van het EHRM (A&B/Noorwegen, 15.11.2016) inzake de bevestiging van dubbele vervolging en bestraffing, op voorwaarde dat de administratieve procedure en strafprocedure een coherent geheel vormen.

Concreet betekent dit dat het openbaar ministerie nog steeds een strafvordering kan instellen, ondanks de (voorafgaande) vestiging van de belastingen en verhogingen/boetes. Het is niet ondenkbaar dat dit ook gebeurt, zelfs na een *una via*-overleg met de belastingadministratie. Er wordt dus niet uitgesloten dat in een dossier, waarbij nadat door het openbaar ministerie beslist werd niet te vervolgen, de fiscale administratie de fiscale procedure verderzet, de strafvordering toch nog naderhand wordt ingesteld? Het zwaard van Damocles zal dus blijven hangen boven het hoofd van de belastingplichtige, zelfs na een *una via*-overleg.



Mogelijks zou een circulaire van het College van de Procureurs-Generaal houvast kunnen bieden. Daarin zouden de mogelijkheden en voorwaarden van dergelijke mogelijke dubbele vervolgingen beschreven worden, bijvoorbeeld “nieuwe” feiten/bewijsstukken die een strafvervolging zouden verantwoorden naast of na een fiscale procedure. Ook zou in de circulaire best toelichting worden gegeven over het begrip “samenhangend geheel in tijd en inhoud” (voorbeeld: binnen welke tijdsperiode kan een strafvervolging worden ingesteld na vestiging van de belastingen, dan wel beëindiging van de fiscale procedure).

5. — Ook betreffende de integratie van het fiscaal contentieux in de strafprocedure voor de strafrechter, zijn er o.i. enkele knelpunten (minstens bedenkingen).

Het eerste lid van artikel 4bis VT.Sv. luidt als volgt:

“Ingeval de strafvordering wordt ingesteld wegens de feiten bedoeld in de artikelen 29, §2 en §3 en 29bis van het Wetboek van strafvordering, neemt de strafrechter benevens van de strafvordering tevens kennis van de burgerlijke vordering tot betaling van de betreffende belastingen, de opcentiemen en opdecimen, de verhogingen, de administratieve en fiscale geldboeten en bijbehoren. Deze burgerlijke vordering betreft een zelfstandige vordering waarbij de bevoegde belastingadministratie tussenkomt in de strafzaak.”

De strafrechter zal bijgevolg bevoegd zijn kennis te nemen van de burgerlijke vordering in drie gevallen, m.n. na melding door de fiscale administratie aan het openbaar ministerie van gewone fiscale fraude (artikel 29, §2 Sv.), evenals van ernstige fiscale fraude (artikel 29, §3 Sv.), dan wel melding door het openbaar ministerie aan de fiscale administratie van aanwijzingen van fiscale fraude (gevolgd door de inzage van het strafdossier door de fiscale administratie).

Dit betekent dus dat de fiscale administratie als tussenkomende partij bij de strafrechter over een autonome vordering beschikt, waarbij alle aspecten van de schade in hoofde van de Belgische Staat beoordeeld kunnen worden. Hiermee lijkt een oplossing te zijn geboden aan de problematiek van de mogelijkheid en/of draagwijdte van de burgerlijke partijstelling door de Belgische Staat inzake fiscale schulden (*cfr.* de recente arresten van het Hof van Cassatie van 13 november 2019 en 4 maart 2020).

Het begrip “zelfstandige vordering” impliceert dus ook dat in geval van vrijspraak in de strafzaak, de strafrechter zich alsnog zal moeten uitspreken over de verschuldigdheid van de belastingen en belastingverhogingen.

Indien de strafrechter ook de burgerlijke vordering van de fiscale administratie dient te beoordelen, zal de strafrechter o.i. bij de beoordeling van de feiten een duidelijk onderscheid moeten maken tussen de volgens het fiscaal recht geldende aanslagtermijnen enerzijds en de verjaringstermijnen (voor fiscale fraude) volgens het strafrecht anderzijds.



(Nog) moeilijker is de kwestie van de bewijsregels en rechtsgeldigheid van de bewijsgaring, die niet gelijklopend zijn in het fiscaal recht vs. het strafrecht (vb. het bewijs van niet-aangegeven inkomsten in een procedure van aanslag van ambtswege, de toepassing van het Antigoon-principe in het fiscaal recht vs. het strafrecht, ...). Verder worden een aantal kansen en rechten voor de belastingplichtige ontnomen ingeval de burgerlijke vordering reeds in een vroeg stadium van de taxatie/administratieve fase geïntegreerd wordt in de strafvordering. Hierdoor mist de belastingplichtige de kans op verweer/overleg middels het antwoord op een bericht van wijziging, het bezwaar, de ambtshalve ontheffing, het verzoek tot heroverweging of zelf de beoordeling door de bemiddelingsdienst). Is er ook geen sprake van schending van rechten van verdediging? Minstens een schending van het gelijkheidsbeginsel ten opzichte van andere belastingplichtigen die de mogelijkheid hebben tot uitoefening van de volledige administratieve procedure.

Tenslotte nog een laatste vraag: dient de belastingschuld al dan niet alsnog te worden ingekohierd (d.i. dus voor de situaties waarbij de burgerlijke vordering bij de strafrechter aanhangig wordt gemaakt vóór de vestiging/inkohiering van de belastingaanslag)?

Volgens de parlementaire voorbereidingen is het de bedoeling dat de definitieve beslissing van de strafrechter over de burgerlijke vordering als *een uitvoerbare titel* geldt, aan de hand waarvan de belastingadministratie de betaling van de belastingschuld kan vorderen. Daaruit zou afgeleid (kunnen) worden dat de aanslag niet meer moet worden gevestigd/ingekohierd, noch het overeenkomstig aanslagbiljet naar de belastingplichtige moet worden verstuurd. Dit wordt o.i. evenwel niet (met zoveel woorden) bepaald in de wet, noch werden de artikelen 298-300 WIB 1992 (aangaande de inkohiering van de directe belastingen) gewijzigd.

Mogelijks zal de belastingadministratie – net zoals de procedure voor een subsidiaire aanslag overeenkomstig artikel 356 WIB 1992 – een ontwerp van aanslag moeten voorleggen aan de strafrechter (zonder voorafgaande inkohiering). Pas na de uitspraak van de strafrechter, zal de administratie het aanslagbiljet kunnen versturen en overgaan tot invordering.

6. — Het tweede lid van voormeld artikel *4bis* VTSv. Bepaalt dan dat van zodra de burgerlijke vordering aanhangig is bij de strafrechter, de procedures voor de burgerlijke rechtbanken, die betrekking hebben op dezelfde vordering, beëindigd en verder gezet worden voor de strafrechter.

Deze alinea behandelt dus de voor de fiscale rechters hangende zaken, niet de procedures in de taxatie- of bezwaarfase.

De problematiek van de al dan niet verplichte inkohiering van de belasting stelt zich dus niet in deze situatie. De strafrechter zal ingeval van inwilliging van de vordering van de belastingadministratie, de reeds bestaande titel, m.n. de gevestigde aanslag, (al dan niet gedeeltelijk) geldig verklaren.

In bepaalde gevallen kan o.i. het behoud van de behandeling door de burgerlijke rechtbank in plaats van de strafrechter verkieslijk zijn:

- complexe fiscaal-technische dossiers waarin diverse bestanddelen fiscaal ter discussie staan, doch waarvan slechts een deel strafrechtelijk vervolgbaar is (vb. niet aangegeven omzet, doch ook beroepskosten);



- de betwisting van een aanslag in hoofde van twee natuurlijke personen (*cf.* echtgenoten), doch waarbij slechts één van beide strafrechtelijk wordt vervolgd (idem situatie rechtspersoon vs. zaakvoerder); diegene die niet betrokken is in de strafzaak, dient toch inspraak te hebben in de verdediging voor de strafrechter.

In deze situaties zou het aangewezen zijn dat de fiscale rechter toepassing kan maken van het beginsel “*Le criminel tient le civil en état*” (artikel 4, lid 1 VTSv.), waarbij de behandeling van de voor de fiscale rechter hangende procedure wordt uitgesteld in afwachting van de uitspraak van de strafrechter. Na de behandeling van de strafzaak, herleeft dan als het ware de burgerlijke procedure.

7. — Tenslotte nog een laatste vraag inzake de aanrekening van de sancties, die opgenomen werd in diverse fiscale wetboeken. Wat het Wetboek Inkomstenbelastingen betreft, werd artikel 450*bis* WIB 1992 ingevoerd.

“Ten einde te vermijden dat een veroordeelde aan een onredelijk zware straf zou worden onderworpen, houdt de rechter bij de straftoemeting rekening met de verschuldigde administratieve geldboeten en belastingverhogingen.”

Artikel 42, 3° van het Strafwetboek vindt geen toepassing op de vermogensvoordelen die rechtstreeks uit de fiscale misdrijven zijn verkregen, op de goederen en waarden die in de plaats ervan zijn gesteld en op de inkomsten uit de belegde voordelen in geval de vordering van de fiscale administratie gegrond wordt verklaard en tot een effectieve betaling van deze volledige vordering heeft geleid.”

Dit impliceert dat de strafrechter eerst uitspraak doet met betrekking tot de belastingen en de belastingverhogingen/ geldboeten, en dan met betrekking tot de strafmaat doch rekening houdend met de verhogingen en/of boeten.

Verder zal geen facultatieve verbeurdverklaring van de vermogensvoordelen uit fiscale misdrijven worden uitgesproken indien de volledige vordering van de administratie (inclusief de nalatigheidsintresten en eventuele vervolgingskosten?) betaald is omdat er dus geen sprake meer is van een vermogensvoordeel. Hoe kan de strafrechter toezien op de betaling alvorens uitspraak te doen nopens de eventuele verbeurdverklaring?

Een praktische oplossing is o.i. het vellen van een tussenvonnis, teneinde de belastingplichtige de mogelijkheid te geven over te gaan tot betaling van de vordering van de fiscus. Wat indien de belastingplichtige niet (op korte termijn) zijn fiscale schuld kan vereffenen? Wordt het gelijkheidsbeginsel dan niet geschonden aangezien er dan een ongelijke behandeling bestaat tussen de belastingplichtigen naargelang hun financiële mogelijkheden?

8. — Hoewel er een dringend noodzaak was aan (nieuwe) wetgeving om toestanden van dubbele vervolgingen en bestraffing te voorkomen, rijzen tal van vragen inzake de concrete toepassing van de nieuwe *una via*-regeling en de gevolgen ervan in specifieke situaties. Het instellen van een strafvordering, naast een lopende fiscale procedure blijkt toch nog mogelijk te zijn (voor zover deze een samenhangend geheel vormen).

Of deze nieuwe *una via*-regeling al dan niet (veelvuldig) zal worden gebruikt in de praktijk, zal de toekomst moeten uitwijzen.



Ongetwijfeld staat de noodzaak tot aanpassing van het KB van 9 februari 2020, dan wel verduidelijking middels een circulaire, vast. Het begrip “ernstige fiscale fraude” dient duidelijk(-er) te worden ingevuld. Dit met het oog op een voorzienbaar een toegankelijk fiscaal strafproces, maar vooral de rechtszekerheid voor de belastingplichtige. Discretionaire en overhaaste beslissingen van de belastingadministratie tot meldingen van fiscale fraude aan het openbaar ministerie moeten worden vermeden.

CORONA – MODALITES D’ENREGISTREMENT NUMÉRIQUE DES DONATIONS

ADMINISTRATEUR • JACQUES MALHERBE

Vu les circonstances exceptionnelles que nous vivons, il y a une demande accrue de pouvoir enregistrer des dons manuels ou des donations indirectes en extrême urgence. Nous avons invité l’administration fiscale fédérale, qui organise toujours les services de perception des droits d’enregistrement pour les régions wallonne et Bruxelles-capitale, à indiquer sur son site web les numéros de comptes en banque à créditer par bureau compétent d’enregistrement et de bien vouloir organiser un dépôt électronique des actes qui offre une date certaine moyennant la transmission de la preuve de paiement des droits. Ceci afin de permettre une date certaine dans des délais utiles.

Cela est déjà possible en région flamande. Nous vous informerons du suivi que l’administration fiscale fédérale réservera à cette demande.

CORONA – DPA FISCALE VERZOEKSCRIFTEN

BESTUURDER • WERNER HEYVAERT

Voortaan kunt u eenzijdige verzoekschriften via DPA-deposit neerleggen. “DPA” staat voor *Digital Platform for Attorneys*.

Sinds medio maart kunt u ook eenzijdige verzoekschriften neerleggen via het digitale platform van de advocatuur, DPA-deposit. Tot voor de corona-crisis moesten eenzijdige verzoekschriften in papieren vorm neergelegd worden bij of opgestuurd worden naar de griffie en pas nadat u een algemeen rolnummer (“AR”) had ontvangen, kon u conclusies en stukken digitaal neerleggen. Dit is nu verholpen.

U kunt uw verzoekschrift neerleggen met een speciaal fictief rolnummer dat achteraf vervangen wordt door het echte rolnummer. In fiscale zaken zijn geen rolrechten verschuldigd maar wel de bijdrage van 20 euro aan het fonds voor de financiering van de tweedelijnsbijstand (zgn. pro Deo). Via het DPA-deposit platform kunt u een excel-lijst consulteren waarin u voor elke rechtbank of elk hof het rekeningnummer vindt waarop u deze 20 euro kunt overschrijven en het fictieve rolnummer dat u moet opgeven bij de eerste neerlegging van het verzoekschrift en bij de betaling van de 20 euro. Het bewijs van de overschrijving voegt u in PDF-formaat toe aan de neerlegging van uw verzoekschrift en enkele dagen later ontvangt u via DPA-deposit de bevestiging van de inschrijving van uw verzoekschrift met het toegekende AR-nummer.

De gedetailleerde toelichting vindt u op de website van DPA <https://dp-a.be/nl/news/voortaan-verzoekschriften-naar-alle-rechtbanken-dpa-deposit>.



BELGIAN
ASSOCIATION
OF TAX LAWYERS

In het kader van corona zijn neerleggingen via DPA-deposit nog minstens tot en met 31 mei 2020 gratis. Om DPA-deposit te gebruiken, moet u zich aanmelden met uw advocatenkaart (middels een kaartlezer). U zult vaststellen dat DPA-deposit talrijke voordelen biedt, waaronder de mogelijkheid om het deponeren van verzoekschriften, conclusies en andere stukken te delegeren aan een medewerk(st)er, al dan niet zelf advocaat. DPA-deposit is een gemeenschappelijk platform van de Orde van Vlaamse Balies (OVb) en de *Ordre des barreaux francophones et germanophones* (Avocats.be) en dat u in het Nederlands, het Frans en het Engels kunt consulteren.

FEITELIJKE VERENIGING BELGIAN ASSOCIATION OF TAX LAWYERS

KBO NR. 0849.845.506

Adres: Jetselaan, 32, 4^{de} verdieping, 1081 Brussel

Mail: gerdd.goyvaerts@tiberghien.com

Telefoon (Voorzitter): 03.443.20.00

Rekeningnummer: BE49 3631 0605 3271

Verantwoordelijke uitgever: Mr. Gerd D. Goyvaerts, kantoor houdende te 2600 Antwerpen, Grotesteenweg 214 B4. Behoudens de uitdrukkelijk bij de wet bepaalde uitzonderingen mag niets uit deze uitgave verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt worden, op welke wijze ook, zonder de uitdrukkelijke voorafgaande en schriftelijke toestemming van de uitgever.