

# DE FISCALE MELDINGSPLICHT VOOR ADVOCATEN BIJ GRENSOVERSCHRIJDENDE FISCALE PLANNINGSSTRUCTUREN

## DAC6 en de onvermijdelijke clash met het beroepsgeheim

Gerd D. GOYVAERTS<sup>\*</sup>  
Stéphanie GABRIEL<sup>\*\*</sup>

### I. INLEIDING

Door het Grondwettelijk Hof werd anno 2021 de prejudiciële vraag gesteld aan het Europees Hof van Justitie ter zake de onverenigbaarheid van de rapporteringsverplichtingen onder DAC6 met het beroepsgeheim van de advocaat en de mogelijke schending van het Unierecht in dat verband, dit in een procedure ingesteld door OVB, OBFGE en BATL. Volgens de advocaat-generaal in zijn conclusies gepubliceerd op 5 april 2022, zou algemeen gesteld de meldingsverplichting die onder DAC6 op intermediairs-advocaten rust, géén schending uitmaken van artikel 7 en 47 van het Handvest, noch van artikel 6 en 8 van het EVRM, dit evenwel op voorwaarde dat de identiteit van de advocaat niet aan de belastingautoriteiten dient te worden meegedeeld.<sup>1</sup>

Op 20 december 2019 heeft België (federaal) en hebben de gewesten bij decreten van 26 juni 2020 (Vlaanderen), van 1 oktober 2020 (Wallonië), van 12 november 2020 (Franse Gemeenschap) en bij ordonnantie van 29 oktober 2020 (Brussels Hoofdstedelijk Gewest), de Europese Richtlijn 2018/822/EU met betrekking tot de automatische en verplichte uitwisseling van informatie op het gebied van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, omgezet in zijn interne wetgeving (hierna: ‘DAC6 richtlijn’ of ‘Richtlijn’).<sup>2</sup> Reeds bij de totstand-

<sup>\*</sup> Advocaat bij Tiberghien Advocaten.

<sup>\*\*</sup> Advocaat bij Tiberghien Advocaten.

<sup>1</sup> Concl. Adv. Gen. A. RANTOS, *Orde van Vlaamse Balies, IG, Belgian Association of Tax Lawyers, CD & JU/ Vlaamse Regering*, nr. C-694/20, 5 april 2022, al. 118.

<sup>2</sup> Op regionaal vlak werd DAC6 omgezet via Decr.Vl. 26 juni 2020 tot wijziging van het decreet van 21 juni 2013 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, BS 3 juli 2020 (Vlaanderen), Decr.W. 1 oktober 2020 houdende wijziging van het decreet van 6 mei 1999 betreffende de vestiging, de invordering en de geschillen inzake de Waalse gewestelijke belastingen, met het oog op de omzetting van Richtlijn 2018/822/EU wat betreft

koming van DAC6 werd er door de praktijk en door verschillende organisaties van advocaten zoals de OVB en BATL op gewezen dat de voorziene rapporteringsverplichtingen in het bijzonder met betrekking tot advocaten een schending zouden kunnen uitmaken van het beroepsgeheim en de in dat kader gewaarborgde Unierechten- en vrijheden.<sup>3</sup> In de Richtlijn is daarom voorzien in de mogelijkheid voor de lidstaten om bij de omzetting in nationale wetgeving te bepalen dat de intermediair zich van zijn rapporteringsverplichting kan ontdoen “*to give intermediaries the right to a waiver from filing information on a reportable cross-border arrangement where the reporting obligation would breach the legal professional privilege under the national law of that Member State*”.<sup>4</sup>

De invulling die België op federaal en gewestelijk niveau aan deze rapporteringsverplichting heeft gegeven en de mogelijkheid voor de intermediair om zich van deze verplichting te onthouden bij onverenigbaarheid met zijn beroepsgeheim is zacht uitgedrukt problematisch te noemen. Dit zowel voor wat betreft de procedure die moet worden gevolgd door de meldingsplichtige intermediair die aan zijn beroepsgeheim onderworpen is, alsook voor wat betreft de inhoud van deze melding.

Verschiedende beroeps categorieën hebben zich begin juli 2020 dan ook op één lijn geschaard en meerdere vernietigingsberoepen ingesteld bij het Grondwettelijk Hof. Met name werden vernietigingsberoepen ingesteld door de OVB (Orde van Vlaamse Balies), OBF (Ordre des barreaux francophones et germanophone de Belgique), BATL (Belgian Association of Tax Lawyers) en het ITAA (Institute for Tax Advisors and Accountants).<sup>5</sup>

---

verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, BS 20 oktober 2020 (Wallonië), Ord.Br. 29 oktober 2020 tot wijziging van de ordonnantie van 26 juli 2013 houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG en tot wijziging van de Brusselse Codex Fiscale Procedure, BS 6 november 2020 (Brussel) en Decr.Vl. 12 november 2020 tot wijziging van het decreet van 12 januari 2017 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen met het oog op de omzetting van de Europese Richtlijn 2018/822/EU betreffende de administratieve samenwerking, BS 24 november 2020 (Franse gemeenschap). Gemakkelijkshalve zal wanneer we refereren naar de wet van 20 december 2019 en decreten steeds verwezen worden als “DAC6”, behoudens dit expliciet anders wordt vermeld – wet 20 december 2019 tot omzetting van Richtlijn 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, BS 30 december 2019 (hierna: ‘wet 20 december 2019’ en ‘Richtlijn 2018/822’).

<sup>3</sup> Nieuwsbrief BATL 2022-1, 15 februari 2022, Nieuwsbrief – Bulletin d’information 2022-1 – BATL (batl-taxlaw.be); nieuwsbrief 2020-2, 5 mei 2020, [www.batl-taxlaw.be/nl/pers/nieuwsbrief-2020-2/](http://www.batl-taxlaw.be/nl/pers/nieuwsbrief-2020-2/) (batl-taxlaw.be); “Deontologische gedragslijnen voor fiscale meldingsplicht en uw beroepsgeheim”, gepubliceerd op 11 december 2020, website OVB (Privaat Luik).

<sup>4</sup> Commission Staff Working Document – Impact Assessment – Proposal for a Council 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, Brussels, 21 June 2017, SWD (2017) 236, 69. Deze mogelijkheid is voorzien in art. 8bis ter (5) Richtlijn 2018/822, 18.

<sup>5</sup> Vernietigingsberoepen GwH, inzake het beroep tot gedeeltelijke vernietiging 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 constructie, rolno. 7412, 7410, 7409, 7407. Zie specifiek voor wat betreft BATL de periodieke berichtgeving inzake het verloop van deze procedure in de nieuwsbrieven, o.a. nieuwsbrief 2020-2, 5 mei 2020, 5-10, [www.batl-taxlaw.be/nl/pers/nieuwsbrief-2020-2/](http://www.batl-taxlaw.be/nl/pers/nieuwsbrief-2020-2/).

Op 17 december 2020 heeft het Grondwettelijk Hof in een eerste verwijzingsarrest het belang en de mogelijke schending van het beroepsgeheim onder DAC6 en in het bijzonder met betrekking tot het Vlaams omzettingsdecreet erkend.<sup>6</sup> Vooraleer een uitspraak ten gronde te doen, heeft het Grondwettelijk Hof een prejudiciële vraag gesteld aan het Europees Hof van Justitie ter zake de verenigbaarheid van de Richtlijn met artikelen 7 en 47 van het Handvest en artikelen 6 (recht op een eerlijk proces) en artikel 8 (eerbied voor het privé-leven) van het EVRM. Een uitspraak door het Hof wordt verwacht in de tweede helft van 2022.

Inmiddels heeft advocaat-generaal A. RANTOS zijn licht over de zaak laten schijnen en komt hij in zijn advies tot de conclusie dat onder DAC6 weliswaar wordt getracht de schending van het beroepsgeheim te beperken, maar dat een dergelijke schending in bepaalde gevallen toch kan worden vastgesteld.<sup>7</sup> Niettemin is hij van mening dat deze schending gerechtvaardigd kan zijn in het licht van het nagestreefde doel, t.w. de bestrijding van agressieve fiscale planning en in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel.<sup>8</sup>

Opmerkelijke toevoeging daarbij is dat de bekendmaking van de identiteit van de door het beroepsgeheim beschermde advocaat-intermediair aan de belastingautoriteiten wél een ongeoorloofde schending zou uitmaken van artikel 7 van het Handvest en artikel 8 EVRM, aldus A. RANTOS.<sup>9</sup> Opmerkelijk aangezien de rapportering van de identiteit van de advocaat-intermediair geen onderdeel van de prejudiciële vraag vormt.

## II. RECHTSBRONNEN DAC6 ANNO 2022

Europese wetgeving:

- Richtl.Raad 77/799/EEG 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de Lidstaten op het gebied van de directe belastingen, *Pb.L.* 27 december 1977, afl. 336.
- Richtl.Raad 2011/16/EU 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG, *Pb.L.* 11 maart 2011, afl. 64.
- Richtl.Raad 2014/107/EU 9 december 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, *Pb.L.* 16 december 2014, afl. 359.
- Richtl.Raad 2015/2376/EU 8 december 2015 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, *Pb.L.* 18 december 2015, afl. 332.
- Uitvoeringsverordening (EU) 2019/532 van de Commissie van 28 maart 2019;
- Conclusies van de Raad over de herziene EU-lijst van jurisdicties die niet-coöperatief zijn op belastinggebied, *Pb.L.* 27 februari 2020, afl. 64/8.

<sup>6</sup> GwH 17 december 2020, nr. 167/2020.

<sup>7</sup> Concl. Adv. Gen. A. RANTOS, *Orde van Vlaamse Balies, IG, Belgian Association of Tax Lawyers, CD, JU/Vlaamse Regering*, nr. C-694/20, 5 april 2022, al. 83.

<sup>8</sup> Concl. Adv. Gen. A. RANTOS, *ibid.*, al. 84 t.e.m. al. 97.

<sup>9</sup> Concl. Adv. Gen. A. RANTOS, *ibid.*, al. 117.

Belgische wetgeving:

- Wet 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, *BS* 20 december 2019.
- Decreet van 26 juni 2020 tot wijziging van het decreet van 21 juni 2013 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, *BS* 3 juli 2020.
- Decreet van 1 oktober 2020 houdende wijziging van het decreet van 6 mei 1999 betreffende de vestiging, de invordering en de geschillen inzake de Waalse gewestelijke belastingen, met het oog op de omzetting van Richtlijn 2018/822/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, *BS* 20 oktober 2020.
- Ordonnantie van 29 oktober 2020 tot wijziging van de ordonnantie van 26 juli 2013 houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG en tot wijziging van de Brusselse Codex Fiscale Procedure, *BS* 6 november 2020.
- Decreet van 12 november 2020 tot wijziging van het decreet van 12 januari 2017 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen met het oog op de omzetting van de Europese Richtlijn 2018/822/EU betreffende de administratieve samenwerking, *BS* 24 november 2020.
- Koninklijk besluit tot uitvoering van de artikelen 18, 31, 33 en 47 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, *BS* 20 mei 2020.

Andere:

- FAQ: DAC 6 – melding van grensoverschrijdende constructies artikels 326/1 tot 326/10 van het Wetboek inkomstenbelasting, bijgewerkt op 15 juni 2020.
- FOD Financiën, Uitstel van de rapportagertermijnen inzake meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (DAC 6), 3 juni 2020.
- FOD Financiën, Mandatory disclosure rules (MDR-DAC 6), <https://financien.belgium.be/nl/Eservices/mandatory-disclosure-rules>.
- Standpunt VI. nr. 21004, 1 februari 2021, Meldingsplicht binnen het kader van DAC6 – Uitstel.

### III. FISCALE MELDINGSPLICHT VOOR ADVISEURS (INTERMEDIARIS) BIJ GRENDOERSCHRIJDENDE FISCALE PLANNINGSSTRUCTUREN

#### A. HET DOEL EN HET BELANG VAN DE RAPPORTERINGSVERPLICHTING

DAC6 is gegroeid vanuit de gedachte dat de uitwisseling van fiscale informatie tussen de verschillende lidstaten onontbeerlijk is om aan hun onderlinge belastingstelsels uitvoering te kunnen geven. De Europese Unie heeft hiertoe al verschillende initiatieven genomen, waarbij het eerste initiatief dateert uit 1977 in het kader van de ‘*Directive Concerning Mutual Assistance by the Competent Authorities of the Member States in the Field of Direct Taxes*’.<sup>10</sup>

In 2017 werd aan de OESO gevraagd om zich te buigen over manieren om constructies aan te pakken die bedacht zijn om de CRS-rapportage te omzeilen of die bedoeld zijn om uiteindelijk belanghebbenden af te schermen met niet-transparante structuren.<sup>11</sup>

Een jaar later heeft dit zich uiteindelijk vertaald in een vijfde wijziging van de Europese Richtlijn 2011/16/EU (Directive on Administrative Cooperation – de bijstandsrichtlijn) of DAC6. Centraal daarbij staat de rapporteringsverplichting van bepaalde grensoverschrijdende constructies door zowel de belastingplichtige als zijn adviseur.

Deze grensoverschrijdende constructies die onder deze rapporteringsverplichting vallen, worden vastgesteld aan de hand van een lijst van specifieke kenmerken, zogeheten wezenskenmerken (‘*hallmarks*’), die expliciet in de Richtlijn worden gespecificeerd. Inzake de vraag naar welke transacties als een grensoverschrijdende constructie beschouwd kunnen worden en concreet inzake de toepassing van de wezenskenmerken, moet verwezen worden naar de uitgebreide literatuur ter zake.<sup>12</sup> In een aantal gevallen geldt de verplichting uitsluitend indien wordt voldaan aan de ‘*Main benefit test*’.

<sup>10</sup> Richtl.Raad 77/799/EEG 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de Lidstaten op het gebied van de directe belastingen, *Pb.L.* 27 december 1977, afl. 336, 15-20. Deze richtlijn voorzorg echter in een andere vorm van samenwerking dan het geval is onder DAC6. Zo was het bankgeheim onder de bijstandrichtlijn een geldige reden om de uitwisseling van informatie te weigeren. Voor een korte historiek inzake de ontstaansgeschiedenis/vooraangaande initiatieven kan verwezen worden naar *Tiberghien, Handboek voor Fiscaal Recht 2021/2022*, Mechelen, Kluwer, 6 januari 2022.

<sup>11</sup> Dit onder verwijzing naar het BEPS-actieplan 12 waarin verschillende aanbevelingen worden gemaakt in de strijd tegen fiscaal agressieve constructies, alsook ter bevordering van de fiscale transparantie en gegevensuitwisseling tussen lidstaten. FOD FINANCIËN, “Mandatory disclosure rules (MDR-DAC 6)”, <https://financien.belgium.be/nl/E-services/mandatory-disclosure-rules>.

<sup>12</sup> A. CLAES, “Mandatory Disclosure Rules: de wet van 20 december 2019 betreffende de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies. De adviseur wordt alsnog een fiscale verklikker”, *TFR* 2020, 581, 361-392; D. COVELIERS en G.D. GOYVAERTS, “Nieuwe meldingsplicht van grensoverschrijdende constructies – Europese richtlijn van 25 mei 2018 in werking vanaf 25 juni 2018”, 11 juli 2018, [www.tiberghien.com](http://www.tiberghien.com); B. GOFFAUX, “Conséquences de la transposition de la Directive, en droit interne belge dans les domaines de la gestion et de la transmission patrimoniale”, *Rec.gén.enr.not.* 2020.9 (n° 27.425), 420; O. DAL FARRA, “The genesis of hallmarks under the DAC 6 Directive”, *ACE* 2020, deel 1: afl. 1, 2-13, deel 2: afl. 2, 14-24; D. E. PHILIPPE, “Déclaration obligatoire des ‘dispositifs transfrontières agressifs’: transposition de la directive”, *Act.fisc.* 2020, afl. 4, 1-7. Voor (minder allesomvattende) bijdragen van recentere datum kan ook verwezen worden naar M. EL ALLOUCHI MSc. en I. BENALI, “De Mandatory Disclosure Richtlijn en duidelijkheid:

Het doel van deze rapporteringsverplichting is om ‘mogelijke agressieve’ grensoverschrijdende fiscale constructies in kaart te brengen en de lidstaten de mogelijkheid te bieden hun fiscale wetgeving hierop af te stemmen en aan te passen.<sup>13</sup> Om die doelstelling te verwezenlijken wordt een cruciale rol toebedeeld aan de intermediairs of tussenpersonen die bij de opzet van dergelijke constructies betrokken zijn. DAC6 vertrekt namelijk van het principe dat de belastingplichtige dergelijke geveerde constructies zelf niet bedenkt of opzet, maar hierbij wordt bijgestaan door professionelen. Het is dan ook op deze professionelen, onder andere bankiers, advocaten of belastingadviseurs, dat in de eerste plaats de meldingsplicht van de betrokken grensoverschrijdende constructie rust. In bepaalde gevallen kan deze rapporteringsverplichting ook verschuiven naar de belastingplichtige zelf. Alle intermediairs die bij een dergelijke grensoverschrijdende constructie – binnen de wezenskenmerken (zie hierna) – betrokken zijn moeten deze dus melden bij de fiscale autoriteiten. Alleen indien er geen intermediairs zijn of indien zij verhinderd zijn om dit te doen, komt deze verplichting op de belastingplichtige te rusten. In de praktijk betekent dit dus dat elke intermediair zich voortaan bij elke kwalificerende grensoverschrijdende transactie waarin hij betrokken is, ervan moeten vergewissen of hij meldingsplichtig is, dan wel of deze verplichting verschuift naar de relevante belastingplichtige voor wie de constructie is bedoeld.

Voor zogenaamde ‘marktklare constructies’ geldt er voor de intermediairs bovendien een periodieke driemaandelijke rapporteringsverplichting.

De gemelde informatie wordt vervolgens door de fiscale administratie automatisch uitgewisseld met de bevoegde belastingautoriteiten van andere lidstaten.

De niet-naleving van de DAC6-meldingsplicht wordt gesanctioneerd met sancties die volgens de Richtlijn “doeltreffend, evenredig en afschrikkend zijn”.<sup>14</sup>

DAC6 werd omgezet in de verschillende wetboeken en de draagwijdte van DAC6 reikt dus veel verder dan enkel op het vlak van vennootschapsbelasting zoals aanvankelijk was voorzien, t.w. het Wetboek van inkomstenbelastingen (WIB 92), het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (W.Reg.), het Wetboek der successierechten (W.Succ.) en het Wetboek diverse rechten en taksen (WDRT). In hoeverre de rapporteringsverplichting in deze überhaupt uitvoerbaar is, is dan weer een andere vraag.

---

nog steeds een schril contrast (deel 2)”, *Weekblad Fiscaal Recht* 2021, afl. 7370, 222-229, D.E. PHILIPPE, “Melding grensoverschrijdende constructies: FAQ licht toe”, *Fisc.Act.* 2021, afl. 3, 1-7; B. SPRINGAEL, “Brexit kortwiek de Britse DAC6-implementatie”, *Intern.Fisc.Act.* 2021, afl. 3, 4-7 en J. VANDEUREN en L. MARQUET, “De meldingsplicht van de notaris in het kader van grensoverschrijdende constructies”, *Not. Fisc.M.* 2022, afl. 4, 198-212.

<sup>13</sup> Daarnaast wordt ook een afschrikkeffect beoogd cf. overweging 7 van de Richtlijn 2018/822: “Onderkend wordt dat de kans groter is dat het afschrikkeffect dat met de melding van mogelijk agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies wordt beoogd, wordt bereikt wanneer de belastingautoriteiten de relevante informatie vroegtijdig ontvangen, dat wil zeggen vóórdat dergelijke constructies daadwerkelijk geïmplementeerd zijn.”

<sup>14</sup> Richtlijn 2018/822, overw. 15.

## B. DE DAC6-MELDINGSPLICHT ONTLEED: HET CASCADE-SYSTEEM VAN PERSONEN DIE MOETEN MELDEN

De DAC6-meldingsplicht ligt *a priori* bij de aan de grensoverschrijdende constructie betrokken intermediair(s).<sup>15</sup> Het betreft voor iedere intermediair een autonome meldingsplicht. Er is daarnaast voorzien in een cascadesysteem waarbij deze meldingsplicht van de intermediair finaal verschuift naar de relevante belastingplichtige voor wie de grensoverschrijdende constructie is bedoeld. Dit bijvoorbeeld wanneer er geen intermediair bij de grensoverschrijdende constructie is betrokken, de betrokken intermediairs niet meldingsplichtig zijn (bv. wegens vestiging in een niet-EU-land of wanneer ze geen kennis hebben van de constructie), of indien zij zich kunnen beroepen op een verschoningsgrond, t.w. hun beroepsgeheim.

In sommige gevallen geldt een ontheffing van de meldingsplicht, bijvoorbeeld indien de constructie reeds door een andere intermediair werd gemeld, een regel die in de praktijk echter zeer moeilijk toepasbaar is door de termijnvereiste van 30 dagen (zie hierna).

### 1. De meldingsplicht rust *a priori* op de intermediair

De meldingsplicht wordt primair opgelegd aan intermediairs. De meldingsplicht van de belastingplichtige werd slechts als uiterste maatregel ingevoerd, dit omdat het meldingssysteem veel minder effect zou hebben als het aan de belastingplichtige zelf zou worden overgelaten om zijn eigen beslissing om voor een potentieel agressieve constructie te kiezen, aan de fiscale autoriteiten te melden.<sup>16</sup>

Daarbij wordt in eerste instantie gedoeld op alle spelers in de EU die doorgaans betrokken zijn bij het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of het beheer van de implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie (de 'eerste categorie' van intermediairs, ook verwezen als de 'promotor').<sup>17</sup> Onder deze groep worden begrepen de personen die een sleutelrol spelen bij het bedenken, aanbieden, implementeren enz. van een grensoverschrijdende constructie.

Daarnaast worden ook de personen geïdendeerd die in dat kader hulp, bijstand of advies verstrekken, voor zover deze personen op basis van de betrokken feiten en omstandigheden en op basis van de beschikbare informatie, hun deskundigheid en begrip dit weten of redelijkerwijs konden weten (de 'tweede categorie' van intermediairs ook verwezen als de 'dienstverleners'). Het gaat om personen die wel een rol vervullen bij het opzetten, het beheer, de implementatie enz. van de constructie zonder de (eind)verantwoordelijkheid van de constructie te dragen. Hierbij kan dan gedacht worden aan revisoren, financiële raadgevers, *family offices* en banken. Met deze tweede categorie van intermediairs worden naast de 'sleutelpersonen' dus ook alle

<sup>15</sup> Merk op dat er in het *working document* verschillende scenario's werden voorgesteld waarbij de meldingsplicht op de intermediair, dan wel op de belastingplichtige werd gelegd. Uiteindelijk werd gekozen voor het duaal systeem.

<sup>16</sup> Hetgeen wordt bijgetreden door advocaat-generaal, A. RANTOS, *o.c.*, al. 20 en 21.

<sup>17</sup> Art. 3, 4° wet 20 december 2019 tot omzetting van artikel 3, 21 van de Richtlijn 2018/822, letterlijk overgenomen in art. 326/1, 4° WIB 1992, art. 289bis/1, 4° W.Reg., art. 146sexies, 4° W.Succ. en art. 211bis/1, 4° WDRT. De term 'intermediair' of 'tussenpersoon' wordt zeer ruim gedefinieerd en omvat "elke persoon die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbiedt, opzet, beschikbaar maakt voor implementatie of de implementatie ervan beheert"

andere tussenpersonen beoogd die in het kader van de grensoverschrijdende constructie advies en diensten verlenen op voorwaarde dat zij voldoende informatie hebben en betrokken zijn bij de constructie om deze beoordeling te kunnen maken. Deze personen kunnen aan de kwalificatie als intermediair ontsnappen indien zij het tegenbewijs leveren dat zij niet wisten, noch redelijkerwijs konden weten dat ze bij een meldingsplichtige constructie betrokken waren.<sup>18</sup>

Het begrip intermediair veronderstelt niet dat een persoon tot een bepaalde beroepscategorie behoort of een gereguleerde beroepstitel heeft. Hieronder vallen dus onder meer, maar niet-limitatief opgesomd, advocaten, accountants, belastingadviseurs, notarissen, banken, maar ook personen en ondernemingen die voor zichzelf een constructie bedenken of opzetten.<sup>19</sup> In de definitie wordt gerefereerd naar ‘elke persoon’ en dit kan dus zowel een natuurlijke persoon als een rechtspersoon zijn.<sup>20</sup>

Wel is vereist dat er een minimale betrokkenheid is van de intermediair bij de planning.<sup>21</sup> Personen die een louter uitvoerende rol spelen in het kader van de grensoverschrijdende constructie zijn in beginsel dan ook niet aan te merken als intermediair.

Tot slot worden ook een aantal ‘basisactiviteiten’ expliciet van de meldingsplicht uitgesloten, dit op voorwaarde dat de intermediair niet (op een andere wijze) betrokken is bij de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie.<sup>22</sup> Het louter aftoetsen van mogelijke ‘opties’ bij een intermediair wordt niet beschouwd als het verstrekken van ‘hulp, bijstand of advies’.<sup>23</sup> Dit geldt ook voor het verstrekken van een algemene informatiebrochure of het verlenen van een *second opinion*, behoudens indien deze *second opinion* enige suggestie of wijziging aan een grensover-

<sup>18</sup> Daartoe kan die persoon alle relevante feiten en omstandigheden, beschikbare informatie waaronder ook alle informatie die wordt verkregen in het kader van antiwitwaswetgeving/KYC en CRS-verplichtingen en zijn relevante deskundigheid en begrip ervan vermelden. Er wordt daarentegen niet verwacht dat de betrokken persoon bijkomend onderzoek naar deze informatie verricht.

<sup>19</sup> Adm. FAQ, 34 e.v., nr. 8.1.1.

<sup>20</sup> Adm. FAQ, 37, 8.1. Het is afhankelijk van het geval en de omstandigheden wie intermediair is in een specifiek geval. Dit is onder andere ook afhankelijk van de arbeidsrelatie tussen de intermediair en het kantoor en de contractuele verhouding tussen de intermediair en de relevante belastingplichtige, *Parl.St.* Kamer, 50, 0791/001, 10. Als er namens een kantoor gehandeld wordt kan als vuistregel genomen worden dat het kantoor de intermediair is en niet de individuele belastingadviseur, op voorwaarde dat hij handelt in loonverband en geen managementfunctie uitoefent. Indien er geen correcte of tijdige melding is gedaan, zal de administratieve sanctie in hoofde van de vennootschap toegepast worden. In de situatie waarbij een in-house adviseur als intermediair kwalificeert en op voorwaarde dat deze adviseur handelt in loonverband en er geen andere klanten op nahoudt in het kader van een zelfstandige beroepsactiviteit, dan rust de meldingsplicht bij de onderneming voor wie de adviseur werkzaam. Het bedenken, t.w. de geestelijke creatie van de juridische constructie, zonder dat de juridische constructie ook effectief wordt geïmplementeerd, volstaat. Het feit dat deze personen hiervoor worden vergoed is niet relevant. Het is evenmin relevant tot welke beroepscategorie de intermediair behoort. Zie ook Adm. FAQ, 31, nr. 8.1.1.

<sup>21</sup> Zie o.a. *Parl.St.* Kamer, 50, 0791/001, 10: “Door een zo breed mogelijk begrip wordt de goede werking van de interne markt gegarandeerd. Echter kan een intermediair die bijvoorbeeld louter een factuur boekhoudkundig verwerkt, zonder verdere betrokkenheid bij een meldingsplichtige constructie, niet als meldingsplichtig worden beschouwd.”

<sup>22</sup> Adm. FAQ, 39, 8.1.7.

<sup>23</sup> De Adm. FAQ, 39, 8.1.7. stelt in die zin dat “het bezorgen van algemene overwegingen (bijvoorbeeld wat zijn de fiscale gevolgen?) of het uitvoeren van een risicoanalyse zoals bijvoorbeeld de eenvoudige uitvoering van een due diligence bij een overname, en indien men daarbij kennis krijgt van een bestaande constructie”, niet onder de meldingsplicht valt.



schrijdende constructie zou bevatten.<sup>24</sup> Een loutere analyse van de rechtspositie van de cliënt valt dus buiten de meldingsplicht. Hetzelfde geldt voor de persoon die een negatief advies aflevert met betrekking tot de constructie.<sup>25</sup>

DAC6 legt verder ook een territorialiteitsvoorwaarde op, dat wil zeggen dat de intermediair een link moet hebben met een lidstaat van de EU. Bij afwezigheid van dergelijke link met een EU-rechtsgebied is de intermediair niet verplicht de grensoverschrijdende constructies te rapporteren.<sup>26</sup>

## 2. *Uitzonderingen op de meldingsplicht – verschuiving van de meldingsplicht naar de andere intermediair(s) of de belastingplichtige*

De meldingsplicht onder DAC6 is voor iedere intermediair een autonome verplichting. Elke intermediair is principieel gehouden om zijn eigen melding te doen. Op dit principe bestaan drie algemene uitzonderingen:

- er is een meldingsplicht in meerdere lidstaten waaraan reeds is voldaan;
- er is een meldingsplicht bij meerdere intermediairs waaraan reeds is voldaan; en
- de intermediair kan zich beroepen op een verschoningsgrond, het beroepsgeheim.

In de eerste twee situaties zal de intermediair niet meer moeten melden omdat de grensoverschrijdende constructie reeds door een andere intermediair werd gemeld. In de derde situatie kan de intermediair niet melden, omdat dit een inbreuk zou maken op zijn beroepsgeheim.

Indien er geen intermediairs zijn om de melding uit te voeren of indien er enkel intermediairs zijn die beroep kunnen doen op hun beroepsgeheim, verschuift de meldingsplicht naar de relevante belastingplichtige.

Zoals hoger reeds aangehaald zijn deze op het eerste zicht ‘eenvoudige’ regels in de praktijk zeer moeilijk toepasbaar.

<sup>24</sup> Adm. FAQ, 39, 8.1.7 – MvT, 15 “Evenwel zal een adviseur die louter een “tweede mening” geeft over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, zoals voorgelegd voor advies, zonder dat die tweede mening enige suggestie of wijziging aan voormelde constructie aanbrengt, niet aanzien worden als intermediair op grond van die “tweede mening”. Dit omdat deze adviseur op geen enkele wijze voldoet aan de definitie van een intermediair zoals zij in de richtlijn is voorzien aangezien hij geen constructie heeft bedacht, aangeboden, opgezet, beschikbaar heeft gemaakt voor implementatie of de implementatie ervan heeft beheerd. De bedoelde constructie bestond immers al.

<sup>25</sup> Adm. FAQ, 39, 8.1.5. Worden nog (niet-limitatief) als principieel uitgesloten activiteiten aangemerkt: de begeleiding bij een fiscale regularisatie, bijstand verlenen bij een fiscale controle, het actualiseren van een benchmark, het louter indienen van een fiscale aangifte in de hoedanigheid van gevolmachtigde enz. Ook het louter uitvoeren van een *due diligence* waarbij men kennis krijgt van een bestaande constructie is in beginsel uitgesloten voor de kwalificatie als intermediair, *Parl.St.* Kamer, 50, 0791/001, 8 en 10.

<sup>26</sup> Deze territorialiteitsvoorwaarde veronderstelt dat de intermediair ten minste één van de volgende aanvullende voorwaarden voldoet (art 3, 4<sup>o</sup>, vierde lid wet 20 december 2019): (i) hij is fiscaal inwoner van een lidstaat, (ii) hij beschikt over een vaste inrichting in een lidstaat via welke de diensten in verband met de constructie worden verleend, (iii) hij is opgericht in of valt onder de toepassing van de wetten van een lidstaat. Dit criterium zou impliceren dat een vennootschap in de VS die aanvankelijk voor haar zetelverplaatsing was opgericht naar Belgisch recht alsnog kan kwalificeren als intermediair; (iv) hij is ingeschreven bij een beroepsorganisatie in verband met de verstrekking van juridische, fiscale of adviesdiensten in een lidstaat.

a. Eerste en tweede uitzondering: de melding werd reeds gedaan door een andere intermediair

Een intermediair dient niet meer te melden indien de meldingsplicht reeds door een andere intermediair werd voldaan en hij hiervan het schriftelijk bewijs kan leveren. Hiertoe is voorzien in een systeem van referentienummers. Van zodra een intermediair gemeld heeft, wordt aan de melding een uniek referentienummer gekoppeld. De meldende intermediair moet dit referentienummer dan samen met de samenvatting van de melding meedelen aan alle andere bij de grensoverschrijdende constructie betrokken intermediairs én aan de belastingplichtige. In theorie zullen alle andere intermediairs dan beschikken over het schriftelijk bewijs dat de melding werd gedaan en zijn zij ontslagen van hun meldingsplicht, dit op voorwaarde echter dat de melding correct en volledig werd uitgevoerd. Het maakt niet uit of deze rapportering in België of in een andere EU-lidstaat heeft plaatsgevonden.

Hoewel deze uitzondering op de meldingsplicht van de intermediair niet in rechtstreeks verband staat met zijn beroepsgeheim, kan ze wel aanleiding geven tot een schending van diens beroepsgeheim. En hoewel het systeem van referentienummers vrij logisch klinkt, is de praktische uitvoering ervan niet sluitend. Zo zijn intermediairs niet altijd op de hoogte van de aanwezigheid van andere intermediairs. Niet elke intermediair zal dan ook beschikken over een volledig overzicht van alle reeds uitgevoerde meldingen. Een intermediair heeft immers geen actieve zoekplicht naar ‘andere betrokken intermediairs’.<sup>27</sup> Hij heeft enkel de verplichting om die andere intermediairs in te lichten waarvan hij weet dat ze betrokken zijn bij de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie. Deze vaststelling is bijzonder relevant aangezien een té ijverige intermediair die toch actief op zoek zou gaan naar andere intermediairs en de door hun reeds gedane meldingen – waarbij hij dan noodzakelijkerwijs melding zal maken van de identiteit van zijn cliënt – zo ook mogelijk in conflict kan komen met zijn beroepsgeheim. Door de Orde van de Vlaamse Balies worden intermediairs-advocaten dan ook afgeraden om zich te beroepen op een door een andere intermediair gedane melding, behoudens indien de andere intermediair de advocaat uit eigen beweging hiervan een schriftelijk bewijs heeft bezorgd dat een melding werd verricht.<sup>28</sup>

Daarnaast heeft de intermediair ook géén actieve zoekplicht op het vlak van informatie over de grensoverschrijdende constructie. De intermediair dient enkel te melden op basis van de informatie waarover hij zelf beschikt. Op zich lijkt dat allemaal ‘logisch’, maar in de praktijk amper uitvoerbaar noch verifieerbaar. Dit impliceert dat er in praktijk talrijke onvolledige meldingen zullen zijn. De overige intermediairs moeten dus immers de samenvatting van het referentienummer toetsen aan hun eigen informatie en, indien nodig, bijkomend melden. Door de vermelding van het referentienummer zullen de autoriteiten deze verschillende meldingen met betrekking tot dezelfde constructie met elkaar kunnen koppelen. Ook daar weer, volgens de theorie.<sup>29</sup> Opnieuw gelden hier de richtlijnen van de OVB om geen informatie met betrekking

<sup>27</sup> Adm. FAQ, 40, 8.1.9.

<sup>28</sup> “Deontologische gedragslijnen voor fiscale meldingsplicht en uw beroepsgeheim”, gepubliceerd op 11 december 2020, website OVB (Privaat Luik), 3.

<sup>29</sup> *Tiberghien, Handboek voor Fiscaal Recht 2021/2022*, Mechelen, Kluwer, 6 januari 2022. Bovendien zal eenzelfde constructie in de praktijk verschillende referentienummers krijgen doordat verschillende intermediairs ongeveer gelijktijdig zullen moeten melden en bijgevolg geen weet hebben van een bestaand referentienummer. Dit heeft mogelijk tot gevolg dat de melding toebehorend aan een referentienummer volledig kan zijn, terwijl de melding toebehorend aan het andere referentienummer, maar die wél betrekking heeft

tot de meldingsplichtige constructie actief bij de andere intermediairs op te vragen, omdat deze opvraging eveneens een schending van het beroepsgeheim zou kunnen uitmaken. Verder moeten we ons de vraag stellen of een intermediair het verwijt op zich wil laden van bepaalde (essentiële) elementen van een constructie ‘niet’ te hebben geweten ...

b. Derde uitzondering: de intermediair is onderworpen aan zijn beroepsgeheim

De DAC6-richtlijn biedt de lidstaten de mogelijkheid om de intermediairs te ontheffen van hun meldingsplicht indien deze meldingsplicht een inbreuk zou vormen op hun wettelijk verschoningsrecht conform het nationaal recht van die lidstaat.<sup>30</sup> Deze mogelijkheid werd voorzien in artikel 8*bis* ter, (5) van de Richtlijn die als volgt leest:

“Iedere lidstaat kan de noodzakelijke maatregelen nemen om intermediairs het recht op ontheffing van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verlenen, wanneer de meldingsplicht een inbreuk zou vormen op het wettelijk verschoningsrecht conform het nationale recht van die lidstaat. In die omstandigheden neemt iedere lidstaat de noodzakelijke maatregelen om de intermediairs te verplichten iedere andere intermediair of, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen uit hoofde van lid 6. 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.”

De ontheffingsgrond voor professionelen die gebonden zijn aan hun beroepsgeheim is ook voorzien in de Belgische wet tot omzetting van DAC6.<sup>31</sup> Hoewel de uitgetekende procedure het beroepsgeheim juist wil vrijwaren, dwingt ze de intermediair om zijn beroepsgeheim te schenden. Ook de Raad van State had er reeds bij de totstandkoming van de wet uitgebreid op gewezen dat “*de ontworpen regeling van de ontheffing van rechtswege van de meldingsplicht en van het beroepsgeheim [moet dan ook] grondig worden herzien [...]*”<sup>32</sup> Dit is slechts gedeeltelijk en dus onvolledig gebeurd.

De procedure is zo voorzien dat indien de intermediair gebonden is door zijn beroepsgeheim, hij gehouden is om alle andere betrokken intermediairs hiervan schriftelijk en gemotiveerd op de hoogte te brengen, t.w. dat hij niet aan de meldingsplicht kan voldoen juist omwille van zijn beroepsgeheim.<sup>33</sup> Enkel bij gebrek aan andere intermediair(s) of indien deze andere intermediair(s) zich eveneens op zijn/hun beroepsgeheim kunnen beroepen, verschuift de meldingsplicht naar de belastingplichtige.

In dat geval heeft de belastingplichtige de keuze om ofwél zélf te melden, ofwél de intermediair schriftelijk toestemming te geven om de melding te doen in eigen naam en voor eigen rekening (van de intermediair), ofwél de intermediair te mandateren om te melden in naam en voor rekening van de belastingplichtige.

---

op dezelfde constructie, onvolledig is. Afhankelijk van welk referentienummer de overige intermediairs eerst ontvangen, zullen zij al dan niet nog bijkomend moeten melden.

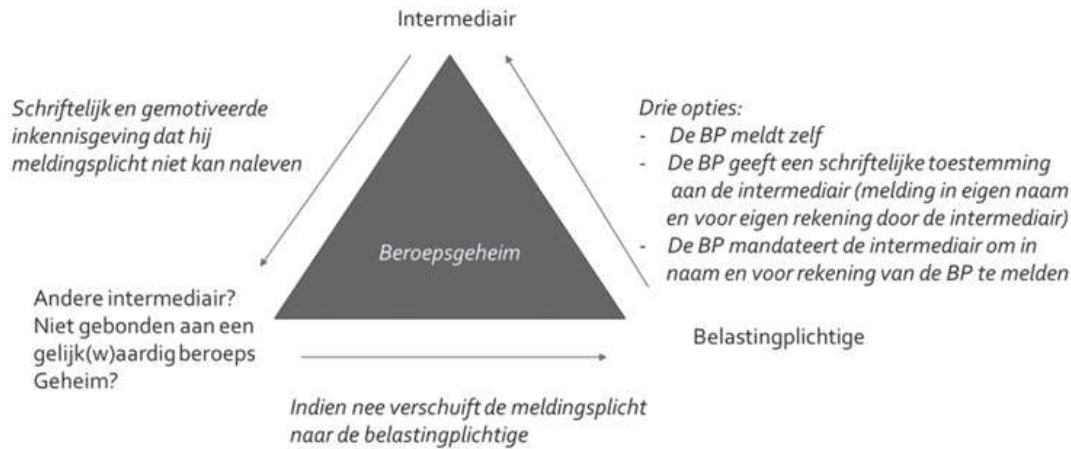
<sup>30</sup> Richtl. 2018/822, overw. 8.

<sup>31</sup> Art. 9 wet 20 december 2019.

<sup>32</sup> *Parl.St.* Kamer, 55, 0791/001, 115.

<sup>33</sup> Adm. FAQ, 43, 8.2.6.

Schematisch kan deze driehoeksverhouding tussen de intermediair in samenloop met eventuele andere intermediair(s) en de belastingplichtige als volgt worden weergegeven:



Hierna zal voor elk van deze fasen in de procedure worden ingegaan op welke wijze de intermediair in conflict kan komen of komt met zijn beroepsgeheim.

## IV. DAC6 EN HET BEROEPSGEHEIM

### A. HET BELANG VAN HET WETTELIJK GEWAARBORGD BEROEPSGEHEIM

Eerste wezenlijke opmerking die moet worden gemaakt is dat DAC6 geen onderscheid maakt naargelang de aard van het beroepsgeheim. Artikel 8bis ter, (5) van de Richtlijn heeft het enkel over “het wettelijk verschoningsrecht conform het nationale recht van die lidstaat”. Art. 9 van de wet van 20 december 2019 heeft het over “[...] een intermediair [die] gebonden is door een beroepsgeheim”, zonder verdere toelichting. De wet maakt dus ook géén onderscheid in functie van de persoon die drager is van het beroepsgeheim. In de parlementaire voorbereidingen wordt het beroepsgeheim gekoppeld aan artikel 458 van het Strafwetboek dat betrekking heeft op alle personen die uit hoofde van hun staat of beroep kennis dragen van geheimen die hun zijn toevertrouwd en die men niet mag bekendmaken buiten het geval dat die personen geroepen worden om in rechte of voor een parlementaire onderzoekscommissie getuigenis af te leggen en buiten het geval dat de wet, het decreet of de ordonnantie hen verplicht of toelaat die geheimen bekend te maken.<sup>34</sup> Niet alle verschillende vormen van beroepsgeheim zijn echter met elkaar te assimileren. Het beroepsgeheim van de advocaat verschilt immers wezenlijk van dat van andere vrije beroepen.<sup>35</sup>

<sup>34</sup> Parl.St. Kamer, 50, 0791/001, 18 e.v.

<sup>35</sup> J. STEVENS, *Advocatuur: Regels & deontologie*, Wolters Kluwer, 2015, 1112. Zie ook Arbitragehof 27 maart 1996, waarnaar verwezen door W. HEYVAERT, bestuurder-penningsmeester van BATL in BATL Nieuwsbrief 2020/2, 6, [www.batl-taxlaw.be/nl/nieuwsbrieven](http://www.batl-taxlaw.be/nl/nieuwsbrieven).

In de parlementaire voorbereiding wordt het verschil in draagwijdte en doelmatigheid van het beroepsgeheim van verschillende onderscheiden beroepscategorieën weliswaar erkent, maar dit onderscheid zou in het kader van DAC6 niet relevant zijn, “*desalniettemin dient er een level playing field te bestaan tussen alle intermediairs, die in deze immers exact dezelfde diensten leveren.*”<sup>36</sup> Daarmee miskent het parlement het eigen karakter van het beroepsgeheim van de advocaat. Het beroepsgeheim van de advocaat is immers fundamenteel te onderscheiden van het beroepsgeheim van andere (zelfstandige) juridische beroepen.<sup>37</sup> Het beroepsgeheim van de advocaat is een fundament van de rechtsorde en een verlengde van het recht van verdediging en het recht van eerbiediging van het privéleven. Iedereen die beroep doet op een advocaat moet dat kunnen in alle openheid en zonder angst dat zijn geheim openbaar wordt. In deze bijdrage wordt alleen verder ingegaan op het beroepsgeheim van de advocaat.<sup>38</sup>

De fundamenteën van het beroepsgeheim van de advocaat zijn gelegen in volgende beginselen en bepalingen<sup>39</sup>:

- de vertrouwensband tussen de cliënt enerzijds en de advocaat anderzijds; de cliënt moet in vertrouwen kunnen spreken met een advocaat<sup>40</sup>;
- artikelen 6 en 8 van het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens (EVRM);
- artikel 458 Sw.;
- de deontologie van de advocaat; het beroepsgeheim vloeit voort uit de aard van het beroep van de advocaat en maakt de essentie van het beroep uit.

Het beroepsgeheim van de advocaat is dus gegrond in de noodzaak om aan hen die het beroep uitoefenen de noodzakelijke waarborg en vertrouwen te geven, en dit niet alleen in het belang van de cliënt zelf, maar ook in het algemeen belang. De rechtzoekende ‘in het systeem’ moet immers de zekerheid en de volledige veiligheid hebben dat zijn geheimen toevertrouwd kunnen worden zonder gevaar dat ze derden ter ore komen en ter waarborging van zijn rechten van verdediging.<sup>41</sup>

De draagwijdte van dit verschoningsrecht of het beroepsgeheim vloeit dus niet voort uit de wet van 20 december 2019, maar zoals ook bepaald in de Richtlijn uit het nationaal recht.<sup>42</sup> In

<sup>36</sup> *Parl.St.* Kamer, 50, 0791/001, 21.

<sup>37</sup> Arbitragehof 13 juli 2005, nr. 126/2005, B.6.1-B.6.3; Zie ook R. DEVLOO, “Het beroepsgeheim van de accountant na het arrest van het Arbitragehof van 27 maart 1996”, *RW* 1996-97, 424, nr. 10, zoals verwezen in de BATL Nieuwsbrief 2020/2, [www.batl-taxlaw.be/nl/nieuwsbrieven](http://www.batl-taxlaw.be/nl/nieuwsbrieven).

<sup>38</sup> Een van de vernietigingsprocedures bij het Grondwettelijk Hof werd evenwel ingeleid door het ITAA (Institute for Tax Advisors and Accountants).

<sup>39</sup> E. JANSSENS, “Het beroepsgeheim van de advocaat” in S. BROUWERS e.a., “*Vertrouwelijkheid en beroepsgeheim*”, Antwerpen, Intersentia, 2018, 5, Al. 14.

<sup>40</sup> EHRM 10 mei 2007, nr. 1443/05, *Modarca/Moldavië*.

<sup>41</sup> Cass. 13 juni 2010, *Pas.* 2010, 2130; Cass. 9 juli 2004, *Arr.Cass.* 2004, 1025; Arbitragehof 13 juli 2005, nr. AA 2005, afl. 3, 1623.

<sup>42</sup> Art. 8bis ter, (5) bepaalt: “*Iedere lidstaat kan de noodzakelijke maatregelen nemen om intermediairs het recht op ontheffing van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verlenen, wanneer de meldingsplicht een inbreuk zou vormen op het wettelijk verschoningsrecht conform het nationale recht van die lidstaat. In die omstandigheden neemt iedere lidstaat de noodzakelijke maatregelen om de intermediairs te verplichten ieder andere intermediair of, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen uit hoofde van lid 6.*”

de parlementaire voorbereidingen wordt het beroepsgeheim echter alleen gekoppeld aan artikel 458 van het Strafwetboek.

“De wettelijke grondslag binnen het nationaal recht in België is eerder beperkt en legt onrechtstreeks aan de Belgische wetgever enigszins een beperking op voor de invoering van een vrijstelling op de rapporteringsplicht. Het Belgische beroepsgeheim is als algemeen rechtsbeginsel erkend door het Hof van Cassatie, hetgeen de waarde heeft van een wettelijke bepaling. Het beroepsgeheim is in België wettelijk verankerd in artikel 458 van het Strafwetboek, en heeft betrekking op alle personen die uit hoofde van hun staat of beroep kennis dragen van geheimen die hun zijn toevertrouwd, en deze mag men niet bekendmaken buiten het geval dat die personen geroepen worden om in rechte (of voor een parlementaire onderzoekscommissie) getuigenis af te leggen en buiten het geval dat de wet, het decreet of de ordonnantie hen verplicht of toelaat die geheimen bekend te maken. Dat betekent dat ook de geheimen toevertrouwd aan intermediairs tijdens de uitoefening van hun beroepswerkzaamheid onder de toepassing van het beroepsgeheim vallen.”

In haar arrest van 17 december 2020 bevestigt het Grondwettelijk Hof dat *“het beroepsgeheim van de advocaat een essentieel bestanddeel vormt van het recht op eerbiediging van het privéleven en van het recht op een eerlijk proces. Het beroepsgeheim van de advocaat heeft immers hoofdzakelijk tot doel het fundamentele recht op eerbiediging van het privéleven te beschermen van diegene die iemand in vertrouwen neemt, soms over iets heel persoonlijks. De effectiviteit van de rechten van verdediging van iedere rechtzoekende veronderstelt daarenboven noodzakelijkerwijs dat een vertrouwensrelatie tot stand kan komen tussen die persoon en de advocaat die hem raad geeft en hem verdedigt. Die noodzakelijke vertrouwensrelatie kan alleen tot stand komen en behouden blijven indien de rechtzoekende de waarborg heeft dat wat hij aan zijn advocaat toevertrouwt door die laatstgenoemde niet openbaar zal worden gemaakt. Het beroepsgeheim van de advocaat is dus een fundamenteel element van de rechten van verdediging.”*<sup>43</sup> Het Hof verwijst hiertoe naar Europese rechtspraak die stelt dat ook al is het beroepsgeheim *“niet onaantastbaar”*, het beroepsgeheim van de advocaat *“een van de grondbeginselen waarop de organisatie van het gerecht in een democratische samenleving berust”* vormt.<sup>44</sup> Ook in die zin stelde het Hof van Cassatie eerder dat *“[berust] het beroepsgeheim waaraan de leden van de balie zijn onderworpen, [...] op de noodzaak volledige veiligheid te verzekeren aan diegenen die zich aan hen toevertrouwen”*.<sup>45</sup>

Het Grondwettelijk Hof komt vervolgens tot de overweging dat *“de regel van het beroepsgeheim maar [dient] te wijken indien zulks kan worden verantwoord door een dwingende reden van algemeen belang en indien het opheffen van het geheim strikt evenredig is”*.

De draagwijdte van het beroepsgeheim van de advocaat moet bovendien zeer ruim worden geïnterpreteerd. Het Grondwettelijk Hof oordeelde reeds eerder in die zin dat het loutere feit een beroep te hebben gedaan op een advocaat, onder het beroepsgeheim valt.<sup>46</sup> Bij de omzetting van DAC6 hebben de schrijvers van de wet van 20 december 2019 de draagwijdte van het

<sup>43</sup> GwH 17 december 2020, overw. B.5.5.

<sup>44</sup> EHRM 6 december 2012, *Michaud/Frankrijk*, § 123.

<sup>45</sup> Cass. 13 juli 2010, *Arr.Cass.* 2010, nr. 480 en Cass. 9 juni 2004, *Arr.Cass.* 2004, nr. 313.

<sup>46</sup> GwH 14 maart 2019, nr. 43/2019 (in btw-zaak).

beroepsgeheim echter veel beperkender ingeschat. Zo werd er zelfs voor wat betreft de periodieke meldingsplicht voor marktklare constructies voorzien in een absolute opheffing van het beroepsgeheim (zie verder).

In die context wordt in de parlementaire voorbereiding ook verwezen naar de antiwitwaswet van 18 september 2017 op basis waarvan van rechtswege een ontheffing van de meldingsplicht voorzien is voor activiteiten die 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”*.<sup>47</sup> De bepaling van de rechtspositie en de verdediging in rechte impliceren aldus, volgens de memorie, een voorafbestaande rechtstoestand waarvan de intermediair kennis krijgt uit hoofde van zijn beroep. De intermediair 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 zal niet als een intermediair beschouwd worden en zal deze dus niet meldingsplichtig zijn. De situatie zou echter anders zijn ter zake *“het beheer van de implementatie van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies [dat] daarenboven niet [kan] beschouwd worden als een optreden van de intermediair dat binnen de grenzen valt van de wetten die het beroep van de intermediair definiëren, en derhalve kan louter om die reden geen ontheffing worden voorzien van de meldingsplicht van de intermediair die een grensoverschrijdende constructie (mede) heeft bedacht, aangeboden, opgezet, of beschikbaar heeft gemaakt voor implementatie”*. De advocaat-intermediair zou zich dus enkel aan zijn meldingsplicht kunnen onttrekken voor activiteiten die vallen onder zijn specifieke opdracht van verdediging of vertegenwoordiging in rechten en verlening van juridisch advies.

Het weze opgemerkt dat deze stelling niet wordt gevolgd door advocaat-generaal RANTOS in de onderhavige procedure voor het Europees Hof van Justitie: *“Indien wordt aangenomen dat de door een advocaat verrichte activiteit van intermediair nooit onder juridisch advies valt, [rijst] de vraag waarom in richtlijn 2011/16 via het in de litigieuze bepaling neergelegde ontheffingsmechanisme is voorzien in de bescherming van het beroepsgeheim van advocaten. Mijn inziens zijn er twee hoofdredenen voor deze keuze van de Uniewetgever. [...] Ten tweede is het onderscheid tussen activiteiten van een advocaat die deel uitmaken van de “gebruikelijke uitoefening van zijn “functies” en activiteiten die daartoe niet behoren, in de praktijk lang niet altijd duidelijk. Zo is het zeer wel denkbaar dat een advocaat, zelfs in het kader van de betrokken grensoverschrijdende constructie, door zijn cliënt wordt gevraagd om die voorbereide constructie te beoordelen en dus om juridisch advies wordt verzocht. In een dergelijk geval moet deze advocaat zich ten volle kunnen beroepen op het beroepsgeheim, aangezien hij de belastingplichtige op wie de constructie betrekking heeft, juridisch advies verstrekt.”*<sup>48</sup>

<sup>47</sup> Parl.St. Kamer, 50, 0791/001, 19.

<sup>48</sup> Concl. Adv. Gen. A. RANTOS, o.c., al 63 e.v.

## B. EERSTE PROBLEEM: DE INTERMEDIAR-ADVOCAAT MOET SCHRIFTELIJK EN GEMOTIVEERD DE ANDERE INTERMEDIAR(S) IN KENNIS STELLEN DAT HIJ GEBONDEN IS AAN ZIJN BEROEPSGEHEIM

De intermediair die gebonden is aan zijn beroepsgeheim moet de andere intermediair(s) – waarvan hij kennis heeft – hiervan schriftelijk en gemotiveerd in kennis stellen.

De intermediair die zich beroept op zijn beroepsgeheim kan er dus niet zomaar voor kiezen om de meldingsplicht te verschuiven naar de relevante belastingplichtige.<sup>49</sup> De meldingsplicht blijft dus in de eerste plaats gelegen bij de andere intermediair(s), in binnen- en buitenland. Indien er meerdere intermediairs zijn die allemaal gebonden zijn aan hun beroepsgeheim, moet elk van hen de betrokken intermediairs schriftelijk en gemotiveerd op de hoogte brengen dat hij de meldingsplicht niet kan naleven. De intermediair die zich als laatste op het beroepsgeheim zal beroepen dient dan de relevante belastingplichtige hiervan schriftelijk en gemotiveerd in kennis te stellen. In theorie helder, in de praktijk volstrekt ondoenbaar.

Bij gebrek aan andere intermediairs zal de intermediair die zich op het beroepsgeheim beroept de belastingplichtige schriftelijk en gemotiveerd op de hoogte moeten brengen dat de meldingsplicht op hem rust en hem ter zake de nodige informatie geven zodat de belastingplichtige zijn meldingsplicht ook daadwerkelijk kan uitoefenen.<sup>50</sup>

De Belgische invulling van de DAC6-ontheffingsgrond die aan de lidstaten geboden wordt om intermediairs te ontheffen van hun meldingsplicht wanneer zij gebonden zijn door hun beroepsgeheim is dus problematisch. Dit geldt vooreerst indien de andere betrokken intermediairs niet – ten minste – onderworpen zijn aan een gelijk(w)aardig sterk beroepsgeheim. De advocaat-intermediair zal immers aan de andere betrokken intermediairs moeten meedelen dat hij niet aan zijn meldingsplicht kan voldoen omwille van zijn beroepsgeheim en noodzakelijkerwijs de identiteit van zijn cliënt moeten bekendmaken, waarmee hij dus zijn beroepsgeheim al schendt.<sup>51</sup> Ter zake stelt de memorie van toelichting zelfs dat “*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 te identificeren cliënt heeft geïnformeerd. Dergelijke identificatie is noodzakelijk gezien het gewijzigde artikel 25 bis van de DAC-richtlijn voorschrijft dat de lidstaten alle maatregelen dienen te treffen om ervoor te zorgen dat de nieuwe rapporteringsbepalingen worden toegepast*”.

De Raad van State verwees ter zake naar het arrest van het Grondwettelijk Hof van 14 maart 2019 in btw-zaken waarbij het Hof expliciet bevestigde dat de identiteit van (btw-plichtige) cliënten, die advocaten aan de fiscale administratie moeten doorgeven, door het beroepsgeheim beschermd is.<sup>52</sup> Het loutere feit een beroep te hebben gedaan op een advocaat, valt immers onder het beroepsgeheim. Hetzelfde geldt *a fortiori* voor de identiteit van de cliënten van de

<sup>49</sup> In dat geval zou de intermediair kunnen volstaan om alle noodzakelijke informatie om een melding te doen over te maken aan de belastingplichtige en is er dus geen noodzaak om derde intermediairs aan te spreken.

<sup>50</sup> Art. 9, § 2 wet 20 december 2019.

<sup>51</sup> Zie ook BATL Nieuwsbrief 2020/2 met verwijzing naar E. REUMONT, “Le secret professionnel des avocats”, *JT* 1948, 589, 29, geciteerd in H. VAN GOETHEM, “Het beroepsgeheim van de advocaat”, *Jura Falc.* jaargang 18, 2, 209.

<sup>52</sup> Verslag RvS 55, 0791/001, 114 e.v.



advocaat.<sup>53</sup> Nog volgens het Hof is het evenwel niet zonder redelijke verantwoording een advocaat te verplichten beperkte gegevens ter kennis te brengen van de fiscale administratie om de heffing van de belasting te verzekeren of belastingontduiking te vermijden.<sup>54</sup> Deze laatste afwijking door het Hof is echter niet ter zake dienend daar DAC6 niets – maar dan ook niets – te maken heeft met belastingontduiking noch met de ‘correcte inning van de belasting’. Bij elke meldingsplichtige constructie wordt de wet immers ‘correct’ toegepast.

De advocaat-intermediair wordt aldus voor een dilemma geplaatst. Hij riskeert of een administratieve sanctie en/of strafrechtelijke vervolging voor de schending van DAC6, of hij stelt zich bloot aan een tuchtrechtelijke vervolging wegens de schending van zijn beroepsgeheim. De Orde van de Vlaamse Balies adviseert om die reden dan ook aan advocaten-intermediairs om stelselmatig hun beroepsgeheim in te roepen, wat het voordeel heeft dat de advocaat-intermediair nooit navraag moet doen bij andere betrokken intermediairs die hem bekend zouden zijn, wat op zich dus al tot een schending van het beroepsgeheim kan leiden.<sup>55</sup>

Daarnaast wordt de advocaat-intermediair pas ontheven van zijn meldingsplicht indien hij schriftelijk het bewijs kan voorleggen dat de andere intermediair voldaan heeft aan zijn verplichting om andere intermediairs op de hoogte te brengen.<sup>56</sup> Het is voor de advocaat-intermediair dan onmogelijk om zich daarvan te vergewissen zonder alsnog zijn beroepsgeheim te schenden. Volgens het Grondwettelijk Hof moet deze bepaling – hoewel ze letterlijk genomen zo wel in de wet staat – niet zo worden gelezen dat de opheffing van de meldingsplicht afhankelijk wordt gemaakt van de melding door een andere betrokken intermediair of bij gebreke daaraan, door de belastingplichtige. Die bepaling zou althans volgens het Hof zo gelezen moeten worden dat de ontheffing geldt van zodra de intermediair die zich op zijn beroepsgeheim beroept, heeft voldaan aan de verplichting om dit aan de andere betrokken intermediairs of bij gebreke daaraan aan de belastingplichtige te melden.<sup>57</sup>

### C. TWEEDE PROBLEEM: DE BELASTINGPLICHTIGE HEEFT NIET DE MOGELIJKHEID OM ZIJN ADVOCaat VAN ZIJN BEROEPSGEHEIM TE ‘ONTHEFFEN’

Indien de meldingsplicht verschuift naar de relevante belastingplichtige, *i.e.* in de situatie waarop er geen andere intermediairs betrokken zijn bij de grensoverschrijdende constructie of zij zich eveneens op hun beroepsgeheim beroepen, heeft de belastingplichtige drie opties:

- Ofwel doet hij de melding zélf. De intermediair is er dan toe gehouden om hem de hiertoe noodzakelijke informatie te verstrekken.<sup>58</sup>

<sup>53</sup> GwH 14 maart 2019, nr. 43/2019, B.6.

<sup>54</sup> GwH 14 maart 2019, nr. 43/2019, B.9.3.

<sup>55</sup> “Deontologische gedragslijnen voor fiscale meldingsplicht en uw beroepsgeheim”, gepubliceerd op 11 december 2020, website OVB (Privaat Luik), 3.

<sup>56</sup> Art. 25 wet 20 december 2019: “Een intermediair wordt ontheven van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen indien hij een schriftelijk bewijs voorlegt dat een andere intermediair de inlichtingen bedoeld in artikel 289bis, § 6/3, tweede lid, reeds heeft verstrekt.”

<sup>57</sup> GwH 17 december 2020, nr. 167/2020, B.8.2.

<sup>58</sup> Adm. FAQ, 8.2.9, 44.

- Ofwel geeft hij de intermediair de schriftelijke toestemming om de constructie in eigen naam en voor rekening van de intermediair te melden.
- Ofwel mandateert hij de intermediair om de melding uit te voeren in naam en voor rekening van de belastingplichtige. Dit zou dan ook betekenen dat, indien de intermediair-mandataris geen, een onvolledige of laattijdige melding doet, de belastingplichtige zelf verantwoordelijk wordt gehouden voor de begane inbreuken.

Ook hier kan de voorziene procedure een schending van het beroepsgeheim uitmaken, in het bijzonder in het tweede scenario waarbij de wetgever ervan lijkt uit te gaan dat het beroepsgeheim van de intermediair ‘ter beschikking staat’ van de belastingplichtige zodat die kan oordelen of hij de intermediair hiervan wenst te ontheffen. Het zou met andere woorden voor de belastingplichtige mogelijk worden om zijn advocaat te verplichten zijn beroepsgeheim te schenden. Dergelijke vrije beschikking is evenwel onmogelijk vermits het beroepsgeheim van de advocaat van openbare orde wordt geacht.<sup>59</sup> Indien de cliënt de advocaat-intermediair instrueert om in eigen naam en voor eigen rekening te melden, zal de advocaat alsnog zijn beroepsgeheim moeten respecteren.<sup>60</sup> Hij zal in dat geval moeten weigeren om de melding te doen.<sup>61</sup>

Dat dit tweede scenario ‘overbodig’ en allerminst als ‘noodzakelijk’ moet worden beschouwd, blijkt onder andere ook uit het feit dat de belastingplichtige in voorkomend geval twee alternatieven heeft, t.w. zelf melden, dan wel om de intermediair te machtigen om in naam en voor rekening van de belastingplichtige te melden.<sup>62</sup>

De wet voorziet bovendien niet in enige waarborg in dit scenario, zoals de tussenkomst van de tuchtoverheid (de stafhouder) van de beroepsorganisatie om de inhoud en de omvang van de melding na te gaan. Van deze mogelijkheid (om een mandaat te geven) wordt enkel melding gemaakt in de administratieve FAQ en in de memorie van toelichting bij de wet, maar blijkt dus niet uit de wet zelf.<sup>63</sup> Er stelt zich o.i. daarbij terecht de vraag welk gevolg er zou moeten worden gegeven aan de meldingsplicht indien deze tuchtoverheid per hypothese zou besluiten dat in de specifieke casus een melding in strijd zou zijn met het beroepsgeheim. Is de intermediair dan alsnog ontheven van zijn meldingsplicht en is de relevante belastingplichtige er dan alsnog toe gehouden om de melding te doen? De inmenging van het beroepsgeheim voor advocaten kan o.i. enkel worden aanvaard voor zover deze inmenging vergezeld gaat van de begeleidende waarborgen, waarbij de stafhouder zijn rol zou kunnen spelen.<sup>64</sup>

Zoals ook reeds opgenomen in het werkdocument van de commissie van 21 juni 2017 zal de meldingsplicht, in het geval de intermediair zich beroept op zijn beroepsgeheim, verschuiven

<sup>59</sup> “Deontologische gedragslijnen voor fiscale meldingsplicht en uw beroepsgeheim”, gepubliceerd op 11 december 2020, website OVB (Privaat Luik), 6 met verwijzing naar A. CLAES, o.c., *TFR* 2020, afl. 581, (361) 388-389.

<sup>60</sup> “Deontologische gedragslijnen voor fiscale meldingsplicht en uw beroepsgeheim”, gepubliceerd op 11 december 2020, website OVB (Privaat Luik), 6.

<sup>61</sup> “Deontologische gedragslijnen voor fiscale meldingsplicht en uw beroepsgeheim”, gepubliceerd op 11 december 2020, website OVB (Privaat Luik).

<sup>62</sup> Memorie van Antwoord, Grondwettelijk Hof, zaak nr. 7410, 4.3.

<sup>63</sup> Adm. FAQ 8.2.9 en *Parl.St.* Kamer, 55, 0791/001, 21. Het Grondwettelijk Hof lijkt in haar arrest van 17 december 2020 hiermee genoegen te nemen.

<sup>64</sup> Cf. de regeling voorzien in art. 334 WIB. Zie inzake deze waarborgen bij de meldingsplicht voor advocaten onder het UBO-register, RvS 26 juni 2020, nr. 247.922, A.226.435/XIV-37.844 en GwH 23 januari 2008, nr. 10/2008, B 14.2., GwH 24 september 2020, nr. 114/2020, B 28.

naar de belastingplichtige en zal deze (in elk geval) wettelijk verantwoordelijk blijven, ongeacht of de intermediair de meldingsformaliteit vervult.<sup>65</sup>

#### D. DERDE PROBLEEM: GEEN BEROEPSGEHEIM VOOR MARKTKLARE CONSTRUCTIES

Tot slot voorziet DAC6 nog in een uitzondering op de situaties waarbij de intermediairs zich zouden kunnen beroepen op hun beroepsgeheim, t.w. indien de melding betrekking heeft op zogenaamde ‘marktklare constructies’ die aanleiding geven tot een periodieke verslaggeving. De uitzondering op de uitzondering dus. Bijgevolg zal de intermediair een driemaandelijks periodiek verslag moeten opstellen met een overzicht van nieuwe te melden gegevens, ook als is hij dus gebonden aan zijn beroepsgeheim.

Een marktklare constructie of ‘*mass-marketed scheme*’ is iedere grensoverschrijdende constructie die is bedacht of aangeboden, implementeerbaar is of beschikbaar is gesteld voor implementatie zonder dat wezenlijke aanpassingen nodig zijn. Deze definitie en de precieze invulling die eraan moet worden gegeven is echter onvoldoende duidelijk.

De meldingsplicht zou voor dergelijke *mass-marketed schemes* niet doorgeschoven kunnen worden naar de relevante belastingplichtige omdat hij niet zou beschikken over de nodige gegevens om de melding te verrichten.<sup>66</sup> Dat lijkt op het eerste gezicht logisch omdat dergelijke schema’s ‘niet’ op maat van de individuele cliënt zijn gemaakt. Aangezien deze periodieke meldingsplicht dus alleen op de intermediair rust, kan hij hiertoe ook geen bijzonder mandaat verkrijgen om in naam en voor rekening van de belastingplichtige de melding te doen.<sup>67</sup> Aangezien een vrijstelling van de meldingsplicht géén afschaffing van de meldingsplicht zou mogen inhouden, daar “*dit regelrecht zou indruisen tegen het doel van de richtlijn, en daarvoor overigens geen ruimte gelaten wordt door de richtlijn zelf*”, moet het beroepsgeheim maar wijken, althans zo stellen de schrijvers van de wet.<sup>68</sup> Een toch wel merkwaardige redenering. Voor marktklare constructies geldt er namelijk een dubbele meldingsplicht. Vooreerst moet de constructie individueel worden gemeld op het moment dat de constructie voor het eerst ter beschikking wordt gesteld of gereed is voor implementatie. Daarnaast geldt er dus de verplichting voor intermediairs om driemaandelijks een periodiek verslag op te stellen met een overzicht van nieuwe meldingsplichtige inlichtingen t.a.v. deze marktklare constructies. Bij de initiële melding zou de intermediair zich wél op zijn beroepsgeheim kunnen beroepen en zal de meldingsplicht bij gebreke aan andere intermediairs naar de relevante belastingplichtige verschuiven. Waarom kan ditzelfde mechanisme dan niet gelden voor de driemaandelijkse rapportering? Het is ook niet duidelijk waarom in het kader van een constructie op maat het wel mogelijk zou zijn om de nodige informatie aan de belastingplichtige te bezorgen, maar dit niet zou kunnen in het kader van een marktklare constructie.

<sup>65</sup> Commission Staff Working Document – Impact Assessment – Proposal for a Council 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, Brussels, 21 June 2017, SWD (2017) 236, 37, 7.1. c).

<sup>66</sup> Adm. FAQ, 8.2.10.

<sup>67</sup> Adm. FAQ, 8.2.11.

<sup>68</sup> *Parl.St.* Kamer, 50, 0791/001, 20.

Volgens de richtlijnen van de OVB kunnen vanuit een pragmatische benadering advocaten-intermediairs vrijwel nooit in hun beroepspraktijk geconfronteerd worden met dergelijke marktklare constructies. Het is de taak van de advocaat om een oplossing op maat voor de cliënt te bieden. *“Zelfs indien advocaat intermediairs gebruik zouden maken van gestandaardiseerde documenten en/of structuren, dan zullen die, na een bespreking met de cliënt, steeds moeten worden aangepast aan diens noden en verwachtingen. Het ‘eindproduct is dus geen marktklare constructie, maar wel een constructie op maat van de cliënt.”*<sup>69</sup> Met dit standpunt kan worden ingestemd. Dit is overigens bijzonder relevant in het kader van estate planning, waar elk document of structuur steeds en bij uitstek aangepast moet worden aan de persoonlijke situatie, noden en verwachtingen van de cliënt.

#### E. VIERDE PROBLEEM: RAPPORTERING VAN DE IDENTITEIT VAN DE ADVOCaat-INTERMEDIAR DIE ZICH OP ZIJN BEROEPSGEHEIM BEROEPT

Artikel 14 van de Richtlijn geeft een zeer ruime draagwijdte aan de inhoud van de meldingsplicht.<sup>70</sup> De mee te delen inlichtingen dienen naast informatie over de grensoverschrijdende constructie ook de identificatiegegevens van de intermediairs en van de relevante belastingplichtige, alsook de identificatiegegevens van andere personen in een lidstaat op wie de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid van invloed zal zijn, te bevatten.<sup>71</sup> Dit betekent heel concreet ook dat de identificatiegegevens van de intermediair(s) die zich op zijn (hun) beroepsgeheim beroepen, in de melding dienen te worden opgenomen.<sup>72</sup> Deze informatie moet worden gemeld aan de Belgische bevoegde autoriteiten, t.w. aan de dienst internationale betrekkingen van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit.

Dat het moeten melden van deze gegevens indruist tegen het beroepsgeheim, wordt met zoveel woorden ook erkend door de schrijvers van het wetsontwerp:

*“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 25*bis* van de DAC-richtlijn voorschrijft dat de lidstaten alle

<sup>69</sup> “Deontologische gedragslijnen voor fiscale meldingsplicht en uw beroepsgeheim”, gepubliceerd op 11 december 2020, website OVB (Privaat Luik), 4, al 9 e.v.

<sup>70</sup> Zoals omgezet door art. 17 wet 20 december 2019.

<sup>71</sup> Art. 14 Richtlijn 2018/822. Zie ook art. 10 Adm. FAQ, 44/54.

<sup>72</sup> Zoals ook bevestigd in de MvT: *“Overigens dienen de identificatiegegevens van intermediairs steeds te worden gemeld, ongeacht bij wie de meldingsplicht ligt.”* Parl.St. Kamer, 55, 0971/001, 22.

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.”

Advocaat-generaal RANTOS is van oordeel dat deze subsidiaire verplichting om de naam van de advocaat-intermediair, die zich op zijn beroepsgeheim beroept, mee te delen alleszins een schending van het beroepsgeheim en van artikel 7 van het Handvest kan vormen (*infra*).<sup>73</sup>

## V. VERNIETIGINGS- EN SCHORSINGSBEROEPEN

In de zomer/najaar 2020 hebben verschillende belangengroepen een vernietigingsberoep tegen de implementatie van de DAC6-richtlijn in de Belgische/regionale wet- en decreetgeving ingesteld bij het Grondwettelijk Hof. Aan dit vernietigingsberoep werd ook een vordering tot gehele of gedeeltelijke schorsing gekoppeld, althans voor wat betreft het Vlaams decreet. Belangrijke voortrekker in de hangende procedure is de feitelijke vereniging BATL (Belgian Association of Tax Lawyers) alsmede de verschillende balies.<sup>74</sup>

De schorsing en (gedeeltelijke) vernietiging van de betrokken relevante bepalingen van de wet van 20 december 2019 wordt gevorderd. Verzoekende partijen stellen daarbij dat het beroepsgeheim van de advocaat een essentieel bestanddeel van het recht op eerbiediging van het privéleven en van het recht op een eerlijk proces vormt. De grondwettigheid van DAC6 dient derhalve te worden beoordeeld, rekening houdend met het feit dat het beroepsgeheim van de advocaat een algemeen beginsel is dat verband houdt met de naleving van de fundamentele rechten, dat de regels die van dat geheim afwijken om die reden en met toepassing van het algemeen beginsel van de voorzienbaarheid van de strafbaarstelling slechts strikt kunnen worden geïnterpreteerd en dat rekening dient te worden gehouden met de wijze waarop het beroep van advocaat in de interne rechtsorde is geregeld.<sup>75</sup>

De DAC6-meldingsplicht zoals deze op heden in de Belgische rechtsorde werd omgezet vormt dan ook een schending van de Europese rechten en vrijheden alsook een schending van de grondwet. De uitgebreide argumentatie die hiertoe in de verzoekschriften werd ontwikkeld heeft onder andere betrekking op de hoger gestelde problemen, alsook op de vage formulering van de betrokken bepalingen, zoals bijvoorbeeld de invulling van het begrip ‘marktklare constructies’. Het Grondwettelijk Hof gaat over het merendeel van de opgeworpen middelen echter

<sup>73</sup> Concl. Adv. Gen. A. RANTOS, *o.c.*, al. 117.

<sup>74</sup> Met name werden vernietigingsberoepen ingesteld door de OVB (Orde van Vlaamse Balies), OBF (Ordre des barreaux francophones et germanophone de Belgique), BATL (Belgian Association of Tax Lawyers) en het ITAA (Institute for Tax Advisors and Accountants) – Vernietigingsberoepen GwH, inzake het beroep tot gedeeltelijke vernietiging 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 constructie, nrs. 7412, 7410, 7409, 7407. Zie specifiek voor wat betreft BATL de periodieke berichtgeving inzake het verloop van deze procedure in de nieuwsbrieven, o.a. nieuwsbrief 2020-2, 5 mei 2020, 5-10, [www.batl-taxlaw.be/nl/pers/nieuwsbrief-2020-2](http://www.batl-taxlaw.be/nl/pers/nieuwsbrief-2020-2).

<sup>75</sup> GwH 17 december 2020, B.5.7.

vrij kort door de bocht en stelt dat deze middelen gebaseerd zijn op een door de verzoekers verkeerde lezing van de bestreden bepalingen.

Ter zake de vraag of de bepalingen op basis waarvan de intermediair-advocaat gehouden is om de andere betrokken intermediair(s) schriftelijk en gemotiveerd op de hoogte te brengen dat hij niet aan zijn meldingsplicht kan voldoen een schending uitmaakt van het beroepsgeheim, stelt het Hof hiertoe eerst een prejudiciële vraag te moeten stellen aan het Europees Hof van Justitie. Deze verplichting wordt immers opgelegd door de Richtlijn zélf.

Vooraleer uitspraak ten gronde te kunnen doen, wordt aan het Europees Hof van Justitie de vraag voorgelegd inzake een potentiële schending van artikel 8*bis* ter, vijfde lid van de Richtlijn met artikel 7 (recht op eerbiediging van het privéleven samen te lezen met art. 8 EVRM) en artikel 47 van het Handvest (recht op doeltreffende voorziening in rechte, samen te lezen met art. 6 EVRM), op grond waarvan de advocaat-intermediair die vanwege het beroepsgeheim is vrijgesteld van de meldingsplicht, iedere andere intermediair in kennis moet stellen van diens meldingsverplichtingen aan de fiscale autoriteiten.

Het Hof heeft verder de schorsing bevolen, tot de datum van bekendmaking van de beslissing waarbij uitspraak wordt gedaan over de beroepen tot vernietiging, van de betrokken Vlaamse decretale bepalingen in zoverre deze een advocaat-intermediair verplichten om een andere intermediair die niet zijn cliënt is te informeren, alsook in zoverre deze bepalen dat een advocaat zich niet kan beroepen op het beroepsgeheim ter zake marktklare grensoverschrijdende constructies.

## VI. DE PROCEDURE VOOR HET EUROPEES HOF VAN JUSTITIE

Verzoekers, de Belgische, de Tsjechische, de Franse en de Letse regering, alsmede de Europese Commissie en de Raad van de Europese Unie hebben intussen schriftelijk hun opmerkingen ingediend, alsook hebben al deze belanghebbenden, met uitzondering van de Tsjechische en Letse regering hun standpunten mondeling toegelicht ter terechtzitting (Grote kamer) van 25 januari 2022. Het Hof heeft hiertoe aan de betrokken partijen bijkomende toelichting verzocht middels vijf vragen waarop mondeling kon worden geantwoord.<sup>76</sup> Uit deze vijf vragen kwam naar voor dat het Hof verduidelijking wenste over meer dan alleen de voorgelegde prejudiciële vraag. Zo werd gepeild naar de redenen voor het bestaan van het beroepsgeheim voor andere beroepscategorieën dan advocaten, alsook naar de noodzaak dat de identiteit van de intermediair die zich op zijn beroepsgeheim beroept moet worden opgenomen in de melding.

Op 5 april 2022 werden de conclusies van advocaat-generaal RANTOS ter zake de verenigbaarheid van de litigieuze bepaling met artikelen 7 en 47 van het Handvest gepubliceerd. Hij is van mening dat de kennisgeving van de advocaat-intermediair die zich op zijn beroepsgeheim beroept aan de andere intermediair(s) niet-advocaten, geen afbreuk kan doen aan de door artikel 47 van het Handvest beschermde rechten aangezien deze verplichting niet binnen het kader

<sup>76</sup> Zie voor een uitgebreid verslag naar de BATL Nieuwsbrief 2022-1, 15 februari 2022, [www.batl-taxlaw.be/nl/pers/nieuwsbrief-bulletin-dinformation-2022-1](http://www.batl-taxlaw.be/nl/pers/nieuwsbrief-bulletin-dinformation-2022-1).

van een rechtsgeding en bijgevolg niet binnen de werkingssfeer van deze bepaling zou vallen.<sup>77</sup> Hij verwijst hier in het bijzonder naar het arrest van 26 juni 2007 van de Orde van Franstalige en Duitstalige balies e.a. waaruit zou volgen dat het recht op een eerlijk proces per definitie verband moet houden met een rechtsgeding en dat het onlosmakelijk verbonden dient te zijn met een gerechtelijke context.<sup>78</sup>

In het kader van DAC6 treedt de intermediair-advocaat evenwel niet op als verdediger van zijn cliënt in een geschil met de fiscale autoriteiten. Hoewel zijn adviezen in een later stadium aanleiding kunnen geven tot een geschil met de fiscale administratie, betekent dit niet dat deze adviezen in het kader en ten behoeve van de verdediging van de cliënt zijn verstrekt, aldus RANTOS. De meldingsplicht ontstaat bovendien voorafgaandelijk aan de uitvoering van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, een tijdstip waarop in beginsel nog geen geschil met de belastingdienst over die constructie had kunnen ontstaan.<sup>79</sup> Tot slot heeft de informatieverplichting betrekking op rechtmatige en *a priori* niet-contentieuze activiteiten, waardoor volgens hem nog duidelijker een verband met een rechtsgeding zou ontbreken, aldus RANTOS.

Voor wat betreft een potentiële schending van artikel 7 van het Handvest kan volgens RANTOS niet worden uitgesloten dat er in bepaalde gevallen effectief sprake kan zijn van inmening in het recht op eerbieding van het privéleven.<sup>80</sup> Hij bevestigt dat juridisch advies niet alleen met betrekking tot de inhoud maar ook met betrekking tot het bestaan ervan onder de bescherming van artikel 8 EVRM *c.q.* artikel 7 van het Handvest valt. Bovendien, door de andere intermediair op de hoogte te stellen van zijn ontheffing wegens beroepsgeheim, wordt die andere intermediair ook op de hoogte gesteld van de beoordeling door de intermediair-advocaat dat de betrokken constructie als een grensoverschrijdende constructie moet worden gemeld. Deze beoordeling vloeit voort uit een feitelijke en juridische analyse die de kern van de adviesactiviteit van de advocaat vormt. Daaruit volgt dat die beoordeling onder het beroepsgeheim valt en de advocaat deze alleen aan zijn cliënt mag meedelen.<sup>81</sup> Hij komt echter tot het finaal besluit dat deze kennisgevingsplicht van de advocaat-intermediair een door de Unie erkende doelstelling van algemeen belang nastreeft en deze noodzakelijk en evenredig is om die doelstelling te verwezenlijken.

Wij kunnen dit standpunt niet bijtreden. Wat is immers de toegevoegde waarde van deze verplichting? Laten we veronderstellen dat er minstens één andere intermediair is die zich niet kan beroepen op zijn beroepsgeheim, dan volstaat het dat deze intermediair zijn meldingsplicht vervult opdat aan de richtlijn voldaan is. Indien er geen andere intermediair is (die zich niet op zijn beroepsgeheim kan beroepen), blijft de meldingsplicht bij de relevante belastingplichtige. In beide situaties zal de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie worden gemeld. Ten minste, dat is dan het principe, maar de relevante belastingplichtige kan steeds beslissen om de kennisgeving van zijn advocaat naast zich neer te leggen, ofschoon dat laatste dan niet de verantwoordelijkheid van de raadsman is. De verplichting dat de intermediair die zich op zijn

<sup>77</sup> Concl. Adv. Gen. A. RANTOS, *o.c.*, al. 35 t.e.m. 45.

<sup>78</sup> Concl. Adv. Gen. A. RANTOS, *o.c.*, al. 40 met verwijzing naar HvJ 26 juni 2007, nr. C-305/05, *Orde van Franstalige en Duitstalige balies e.a.*, punt 31 e.v.

<sup>79</sup> Concl. Adv. Gen. A. RANTOS, al. 42.

<sup>80</sup> Concl. Adv. Gen. A. RANTOS, *o.c.*, al. 71 t.e.m. al. 83.

<sup>81</sup> Concl. Adv. Gen. A. RANTOS, *o.c.*, al. 81.

beroepsgeheim beroept zich ten aanzien van derden moet melden of hen moet aanspreken is volstrekt overbodig.

Hoewel dit geen voorwerp vormt van de prejudiciële vraag, bespreek RANTOS ook de verenigbaarheid met artikel 7 van het Handvest van de subsidiaire verplichting van de (andere) intermediair om de identiteit van de advocaat-intermediair aan de fiscale administratie te rapporteren. Zelfs indien de intermediair-advocaat is ontheven van zijn meldingsplicht, zal het bestaan van zijn communicatie met zijn cliënt en de naam van die advocaat door ofwel de belastingplichtige zelf, ofwel door een andere intermediair, aan de fiscale administratie bekend worden gemaakt. Volgens RANTOS doet deze verplichting wél afbreuk aan de door artikel 8 (*c.q.* art. 7 van het Handvest) gewaarborgde versterkte bescherming van de communicatie tussen advocaten en hun cliënten die niet kan worden gerechtvaardigd.

Aangezien de belastingautoriteiten op basis van de ontvangen inlichtingen over alle gegevens zouden moeten beschikken die nodig zijn om de betrokken grensoverschrijdende constructie te beoordelen, biedt het verkrijgen van de naam van de betrokken intermediair-advocaat geen wezenlijke informatie. Het heeft voor de belastingautoriteiten dan ook geen nut om de identiteit van deze intermediair-advocaat te kennen, aangezien hij de grensoverschrijdende constructie wegens zijn beroepsgeheim toch niet moet melden. Het zou dan ook *“paradoxaal zijn om het beroepsgeheim van de advocaat te erkennen en hem uit dien hoofde een ontheffing van de meldingsplicht te verlenen, om vervolgens inbreuk op dat recht te maken door te bepalen dat zijn naam, als indirect gevolg van de op de andere intermediair en de belastingplichtige rustende meldingsplicht, aan de belastingautoriteiten moet worden medegedeeld”*.<sup>82</sup> Dit is uiteraard juist, maar het laat zich niet verstaan hoe dit dan in de praktijk zou moeten worden uitgevoerd ...

## VII. BESLUIT

Dat de meldingsplicht onder DAC6 niet verenigbaar is met het beroepsgeheim van de intermediair-advocaat is duidelijk. Dit wordt ook bevestigd door advocaat-generaal RANTOS die stelt dat de Richtlijn weliswaar tracht de schending van het beroepsgeheim te beperken, maar in bepaalde gevallen dergelijke schending toch kan worden vastgesteld. Volgens hem zou deze schending echter toch gerechtvaardigd zijn aangezien ze noodzakelijk en evenredig wordt geacht met het door DAC6 nagestreefde doel, t.w. de bestrijding van agressieve fiscale planning. Dit echter enkel in zover de identiteit van de intermediair-advocaat die zich op zijn beroepsgeheim beroept niet dient te worden gemeld. Dit zeer restrictieve standpunt kan echter niet worden bijgetreden, zoals in deze bijdrage betoogd.

Het valt nu af te wachten in welke mate het Europees Hof van Justitie hierin zal volgen. Behoudens heropening van de debatten kan een arrest verwacht worden nog dit najaar 2022.

<sup>82</sup> Concl. Adv. Gen. A. RANTOS, *o.c.*, al. 112.