

# Vrij Gesteld

168.

*In “Vrij Gesteld” geeft een lid van de redactie of een gastauteur zijn eigen mening, kritiek of commentaar op een fiscaal item dat hem of haar is opgevallen. Er is ook ruimte voor kritiek hierop.*

## De schande van Europa

Reeds in 1982 schreef Albert Tiberghien dat één van de grote gebreken van onze fiscaliteit het gebrek aan eenvoud is. Hij richtte zijn verwijt niet alleen tot de wetgever of de administratie maar tot ongeveer iedereen. Toen hij zijn fiscale proza neerschreef in een boekje over het leven van Frater Fiscalianus<sup>1</sup>, was hij reeds lang tot de overtuiging gekomen dat wij een “complexomane mentaliteit” bezitten omdat wij er steeds opnieuw in slagen onze eenvoudigste ideeën op de ingewikkeldste wijze uit te voeren. Het is, zo zei hij, dan ook “gemakkelijker een eenvoudig idee ingewikkeld uit te werken dan een ingewikkeld opzet te vereenvoudigen”<sup>2</sup>.

Op 25 mei 2018 keurde de Raad een zoveelste wijziging goed aan richtlijn nr. 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, ditmaal inzake “de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies”. Deze 6de wijziging is beter bekend onder de benaming “DAC 6”<sup>3</sup> en werd door de wet van 20 december 2019 omgezet in de Belgische wetgeving<sup>4</sup>. De regeling treedt in werking op 1 juli 2020. Vanaf dan zal informatie over sommige grensoverschrijdende constructies moeten worden gemeld, met dien verstande dat in een overgangperiode tegen uiterlijk 31 augustus 2020 ook een melding moet gebeuren van constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020.

Met de zgn. DAC 6-richtlijn heeft nu ook de Europese regelgever aan voormelde wijsheid van Albert Tiberghien alle eer bewezen. Meer nog, de Europese Commissie lijkt er niet alleen in geslaagd te zijn om een eenvoudig idee zo ingewikkeld mogelijk uit te werken, zij heeft dit bovendien gedaan in dermate slordige bewoordingen dat de rechtszekerheid duidelijk zoek is. Bij het lezen en herlezen van de teksten blijf ik, beste lezer, dermate verbouwereerd achter dat ik niet anders kan dan mijn kritiek in deze rubriek onverbloemd met u te delen. Overigens, hoe meer ik over DAC 6 met collega fiscalisten praat, hoe meer ik overtuigd geraak dat de regeling inherent slecht is.

Dat Europa de lidstaten oplegt een regeling in te voeren met een retroactiviteit van maar liefst 18 maanden tart uiteraard

iedere verbeelding. Of dit een rechtstaat waardig is, durf ik te betwijfelen. Dat dit niet in strijd zou zijn met de algemene rechtsbeginselen, betwijfel ik nog meer. Los van dit betreurenswaardig aspect is de regeling ook om de volgende twee redenen een rechtstaat onwaardig: (i) het onevenredig karakter van de regeling en (ii) de ondermaatse kwaliteit van de tekst van de richtlijn.

Wat het eerste punt betreft, moet het me van het hart dat het me steeds heeft verbaasd dat onze Europese leiders zo makkelijk zijn meegegaan in het voorstel van de Europese Commissie om een meldingsplicht over belastingplichtigen op te leggen aan andere rechtsonderhorigen. Niet omdat de regeling vooral de beroepsgroep van de fiscalisten, accountants, advocaten en andere tussenpersonen viseert, waarbij voor de ene al een zwaarder beroepsgeheim geldt dan voor de andere. In essentie is dat het probleem niet. Het probleem is wel dat de overheid een meldingsplicht over een persoon oplegt aan een derde terwijl die overheid zich evengoed tot de betrokken persoon kan richten om de informatie te bekomen. Ik wil niet al te veel dramatiseren maar het is wel mijn diepste overtuiging dat in eender welk domein dergelijke meldingsplicht fundamenteel ethisch fout en buiten proportie is. Zeker wanneer de informatieverstrekker zich bij niet-naleving blootstelt aan sancties. Het beroep van fiscale controleur wordt op die manier structureel geprivatiseerd en uitbesteed aan een dienstverlener die, anders dan de banken en financiële instellingen, nooit een ander vermogen dan kennis over een belastingplichtige in bewaring houdt.

In zijn *Frater Fiscalianus* gaf Albert Tiberghien de belastingadviseur een bidprentje in oud Nederlands mee. De tweede zin van het gebed luidde: “Help mij om in iedere belastingstrijd de kercke in het midden te laten tusschen de Schatkiste en des burgers beurse, en eene rechtveerdighe oplossinghe te betrachten.” Ongetwijfeld hebben te veel belastingadviseurs dit gebed gedurende al te veel jaren over het hoofd gezien en kon een reactie niet uitblijven. Om een en ander kracht bij te zetten staat met zoveel woorden in de preambule bij de DAC 6-richtlijn zelfs “dat bepaalde financiële intermediairs en andere aanbieders van belastingadvies hun cliënten kennelijk actief hebben geholpen om geld in het buitenland

1. A. TIBERGHIE, *Het leven en de leeringhe van den eerweirdigen Frater Fiscalianus*, Kluwer, 1982 (heruitgave 2010), 110 *et seq.*

2. *O.c.*, 113.

3. Directive Administrative Cooperation 6, *Pb.* 5 juni 2018, L. 139.

4. Wet van 20 december 2019 (*BS* 30 december 2019, p. 119.025 *et seq.*).



te verbergen”<sup>5</sup>. Hoewel dit laatste fraude betreft en dus niets te maken heeft met het opzet van de DAC 6-richtlijn, vonden de auteurs van de richtlijn deze vaststelling blijkbaar toch zo belangrijk dat het een aparte vermelding verdiende in de preambule bij de richtlijn. Meer nog, het lijkt wel dé verantwoording te zijn waarom nu *alle* tussenpersonen worden geïsoleerd en in het bad van de meldingsplicht moeten worden getrokken. Toegegeven, verder stelt de preambule ook dat de meldingsplicht aan tussenpersonen moet worden opgelegd “om de goede werking van de interne markt te garanderen en leemten in de voorgestelde regelgeving te voorkomen”<sup>6</sup>, doch deze holle woorden verantwoorden geenszins waarom in een vrije samenleving de staat aan iemand een meldingsplicht over iemand anders moet opleggen en waarom die verplichting niet bij de betrokkene zelf kan worden gelegd. Van een deugdelijke regelgever zou men toch mogen verwachten een afdoende verantwoording te geven voor zo’n ingrijpende regeling. Dat de richtlijngever hier niet in slaagt hoeft eigenlijk niet te verwonderen. Dergelijke verantwoording is immers moeilijk te bedenken. De doelstelling van de richtlijngever kan inderdaad ook op een minder ingrijpende manier worden gerealiseerd door de meldingsplicht alleen bij de belastingplichtige te leggen. En indien de tussenpersonen per se in de oefening moeten worden betrokken, volstaat het ruimschoots die tussenpersonen te sanctioneren die hun cliënten niet tijdig wijzen op de meldingsplicht. De meldingsplicht bij de tussenpersoon leggen, is echter meer dan een brug te ver en disproportioneel t.a.v. het te bereiken doel.

In het kader van nationale maatregelen proberen lidstaten een belemmering van het vrij verkeer keer op keer te rechtvaardigen met het argument dat het te moeilijk is om belastingplichtigen in andere lidstaten te controleren. Telkens stuurt het Hof van Justitie hen wandelen. De noodzaak om de doeltreffendheid van fiscale controles te waarborgen mag dan wel een dwingende reden van algemeen belang zijn die een beperking van het vrij verkeer kan rechtvaardigen maar een dergelijke beperking moet wel steeds in overeenstemming zijn met het evenredigheidsbeginsel, “dat wil zeggen dat hij geschikt moet zijn om het ermee nagestreefde doel te bereiken en niet verder mag gaan dan ter bereiking van dit doel nodig is”<sup>7</sup>. Welnu, het is vaste rechtspraak van het Hof dat het bestaan van praktische moeilijkheden bij controles daarbij niet volstaan omdat de administratie ook aan de betrokken belastingplichtige zelf kan vragen de nodige stukken voor te leggen<sup>8</sup>. Samengevat, indien een overheid een belastingplichtige wil controleren, is het de logica zelve om eerst de belastingplichtige te bevragen alvorens in te roepen dat het onmogelijk is hem te controleren. Er is m.i. geen enkele reden waarom deze gedachte ook niet aan de basis zou moe-

ten liggen van de DAC 6-richtlijn. Het evenredigheidsbeginsel verdient meer respect.

Een tweede reden waarom de DAC 6-richtlijn een rechtstaat onwaardig is, is de gebrekkige kwaliteit van de tekst van de richtlijn zelf. Uit angst om later door de Commissie op de vingers getikt te worden, zetten de lidstaten de richtlijn quasi woordelijk en zonder al te veel toevoegingen om in nationale wetgeving. Sommige lidstaten waaronder België hebben een verdienstelijke poging ondernomen om in de voorbereidende werken bij de omzettingwet iets meer duiding te geven doch een en ander blijft beperkt wegens het gebrek aan leidraad op Europees niveau. Wetende dat het Hof van Justitie bij de interpretatie van een richtlijn steevast teruggrijpt naar de overwegingen in de preambule bij de richtlijn, zou men mogen verwachten daar iets nuttigs te kunnen vinden. Zoals echter reeds aangegeven lezen de overwegingen bij de DAC 6-richtlijn eerder als een pamflet dan als een leidraad.

De kwaliteit van de tekst van de richtlijn voldoet om diverse redenen niet aan de standaard. Het gebruik van ongedefinieerde begrippen of de veel te ruime omschrijving van enkele “hallmarks” zijn maar twee voorbeelden die aantonen dat de tekst te veel ladingen kan dekken en daarom in de praktijk ontoepasbaar is. Ik ben niet alleen met deze vaststelling. In quasi *alle* lidstaten zijn de fiscale administraties, veelal in overleg met de sector, hard aan het werk om via FAQ’s, circulaires of omzendbrieven richtlijnen uit te vaardigen hoe de regeling in de praktijk concreet moet worden toegepast. En daarmee is alles gezegd. Een regeling die maar toepasbaar is mits bijkomende richtlijnen van de administratie zelf voldoet evident niet aan het rechtszekerheidsbeginsel.

Toen België in 2012 voor het Hof van Justitie de regeling in artikel 54 WIB 1992 trachtte te verdedigen kreeg het van het Hof een veeg uit de pan omdat de regeling gebruik maakte van een ongedefinieerde term. Omdat de werkingssfeer van de regeling vooraf niet met voldoende nauwkeurigheid kon worden vastgesteld, voldeed deze “niet aan 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”<sup>9</sup>. Het Hof voegde er nog aan toe dat “een regel die niet voldoet aan de vereisten van het rechtszekerheidsbeginsel, niet (kan) worden geacht evenredig te zijn aan de nagestreefde doelstellingen”<sup>10</sup>. Ik ben misschien hard in mijn oordeel maar dezelfde bedenking gaat m.i. op voor meerdere begrippen in de DAC 6-richtlijn waarvan een aantal bovendien zelfs bewust niet werden gedefinieerd. Afwachten of het Hof van Justitie dezelfde strengheid aan de dag zal leggen wanneer het over de DAC 6-richtlijn moet oordelen.

5. Overw. 5 bij de richtlijn.

6. Overw. 8 bij de richtlijn.

7. HvJ 27 januari 2009, C-318/07, *Persche*, punt 52.

8. HvJ 14 september 2006, C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, punt 48; HvJ 25 oktober 2007, C-464/05, *Geurts en Vogten*, punt 28; HvJ 17 januari 2008, C-256/06, *Jäger*, punten 54 en 55; HvJ 27 januari 2009, C-318/07, *Persche*, punten 53-55 en HvJ 22 november 2018, C-679/17, *Huijbrechts*, punt 37.

9. HvJ 5 juli 2012, C-318/10, *Société d’investissement pour l’agriculture tropicale SA (SIAT)*, punt 58.

10. *Idem*, punt 59.



Over onbehoorlijke wetgeving schreef Albert Tiberghien in zijn memoires: “Onduidelijkheid is altijd een misdrijf tenzij bij personen met wilsgebreken. In een gewone brief is ze een overtreding; in een zakelijke notitie is ze een wanbedrijf; in een overheidstekst is ze een misdaad. Maar enkel die mis-

daad blijft ongestraft.”<sup>11</sup>. Ooit zal een rechter zich over de DAC 6-regeling moeten uitspreken. Vurig hoop ik dat Albert Tiberghien ongelijk zal krijgen.

Koen MORBÉE<sup>12</sup>

11. A. TIBERGHIE, *Tiberghien vertelt Tiberghien*, Antwerpen, Kluwer, 1991, 308.

12. Tiberghien.

