



RAAD VAN STATE

afdeling Wetgeving

advies 67.234/3
van 12 mei 2020

over

een voorontwerp van decreet van de Vlaamse Gemeenschap en
het Vlaamse Gewest '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'

Op 10 april 2020 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Vlaamse minister van Financiën en Begroting, Wonen en Onroerend Erfgoed verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van decreet van de Vlaamse Gemeenschap en het Vlaamse Gewest ‘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’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 5 mei 2020. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Kristine BAMS, eerste auditeur-afdelingshoofd.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 12 mei 2020.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van decreet strekt 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’ (artikel 2 van het voorontwerp). Hiertoe wordt het decreet van 21 juni 2013 ‘betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen’ gewijzigd (artikelen 3 tot 28).

De ontworpen regeling voorziet in een verplichting voor intermediairs² of, in sommige gevallen, voor de belastingplichtigen om bepaalde inlichtingen te verstrekken aan de Belgische bevoegde autoriteit inzake meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies welke worden ingedeeld in vijf categorieën. Indien het gaat om een marktklare constructie moet de intermediair om de drie maanden een periodiek verslag opstellen van nieuwe meldingsplichtige inlichtingen. In bepaalde gevallen wordt voorzien in een ontheffing van de meldingsplicht, in welk geval de meldingsplicht rust op andere betrokken intermediairs of, als er geen zijn, op de belastingplichtige. De bevoegde autoriteit deelt de gegevens inzake grensoverschrijdende constructies waarvan zij is ingelicht door een intermediair of een belastingplichtige via automatische uitwisseling mee aan de bevoegde autoriteiten van alle andere lidstaten van de Europese Unie. Er wordt in een administratieve geldboete voorzien voor het niet, het laattijdig of het onvolledig verstrekken van de vereiste inlichtingen.

Over de in het aan te nemen decreet vermelde meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020, worden uiterlijk op 31 augustus 2020 inlichtingen verstrekt (artikel 29).

Daarnaast worden de erf- en registratierechten, de belasting op de spelen en weddenschappen en de belasting op de automatische ontspanningstoestellen niet langer uitgesloten van het toepassingsgebied van het decreet van 21 juni 2013 (artikel 4).

Ook worden een paar verwijzingen geactualiseerd (artikelen 20 en 21).

¹ Aangezien het om een voorontwerp van decreet gaat, wordt onder “rechtsgrond” de conformiteit met hogere rechtsnormen verstaan.

² Zijnde personen die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of de implementatie ervan beheren, alsook personen die weten of redelijkerwijs konden weten dat zij hebben toegezegd hulp, bijstand of advies te verstrekken met betrekking tot het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of beheren van de implementatie van dergelijke constructies (ontworpen artikel 5, 20°, van het decreet van 21 juni 2013 – artikel 5 van het voorontwerp).

Ten slotte wordt een nieuw hoofdstuk 5/2 (“Bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens”) ingevoegd (artikelen 24 tot 28).

Het aan te nemen decreet treedt in werking op 1 juli 2020 (artikel 30).

VORMVEREISTEN

3.1. Het ontwerp bevat bepalingen die de verwerking van persoonsgegevens regelen.

Artikel 36, lid 4, van verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 ‘betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming)’ (hierna: AVG), gelezen in samenhang met artikel 57, lid 1, c), en overweging 96 van die verordening, voorziet in een verplichting om de toezichthoudende autoriteit, in dit geval de Gegevensbeschermingsautoriteit bedoeld in de wet van 3 december 2017 ‘tot oprichting van de Gegevensbeschermingsautoriteit’, te raadplegen bij het opstellen van een voorstel voor een door een nationaal parlement vast te stellen wetgevingsmaatregel, of een daarop gebaseerde regelgevingsmaatregel in verband met verwerking.

3.2. Gevraagd of aan deze vormvereiste is voldaan, heeft de gemachtigde laten weten dat dit advies niet werd ingewonnen:

“Er werd geen advies van de GBA ingewonnen. Conform de beslissing van de Vlaamse Regering tot principiële goedkeuring, werd het advies van de Vlaamse Toezichtcommissie (VTC) ingewonnen.”

3.3. In advies 61.267/2/AV van 27 juni 2017 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 3 december 2017,³ heeft de algemene vergadering van de afdeling Wetgeving uiteengezet dat noch de AVG,⁴ noch de bevoegdheidsverdelende regels eraan in de weg staan dat in eenzelfde lidstaat meerdere toezichthoudende autoriteiten worden opgericht. In dat advies wordt gesteld dat de gemeenschappen en gewesten autoriteiten kunnen oprichten die toezicht houden op de naleving van de ‘specifieke’ regels die de deelstaten ter uitvoering van de AVG hebben vastgesteld inzake de verwerking van persoonsgegevens in het kader van activiteiten die onder hun bevoegdheid vallen.⁵ Het verlenen van de bevoegdheid aan die autoriteiten om adviezen te geven, teneinde te voldoen aan de verplichting die voortvloeit uit de in opmerking 3.1 aangehaalde verordeningsbepalingen, hoort daar ook onder.

Zoals echter eveneens in het voormelde advies is uiteengezet, is het de Gegevensbeschermingsautoriteit die belast is met het toezicht op de naleving van de ‘algemene’ regels inzake de verwerking van persoonsgegevens, met inbegrip van de algemene regels die de

³ *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54-2648/001, 103-132.

⁴ Zie immers artikel 51, lid 1, van de AVG.

⁵ *Ibid.*, 115 (opmerking 7.1).

federale overheid ter uitvoering van de AVG heeft vastgesteld.⁶ Daaronder valt ook de bevoegdheid om, wat die regels betreft, advies te geven teneinde te voldoen aan de voormelde adviesverplichting.

De conclusie is dan ook dat het advies van de Gegevensbeschermingsautoriteit alsnog moet worden ingewonnen vooraleer het ontwerp doorgang kan vinden.

3.4. Indien de adviesaanvrager van oordeel zou zijn dat het raadplegen van zowel de Gegevensbeschermingsautoriteit als de Vlaamse toezichtcommissie problematisch zou kunnen zijn, staat het aan hem om een initiatief te nemen om desgevallend een samenwerkingsakkoord te sluiten over de wijze waarop de adviesverplichting die voortvloeit uit de in opmerking 3.1 aangehaalde verordeningsbepalingen door de toezichthoudende autoriteiten van de federale overheid, de gemeenschappen en de gewesten kan worden vervuld,⁷ op voorwaarde dat hiermee geen uitwisseling, afstand of teruggave van bevoegdheid in hoofde van de betrokken overheden gepaard gaat.

Een dergelijke samenwerking zou overigens ook in het verlengde liggen van de bepalingen van de AVG met betrekking tot de vereiste afstemming zowel tussen de toezichthoudende autoriteiten van verscheidene lidstaten⁸ als tussen de toezichthoudende autoriteiten van eenzelfde lidstaat.⁹⁻¹⁰

4. Indien de aan de Raad van State voorgelegde tekst ten gevolge van het inwinnen van het voornoemde advies nog wijzigingen zou ondergaan, moeten de gewijzigde of toegevoegde bepalingen, ter inachtneming van het voorschrift van artikel 3, § 1, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, aan de afdeling Wetgeving worden voorgelegd.

ALGEMENE OPMERKINGEN

A. Het toepassingsgebied van de ontworpen regeling

5. De meldingsplicht waarin de ontworpen regeling voorziet geldt enkel voor grensoverschrijdende constructies, zijnde constructies die ofwel meer dan één lidstaat ofwel een lidstaat en een derde land betreffen. Omtrent constructies die ten minste één van de in de ontworpen regeling vermelde wezenskenmerken bezitten, maar die niet grensoverschrijdend zijn in de voormelde zin, moeten geen inlichtingen worden verstrekt aan de Belgische bevoegde

⁶ *Ibid.*, 106-115 (opmerkingen 1 tot 6) en 117 (opmerking 3).

⁷ Zie in dat verband ook de meer algemene suggestie in advies 61.267/2/AV, *l.c.*, 115-116 (opmerking 8).

⁸ Zie de artikelen 60 tot 67 van de AVG.

⁹ Zie artikel 51, leden 1 tot 3, van de AVG.

¹⁰ Zie adv.RvS 66.033/1/AV van 3 juni 2019 over een ontwerp dat heeft geleid tot het besluit van de Vlaamse Regering van 7 juni 2019 ‘tot wijziging van het besluit van de Vlaamse Regering van 10 december 2010 tot uitvoering van het decreet betreffende de private arbeidsbemiddeling, wat betreft de invoering van een registratieverplichting voor sportmakelaars’, opmerkingen 5.1 tot 5.4.

autoriteit. Grensoverschrijdende en niet-grensoverschrijdende constructies worden aldus verschillend behandeld.

Op de vraag hoe deze verschillende behandeling wordt verantwoord, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De richtlijn (en omzetting) beogen een toename aan transparantie, en dit voornamelijk omdat de nationale fiscale autoriteiten niet altijd over voldoende middelen beschikken om de volledige informatie over complexe internationale fiscale planningsstructuren (tijdig) te bekomen. Zuiver nationale agressieve planningsconstructies, in zoverre deze bestaan, zijn voor de Belgische fiscus zichtbaar en zullen dus ook door de bestaande onderzoeksbevoegdheden kunnen gevat worden. Bij de uitoefening van de fiscale bevoegdheden van de gewesten als bedoeld in de bijzondere wet van 16 januari 1989, moet overigens de in artikel 143 van de Grondwet bedoelde federale loyauteit worden nageleefd en moet elke deloyale fiscale concurrentie worden uitgesloten.”

Gelet op die toelichting, is dit verschil in behandeling redelijk verantwoord.¹¹

B. De sancties voor het niet, laattijdig of onvolledig verstrekken van inlichtingen

6.1. Er wordt in een administratieve geldboete voorzien voor het niet, laattijdig of onvolledig verstrekken van inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies. In geval van het onvolledig verstrekken van inlichtingen gaat het om een boete van 1250 tot 12.500 euro of, in geval van kwade trouw of het opzet de belasting te ontduiken, van 2500 tot 25.000 euro. In geval van het niet of laattijdig verstrekken van inlichtingen gaat het om een boete van 5000 tot 50.000 euro of, in geval van kwade trouw of het opzet de belasting te ontduiken, van 12.500 tot 100.000 euro (ontworpen artikel 30/1 van het decreet van 21 juni 2013 – artikel 23 van het voorontwerp).

6.2. Met die bepalingen wordt uitvoering gegeven aan artikel 25*bis* van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 ‘betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG’, zoals ingevoegd bij artikel 1, 6), van richtlijn (EU) 2018/822, dat bepaalt:

“De lidstaten stellen de regels vast inzake de sancties die van toepassing zijn op inbreuken op krachtens deze richtlijn vastgestelde nationale bepalingen ter uitvoering van de artikelen 8 *bis bis* en 8 *bis ter*, en treffen alle maatregelen om ervoor te zorgen dat zij worden toegepast. De sancties zijn doeltreffend, evenredig en afschrikkend.”

6.3. Volgens het Grondwettelijk Hof behoren de vaststelling van de ernst van een tekortkoming en de zwaarwichtigheid waarmee die tekortkoming kan worden bestraft, tot de

¹¹ Zie ook adv.RvS 66.644/3 van 14 november 2019 over een voorontwerp dat heeft geleid tot 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[s]’, opmerkingen 4.4 tot 4.6 (*Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 55-0791/001, 104-106).

beoordelingsbevoegdheid van de wetgever, maar mag zijn keuze van de strafmaat niet tot een kennelijk onredelijk verschil in behandeling tussen vergelijkbare misdrijven leiden.¹²

6.4. In de ontworpen regeling bedragen de minimum- en maximumstraf voor het niet of het laattijdig verstrekken van inlichtingen het viervoudige van de minimum- en maximumstraf voor het onvolledig verstrekken van inlichtingen.¹³

De vraag rijst of dit verschil in alle gevallen verantwoord is. Bovendien wordt een intermediair of een belastingplichtige die de inlichtingen zelfs maar één dag te laat verstrekt, maar die daarbij wel alle gegevens bezorgt, veel zwaarder gestraft dan de intermediair of de belastingplichtige die de inlichtingen weliswaar tijdig, maar onvolledig verstrekt. In het tweede geval zal de Belgische bevoegde autoriteit nochtans genoodzaakt zijn de ontbrekende informatie van de betrokken intermediair of belastingplichtige te vorderen, zodat ze er desgevallend later over kan beschikken dan in het eerste geval.

Het lijkt aangewezen het verschil tussen de voormelde geldboetes te heroverwegen in het licht van het voorgaande.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Algemene opmerkingen

7. De indeling van het voorontwerp in hoofdstukken biedt weinig meerwaarde. Er kan dan ook beter van worden afgezien.

Artikel 5

8. Artikel 5, 3°, van het voorontwerp strekt ertoe aan artikel 5 van het decreet van 21 juni 2013 een tweede, derde, vierde en vijfde lid toe te voegen, ter omzetting van artikel 1, 1), b), van richtlijn (EU) 2018/822. Op de vraag waarom de zin “Een natuurlijk persoon, zijn of haar echtgenoot en bloedverwanten in de rechte lijn worden behandeld als één persoon.” is toegevoegd aan het ontworpen derde lid en waarom die bepaling niet, zoals in artikel 3, 23°, van richtlijn 2011/16/EU, is geconcipieerd als een afzonderlijk lid, antwoordde de gemachtigde als volgt:

¹² Zie: GwH 31 mei 2011, nr. 100/2011, B.6; GwH 11 juni 2015, nr. 86/2015, B.21.2; GwH 14 december 2016, nr. 159/2016, B.7; GwH 19 juli 2017, nr. 96/2017, B.11.

¹³ Zonder rekening te houden met de strafverhoging in geval van kwade trouw of het opzet om de belasting te ontduiken.

“De eerste en de laatste volzin van het ontworpen tweede lid zijn spiegelbepalingen. Het feit dat deze in hetzelfde lid zijn opgenomen beperkt het toepassingsgebied van de richtlijn niet. Om verwarring te vermijden kan hieraan geremedieerd worden door het tweede en het derde lid van artikel 5,3° op te splitsen in 5 afzonderlijke leden zoals door de richtlijn werd voorzien. Desgevallend dient in het ontworpen artikel 5, 3° het woord ‘vijfde’ vervangen te worden door het woord ‘zevende’.”

Het is inderdaad te verkiezen om de onderverdeling in leden af te stemmen op deze in de richtlijn.

Artikel 13

9. Het ontworpen artikel 11/5 van het decreet van 21 juni 2013 betreft de omzetting van artikel 1, 2), van richtlijn (EU) 2018/822, en dus van artikel 8 *bis ter* van richtlijn 2011/16/EU.

In dit verband is aan de gemachtigde gevraagd of uit het zinsdeel “aan de bevoegde autoriteit en aan één of meerdere buitenlandse autoriteiten” in het ontworpen artikel 11/5, eerste lid, van het decreet van 21 juni 2013 volgt dat bij een meervoudige meldingsplicht ook steeds aan de bevoegde autoriteit gemeld moet worden, en of dat spoort met de richtlijn. Dat zou immers betekenen dat een meervoudige meldingsplicht alleen aan buitenlandse autoriteiten niet mogelijk zou zijn. Het antwoord van de gemachtigde luidde:

“Het gaat om een materiële vergissing, die best wordt aangepast door in het ontworpen artikel 11/5, eerste lid de woorden ‘aan de bevoegde autoriteit en aan één of meerdere buitenlandse autoriteiten’ te vervangen door de woorden ‘aan de bevoegde of buitenlandse autoriteiten van meer dan één lidstaat’.”

Daarmee kan worden ingestemd. Dezelfde opmerking geldt overigens voor het ontworpen artikel 11/8, tweede lid, van het decreet van 21 juni 2013 (artikel 16 van het voorontwerp).

10. In het ontworpen artikel 11/5, derde lid, van het decreet van 21 juni 2013 wordt bepaald dat “[i]n dit artikel” onder ‘lidstaat’ moet worden verstaan “een lidstaat van de Europese Unie met inbegrip van België”. In het eerste lid van dat artikel wordt meermaals verwezen naar “lidstaat”, terwijl in het tweede lid gewag wordt gemaakt van “andere lidstaat”.

Artikel 5, 1°, van het decreet van 21 juni 2013 bevat reeds een definitie van ‘lidstaat’, namelijk “tenzij uitdrukkelijk anders is vermeld, een andere lidstaat van de Europese Unie dan België”, die voor het gehele decreet geldt.

Vermits in het ontworpen artikel 11/5, tweede lid, niet van de algemene definitie wordt afgeweken, slaat de afwijkende omschrijving die is opgenomen in het derde lid van het artikel, niet op “dit artikel”, maar uitsluitend op het eerste lid. Het zou dan ook beter zijn om het derde lid te schrappen en aan het eerste lid de volgende zin toe te voegen: “In dit lid moet onder lidstaat ook België worden verstaan.”

Eenzelfde opmerking geldt voor het ontworpen artikel 11/8 van het decreet van 21 juni 2013 (artikel 16 van het voorontwerp). Daar wordt het vierde lid beter weggelaten, terwijl in het tweede lid eenzelfde zin kan worden toegevoegd.

Artikel 14

11. In het ontworpen artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1°, van het decreet van 21 juni 2013 wordt gesproken van “de *betrokken* intermediair of intermediairs”, terwijl kennelijk “de *andere* intermediair of intermediairs” zijn bedoeld (vergelijk met 2°: “bij gebreke aan een andere intermediair ...”).

12. In het ontworpen artikel 11/6, § 3, van het decreet van 21 juni 2013 wordt ten onrechte verwezen naar (het beroepsgeheim overeenkomstig) “het eerste lid”. De gemachtigde is het ermee eens dat aan “de eerste paragraaf” gerefereerd dient te worden.

13. Eveneens in hetzelfde ontworpen artikel 11/6, § 3, is sprake van “ontheffing van rechtswege”. Gevraagd welke ontheffingen daarmee worden bedoeld, luidde het antwoord van de gemachtigde als volgt:

“Met ‘ontheffing van rechtswege’ wordt de ontheffing van de meldingsplicht als bepaald in ontworpen artikel 11/6, § 1 bedoeld. Om de leesbaarheid van de bepaling te verbeteren en verwarring te vermijden, kan geopteerd worden om de woorden ‘of ontheffing van rechtswege’ te schrappen.”

Daarmee kan worden ingestemd.

Artikel 23

14. Luidens het ontworpen artikel 30/1, eerste en tweede lid, van het decreet van 21 juni 2013 wordt de boete verzwaard voor overtredingen die zijn toe te schrijven “aan kwade trouw of aan het opzet de belasting te ontduiken”.

In het decreet van 13 december 2013 ‘houdende de Vlaamse Codex Fiscaliteit’ (hierna: Vlaamse Codex Fiscaliteit) wordt kwade trouw niet gehanteerd, maar wel “bedrieglijk opzet” (zie onder meer de artikelen 3.15.3.0.1 en 5.0.0.0.11 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit).

Aan de gemachtigde is daarom gevraagd waarom hier dan toch de notie ‘kwade trouw’ wordt gehanteerd. Het antwoord luidde:

“Het gaat om een materiële vergissing, die best wordt aangepast door in het ontworpen artikel 30/1 de woorden “die toe te schrijven zijn aan kwade trouw of aan het opzet de belasting te ontduiken” te vervangen door de woorden “gedaan met bedrieglijk opzet of met het oogmerk te schaden.”

Daarmee kan worden ingestemd.

DE GRIFFIER

DE VOORZITTER

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT