

T



HET TIJDPERK VAN FISCALE TRANSPARANTIE

*Wat zijn de grenzen
van de fiscale administratie
bij het aanwenden van
de internationale inlichtingen?*

Auteurs



Baptistin Alaime

Advocaat | Partner
Tuerlinckx Tax Lawyers
baptistin.alaime@tuerlinckx.eu



Tisha Dujardin

Advocaat | Senior Associate
Tuerlinckx Tax Lawyers
tisha.dujardin@tuerlinckx.eu

1. Inleiding	3
2. Het wettelijk kader voor de bijstand tussen staten	5
2.1. Soevereiniteit van de staat en het territorialiteitsbeginsel	5
2.2. Drie vormen van bijstand tussen staten	6
2.3. Evolutie van een veelvoud van wettelijke instrumenten	7
2.3.1. OESO – Model Convention on Income and Capital	8
2.3.2. OESO en EU – Verdrag Wederzijdse Administratie Bijstand in Belastingzaken	9
2.3.3. Bijstandsrichtlijn van 2011 en artikel 338 WIB	9
2.3.4. CRS en FATCA	12
2.3.6. UBO	15
2.3.7. DAC 6	16
2.3.8. DAC 7	17
2.3.9. DAC 8	20
2.3.10. ATAD 3 Richtlijn	21
2.4. Drie vormen van gegevensuitwisseling	22
2.4.1. Uitwisseling op verzoek	22
2.4.2. Spontane uitwisseling van inlichtingen	25
2.4.3. Automatische gegevensuitwisseling	26
3. Gebruik van internationale inlichtingen door de fiscale administratie	33
3.1. Inleiding	33
3.2. Algemene beperkingen	33
3.2.1. Territorialiteitsbeginsel	33
3.2.2. Legaliteitsbeginsel	38
3.3. Specifieke beperkingen ten gevolge van de onderzoeks- en de aanslagtermijnen	40
3.3.1. Algemene principes	40
3.3.2. Administratief standpunt	42
3.3.3. Standpunten van de rechtbanken van eerste aanleg te Antwerpen en te Luik	42
4. Conclusie	47

1. Inleiding

De doelstelling van dit werk is het bieden van een algeheel beeld over de internationale gegevensuitwisseling en de ontwikkeling ervan. De afgelopen jaren is het kader hieromtrent aanzienlijk uitgebreid, zowel binnen het Europees recht als binnen het internationaal recht. Dit heeft tot gevolg dat er een enorme toename is van gegevens die uitgewisseld worden. Hieronder worden de cijfers opgenomen die door de FOD Financiën zijn gepubliceerd¹:

Directe belastingen					
Type samenwerking	Type uitwisseling		2017	2021	2022
Administratieve samenwerking	Spontane uitwisseling van inlichtingen	Totaal aantal dossiers	1.862	892	11.746
		waarvan ontvangen dossiers	928	623	514
		waarvan verzonden dossiers	934	269	11.232
	Uitwisseling van inlichtingen op verzoek	Totaal aantal dossiers	553	1.302	928
		waarvan ontvangen dossiers	454	998	627
		waarvan verzonden dossiers	99	304	301
	Automatische uitwisseling van inlichtingen	Totaal aantal verzendingen	2.416	7.407	5.074
		waarvan ontvangen	1.451	4.985	2.582
		waarvan verzonden	965	2.422	2.492
		Totaal aantal inlichtingen	2.715.748	5.504.201	5.584.589
		waarvan ontvangen inlichtingen	1.233.110	2.816.357	3.133.319
		waarvan verzonden inlichtingen	1.482.638	2.687.844	2.451.270
	Notificaties	Totaal aantal dossiers	11	18	15
		waarvan ontvangen dossiers	11	18	15
		waarvan verzonden dossiers	0	0	0
Andere vormen van samenwerking	Advanced Pricing Agreement	Aantal akkoorden	15	12	12
	Onderling overleg	Aantal procedures	448	315	335
	Multilaterale controles	Aantal opgestarte controles	11	4	2
		Aantal buitenlandse aanwezigheden in de administratiekantoren en deelname aan de administratieve onderzoeken		4	5

Inleiding

Hierna wordt vooreerst dieper ingegaan op de verschillende wettelijke instrumenten waarin de grondslag voor de internationale gegevensuitwisseling is opgenomen. Hierbij wordt aandacht gegeven aan de meest recente ontwikkeling van die wettelijke instrumenten, alsook aan de toekomstperspectieven hiervan.

Vervolgens wordt ingegaan op de drie vormen van de internationale gegevensuitwisseling, namelijk op verzoek, spontaan en automatisch. De voorwaarden hierbij zoals die gelden tussen de Lidstaten van de EU ten gevolge van de Bijstandsrichtlijn van 2011 en de nationale wetgeving worden meer gedetailleerd besproken.

Uiteindelijk wordt bekeken op welke wijze de fiscale administratie de ontvangen gegevens aanwendt. Het is van belang hierbij dieper in te gaan op de beperkingen van de bevoegdheden van de fiscale administratie met betrekking tot die internationaal uitgewisselde gegevens. Zo wordt bekeken hoe het territorialiteitsbeginsel en het legaliteitsbeginsel zich hiermee verhouden. In het bijzonder worden ook de nationaal voorgeschreven onderzoeks- en aanslagtermijnen besproken, alsook de meest recente rechtspraak hieromtrent.

2. Het wettelijk kader voor de bijstand tussen staten

2.1. Soevereiniteit van de staat en het territorialiteitsbeginsel

Binnen het Europees recht behoort de soevereiniteit op het vlak van fiscaliteit tot de fundamentele soevereine rechten van elke staat. De bevoegdheden van de Europese Unie zijn hierbij beperkt, en als ze er zijn, zijn ze strikt afgebakend. Dit geldt veelal voor het materieel luik van het fiscaal recht. Aan de andere kant is het echter moeilijk te geloven dat binnen de vrije markt die we vandaag kennen er geen nauwe samenwerking nodig is op fiscaal vlak, meer specifiek met betrekking tot het formele luik van het fiscaal recht. Het openen van de landsgrenzen door het vrij verkeer en de toenemende globalisatie zorgt ervoor dat het vermogen en de inkomsten van belastingplichtigen zich vrij verplaatsen over de landsgrenzen heen. Mede door deze evolutie heeft de internationale fiscale procedure zich door de jaren heen verder ontwikkeld. Hierdoor is de internationale gegevensuitwisseling dan ook een van de meest essentiële procedures voor de samenwerking tussen fiscale administraties van staten.

Nauw verbonden met de soevereiniteit van een staat is het zogenaamde territorialiteitsbeginsel. De (onderzoeks-)bevoegdheid van een fiscale administratie kan zich nooit verder uitstrekken dan objecten of subjecten waarover een staat een normerende bevoegdheid bezit, hetgeen de soevereiniteit van een staat en haar machten begrenst.² De onderzoeksbevoegdheden van de Belgische fiscale administratie zijn in dat opzicht beperkt tot het Belgisch grondgebied.³ Het is de fiscale administratie bijvoorbeeld niet toegelaten vragen om inlichtingen te stellen aan een in het buitenland gevestigde (rechts)persoon.⁴ Later in dit deel wordt verder ingegaan op dit territorialiteitsbeginsel en de grenzen aan de onderzoeksbevoegdheden van de fiscale administratie.

2 J.-P. LAGAE en I. BEHAEGHE, "Internationale samenwerking tussen fiscale administraties" in S. VAN CROMBRUGGE (ed.), *Actuele problemen van fiscaal recht*, Antwerpen, Kluwer, 1989, 289.

3 M. MAUS, *De fiscale controle*, 2005, 613-614; C. TAGHON, *(Inter)nationale gegevensuitwisseling?*, Wolters Kluwer, 2014, 189.

4 Vr. en Antw. Senaat 1986-87, 23 juni 1987, nr. 42 (Vr. nr. 318 J.-P. DE CLIPPELE), 2690.

Van dit territorialiteitsbeginsel mag enkel worden afgeweken op grond van en volgens de voorwaarden van een specifieke wettelijke machtiging. Door internationale samenwerking op basis van verdragen kunnen staten proberen dit beginsel voorbij te streven. Hierbij kan dan de soevereiniteit beperkt worden ten voordele van een supranationaal niveau.⁵ Die beperkingen voorzien echter slechts in een kader voor het uitwisselen van inlichtingen maar geven geen bevoegdheid aan een Belgische ambtenaar om zijn onderzoeksbevoegdheden in een ander land uit te oefenen. Hierna zal blijken dat zij bij grensoverschrijdende onderzoeken steeds moeten samenwerken met de andere staat zodat de territoriale soevereiniteit niet wordt geschonden.

2.2. Drie vormen van bijstand tussen staten

De samenwerking tussen staten kan worden verdeeld in drie categorieën. Ten eerste is er de bijstand bij de vestiging van de aanslagen. Deze categorie bevat de bijstand die staten elkaar kunnen verlenen met tot doel het vestigen van de belasting. Binnen deze categorie staat de uitwisseling van inlichtingen centraal. Hierna wordt dieper ingegaan op deze categorie.

De tweede categorie betreft de samenwerking bij de invordering van openstaande schulden. In principe kan de uitvoerbare titel waarin de vordering van de verschuldigde belasting gematerialiseerd wordt slechts binnen het eigen grondgebied worden vervolgd.⁶ Door de jaren heen hebben staten echter een kader ontwikkeld waardoor belastingschulden ook buiten het eigen territorium kunnen worden ingevorderd.⁷ Deze bijstand bij de invordering verwijst bijgevolg naar de mogelijkheid tot de tenuitvoerlegging van deze belastingschuld in het buitenland.

De derde categorie is de samenwerking tussen staten voor het beslechten van internationale belastinggeschillen. Het materieel luik van het fiscaal recht ressorteert grotendeels onder de exclusieve soevereiniteit van staten zelf. Het is echter niet onoverkomelijk dat er in een grensoverschrijdende context een conflict ontstaat met betrekking tot welke staat bevoegd is tot het heffen van belasting over een bepaald inkomen of vermogen. Om deze potentiële conflicten te vermijden sloten heel wat staten verdragen af, bekend onder de noemer 'dubbelbelastingverdragen'. De materiële regels in deze verdragen voorkomen uiteraard niet alle conflicten, waardoor het merendeel van de verdragen een zogenaamde procedure voor onderling

5 C. TAGHON, *(Inter)nationale gegevensuitwisseling?*, Wolters Kluwer, 2014, 189-190.

6 VANNESTE L, DELANOTE M., *Internationale fiscale procedure*, 2023, 121.

7 VANNESTE L, DELANOTE M., *Internationale fiscale procedure*, 2023, 121.

overleg bevat.⁸ Ook het zogenaamde Arbitrageverdrag voorziet in zo'n procedure.⁹ Sinds 2017 is er op Europees niveau echter een eengemaakte procedure ingevoerd om te vermijden dat de staten door de verschillende dubbelbelastingverdragen de procedure op verschillende wijze uitleggen of toepassen.¹⁰

2.3. Evolutie van een veelvoud van wettelijke instrumenten

De uitwisseling van inlichtingen heeft de afgelopen jaren in vogelvlucht een evolutie doormaakt. Dit hoofdstuk zal dan ook nader ingaan op de evolutie hiervan door de jaren heen, gekoppeld aan hoe het wettelijk kader er nu uit ziet. Hieruit zal blijken dat de gegevensuitwisseling is geëvolueerd naar een systeem waarbij geautomatiseerde uitwisseling voorop staat.

Binnen de evolutie voor de uitwisseling van inlichtingen kan er een onderscheid gemaakt worden tussen verschillende parallelle ontwikkelingen:

- 1) Op niveau van de OESO, hierbij zijn ook staten betrokken die geen lidstaat zijn van de EU: Model Dubbelbelastingverdrag;
- 2) Verdrag Wederzijdse Administratie Bijstand in Belastingzaken;
- 3) Bijstandsrichtlijn van 2011 en artikel 338 WIB, aangepast door verschillende wettelijke instrumenten waaronder DAC 6, 7 en 8: Enkel lidstaten van EU zijn hierbij betrokken;
- 4) CRS en FACTA;
- 5) BEPS Actieplan – Transfer pricing verklaring;
- 6) UBO-registers;
- 7) ATAD 3-Richtlijn.

8 VANNESTE L, DELANOTE M., *Internationale fiscale procedure*, 2023, 185; zie ook de Circulaire 2018/C/27 van 7 maart 2018 met betrekking tot de regels voor geschillenbeslechting in verband met de toepassing van internationale belastingverdragen.

9 Europese Conventie nr. 90/436/CEE van 23.07.1990.

10 Richtlijn (EU) 2017/1852 van 10 oktober 2017 van de Raad betreffende mechanismen ter beslechting van belastinggeschillen in de Europese Unie, *Pb.L.* 265, 14 oktober 2017.

Het wettelijk kader voor de bijstand tussen staten

Hierbij moet worden opgemerkt dat door de verschillende rechtsgronden een verregaande samenwerking is ontstaan in het kader van de gegevensuitwisseling die soms overlappen. De fiscale administraties kunnen gebruik maken van het meest geschikte instrument. De meeste wettelijke instrumenten bevatten namelijk bepalingen op basis waarvan voorrang kan worden gegeven aan het meest ruime instrument.¹¹

2.3.1. OESO – Model Convention on Income and Capital

De wortels van de internationale uitwisseling van informatie in fiscale aangelegenheden dateren uit 1963. In dit jaartal werd het eerste ‘Model Convention on Income and Capital’ gepubliceerd, ook wel het zogenaamd ‘Model Dubbelbelastingverdrag’ genoemd.¹² Dit verdrag bevatte een specifieke bepaling over de uitwisseling van informatie.¹³ De verdragspartijen spraken op grond van deze bepaling af om informatie uit te wisselen die noodzakelijk is voor het nakomen van de verplichtingen voortkomend uit dit Verdrag en de belastingen die binnen het toepassingsgebied ervan vallen. Elk opvolgend verdrag bevatte dit artikel.

In 2012 besloten de lidstaten van de OESO het toepassingsgebied van dit artikel aan te passen.¹⁴ De doelstelling van de uitwisseling van informatie is immers niet langer alleen ter vestiging van belasting, maar kan voortaan ook gebruikt worden voor andere doelstellingen.

Met landen waarmee geen dubbelbelastingverdragen zijn afgesloten, kunnen Tax Information Exchange Agreements (TIEA's) afgesloten worden. Een TIEA is een model ontwikkeld door de OESO en komt net zoals een dubbelbelastingverdrag tot stand tussen twee staten. In tegenstelling tot een dubbelbelastingverdrag is een TIEA echter beperkt tot de uitwisseling van fiscale inlichtingen op verzoek.¹⁵

11 Bv. Artikel 26 OESO-Modelverdrag dat niet wordt beperkt door bestaande internationale overeenkomsten (Commentaar 2012 bij artikel 26 OESO-Modelverdrag, punt 5.5.), Artikel 12 TIEA-model (Considerans 6 *jo.* Artikel 12 OESO TIEA-Model); Artikel 1.3. Bijstandsrichtlijn; Artikel 27.1 Verdrag Wederzijdse Administratie Bijstand in Belastingzaken.

12 Model Convention on Income and Capital, 1963, OECD.

13 Art. 26 Model Convention on Income and Capital, 1963.

14 Art. 26 Model Convention on Income and Capital, 2014.

15 Met volgende landen werd een TIEA gesloten: Andorra, Antigua en Barbude, Bahamas, Belize, Bermuda, Dominica, Gibraltar, Grenada, Guernsey, Jersey, Liechtenstein, Montserrat, Saint Christopher en Nevis, Saint-Lucia, Saint Vincent en de Grenadines; M. DELANOTTE en L. VANNESTE, *Internationale fiscale procedure*, De Keure / La Chartre Brugge, 17.

Het wettelijk kader voor de bijstand tussen staten**2.3.2. OESO en EU – Verdrag Wederzijdse Administratieve Bijstand in Belastingzaken**

In 1988 stelden de lidstaten van de OESO in samenwerking met de Raad van Europa het Verdrag inzake Wederzijdse Administratieve Bijstand in Belastingzaken op.

Later, in 2010, werd dit Verdrag aangevuld met een Protocol. Dit Protocol stelt het Verdrag open voor staten die van geen van beide Verdragen partij zijn, met het oog op harmonisatie.¹⁶ Op basis van artikel 4.1 van dit Verdrag spreken de verdragspartijen af om alle informatie uit te wisselen waarvan het voorzienbaar is dat de uitwisseling ervan relevant is voor de vestiging of invordering van belasting.¹⁷ Hiernaast voorziet dit Verdrag voor het eerst in de drie vormen van informatie uitwisseling: uitwisseling op verzoek¹⁸, automatische uitwisseling¹⁹ en spontane uitwisseling²⁰.

Naast de mogelijkheid om informatie uit te wisselen voorziet het Verdrag ook in andere of ondersteunde vormen van bijstand. Zo wordt voorzien dat lidstaten samenwerken bij grensoverschrijdende controles. De ambtenaren van de ene staat kunnen aanwezig zijn tijdens de controle in de andere staat.²¹ Ook gelijktijdige belastingcontroles worden voorzien.²²

2.3.3. Bijstandsrichtlijn van 2011 en artikel 338 WIB

Het afgelopen decennium is gekenmerkt door een serieuze toename van grensoverschrijdende transacties en bijgevolg een internationalisering van financiële instrumenten.²³ Deze toename gekoppeld aan een gebrek aan harmonisatie inzake fiscale aangelegenheden leidde tot tal van kansen voor belastingplichtigen om te ontsnappen aan de jurisdictie van de lidstaten waar ze fiscaal gedomicilieerd zijn. Echter bood dit extra motieven voor de lidstaten van de Unie om nauwer samen te werken over de uitwisseling van gegevens inzake fiscale aangelegenheden.

-
- 16 N. DIEPVENS, 'The Evolution of the Exchange of Information in Direct Tax Matters: The Taxpayer's Rights under Pressure', (2015), 24, EC Tax Review, afl. 4, 210-219, <https://kluwerlawonline-com.kuleuven.e-bronnen.be/journalarticle/EC+Tax+Review/24.4/ECTA2015021>.
- 17 Artikel 4.1 Verdrag inzake Wederzijdse Administratieve Bijstand in Belastingzaken.
- 18 Artikel 5 Verdrag inzake Wederzijdse Administratieve Bijstand in Belastingzaken
- 19 Artikel 6 Verdrag inzake Wederzijdse Administratieve Bijstand in Belastingzaken.
- 20 Artikel 7 Verdrag inzake Wederzijdse Administratieve Bijstand in Belastingzaken.
- 21 Artikelen 8 en 9 Verdrag inzake Wederzijdse Administratieve Bijstand in Belastingzaken.
- 22 Artikelen 11 t.e.m. 16 Verdrag inzake Wederzijdse Administratieve Bijstand in Belastingzaken.
- 23 N. DIEPVENS, 'The Evolution of the Exchange of Information in Direct Tax Matters: The Taxpayer's Rights under Pressure', (2015), 24, EC Tax Review, afl. 4, 212., <https://kluwerlawonline-com.kuleuven.e-bronnen.be/journalarticle/EC+Tax+Review/24.4/ECTA2015021>

Het wettelijk kader voor de bijstand tussen staten

De eerste stap richting een nauwe samenwerking met betrekking tot fiscale aangelegenheden binnen het Europees recht is de bijstandsrichtlijn van 2011.²⁴ Met deze richtlijn creëerden de lidstaten een wettelijk kader voor een geheel van procedures voor de grensoverschrijdende samenwerking tussen de verschillende fiscale administraties. Binnen deze richtlijn gaat er veel aandacht uit naar de uitwisseling van informatie, waarbij naar het voorbeeld van het internationaalrechtelijk kader van de OESO er een duidelijk onderverdeling is tussen de verschillende vormen van informatie uitwisseling:

- Spontane uitwisseling;
- Uitwisseling op verzoek;
- Automatische uitwisseling: voor arbeidsinkomsten, inkomsten van bedrijfsleiders, levensverzekeringsproducten, pensioenen en inkomsten uit onroerende goederen.

Het doel van de bijstandsrichtlijn is het introduceren van een snel en efficiënt stelsel, dat onderworpen is aan een voortdurende evaluatie tussen de lidstaten onderling en de Europese instellingen.²⁵ Zo introduceerde de Richtlijn bijvoorbeeld allerhande standaardformulieren en geautomatiseerde formaten.²⁶ Hiernaast dient ook iedere lidstaat binnen de overheid een bevoegde autoriteit aan te duiden die bevoegd is voor de uitwisseling van gegevens met de autoriteiten van de andere lidstaten.²⁷ De communicatie gebeurt via de elektronische weg, namelijk het zogenaamde CCN-Netwerk. Dit is een gemeenschappelijk platform voor het elektronische berichtenverkeer tussen autoriteiten op het gebied van douane en belastingen.²⁸

De jaren na de inwerkingtreding van de bijstandsrichtlijn voerden de lidstaten diverse wijzigingen door die resulteerden in de bevordering van de uitwisseling van informatie en meer verregaande bevoegdheden van de fiscale administraties. Voorheen gemaakte internationale afspraken binnen bijvoorbeeld het kader van de OESO, krijgen door de Bijstandsrichtlijn een plaats in het nationaal recht.

De Bijstandsrichtlijn doet geen afbreuk aan afspraken die lidstaten op grond van andere wettelijke instrumenten hebben overeengekomen.²⁹

24 Richtlijn 2011/16/EU, betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG, *Pub.EU L*, afl. 64, 1-12.

25 M. DELANOTTE en L. VANNESTE, *Internationale fiscale procedure*, De Keure / La Charte Brugge, 2023, 22.

26 Art. 20 Bijstandsrichtlijn.

27 Art. 4 Bijstandsrichtlijn.

28 Artikel 3.13 en 21 Bijstandsrichtlijn; Artikel 338, §2, 15° WIB.

29 Artikel 1.3 Bijstandsrichtlijn.

Het wettelijk kader voor de bijstand tussen staten

De Bijstandsrichtlijn heeft een ruim toepassingsgebied. Zij heeft in principe betrekking op “*elke vorm van belastingen die door of namens een lidstaat of de territoriale of bestuurlijke onderdelen van een lidstaat, met inbegrip van de lokale overheden, wordt geheven*”.³⁰ Uitgesloten zijn de socialezekerheidsbijdragen, vergoedende retributies en contractueel verschuldigde bedragen. Enkele belastingen zoals de BTW en douane en accijnzen zijn uitgesloten aangezien hiervoor reeds specifieke Uniewetgeving bestaat.³¹

De volledige inhoud van de Bijstandsrichtlijn kan men in de Belgische wetgeving terugvinden in artikel 338 WIB. Dit artikel vormt in de nationale wetgeving de basis voor de internationale gegevensuitwisseling. Door de jaren heen werd het toepassingsgebied steeds meer uitgebreid (zie *infra* DAC 6, 7 en 8).

Vandaag omvat het artikel volgende uitwisseling van gegevens:

- Uitwisseling van informatie en stukken op verzoek (art. 338, §4 en 5 WIB). Hierbij kan een andere lidstaat zonder enige beperking alle gegevens uit het UBO-register opvragen, alsook gegevens in verband met witwasoperaties (art. 338, §24/1 WIB);
- Spontane uitwisseling van gegevens wanneer men redenen heeft om aan te nemen dat die nuttig zouden zijn bij de belastingheffing in andere EU-lidstaten (art. 338, §7 WIB);
- Automatische uitwisseling van gegevens tussen EU lidstaten in verband met volgende inkomsten (art. 338, §8 WIB):
 - Bezoldiging en pensioenen
 - Levensverzekeringen
 - Eigendom en inkomsten van onroerende goederen
 - Financiële gegevens: interesten, dividenden en andere inkomsten op rekeningen in het buitenland
 - Voorafgaande grensoverschrijdende *rulings* en voorafgaande verrekenprijzafspraken (art. 338, §6/1 WIB)
 - Gegevens van landenrapporten inzake verrekenprijzen binnen de EUR (art. 338, §6/3 WIB)
 - Gegevens van grensoverschrijdende planningsconstructies (art. 338, §6/4 WIB)
 - Gegevens met betrekking tot transacties via digitale platformen.

30 Artikel 2 Bijstandsrichtlijn.

31 M. DELANOTTE en L. VANNESTE, *Internationale fiscale procedure*, De Keure / La Chartre Brugge, 2021, 23.

Het wettelijk kader voor de bijstand tussen staten

Uit deze lijst blijkt duidelijk dat vandaag de automatische gegevensuitwisseling enorm aan belang heeft gewonnen. Hierna zal blijken dat dit stap per stap werd ontwikkeld door aanpassingen aan de Bijstandsrichtlijn van 2011.

De Bijstandsrichtlijn en het nationaal artikel 338 WIB reguleren de gegevensuitwisseling tussen de lidstaten. De gegevensuitwisseling met derde landen zal plaatsvinden op basis van het afgesloten Dubbelbelastingverdrag met dat land.

2.3.4. CRS en FATCA

De automatische gegevensuitwisseling werd verder ontwikkeld. De volgende stap waren de Standaarden voor de Automatische Uitwisseling van Financiële Inlichtingen inzake Belastingzaken die werden ontwikkeld in 2014. Inmiddels wisselen ruim 100 landen automatisch financiële informatie uit op grond van dit wettelijk instrument.

Dit instrument bestaat uit drie inherent met elkaar verbonden delen:

- *Multilateral Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information;*
- *Common Reporting Standard (CRS):* de *CRS* voorziet in de automatische uitwisseling van verschillende financiële gegevens tussen de verdragspartijen.³² Zo gaat het om verschillende types van inkomsten roerende inkomsten zoals interesten, dividenden, inkomsten uit bepaalde verzekeringsproducten, rekeningtegoeden en andere financiële tegoeden. Op basis van de *Common Reporting Standard* rust de verplichting op een aantal categorieën van financiële instellingen, waaronder banken en instellingen voor collectieve belegging, om deze gegevens aan de bevoegde overheidsdiensten mee te delen;
- *Commentary Agreement on the Agreement.*

Het doel van deze instrumenten is het bestrijden van belastingontwijking met een grensoverschrijdend element en dit op een geautomatiseerde en efficiënte wijze. De automatische uitwisseling is beperkt tot financiële informatie, zoals dividenden, interesten, levensverzekeringen en andere gelijkaardige inkomsten, maar ook standen van rekeningen en verkoopopbrengsten van financiële producten. Deze informatie moet worden gedeeld door de financiële instellingen zoals banken, brokers, enz.

Het wettelijk kader voor de bijstand tussen staten

Ondertussen is in de praktijk gebleken dat de *CRS* de Belgische fiscale administratie enorm veel informatie geeft op basis waarvan zij jaarlijks veelvuldig controles opstart. In kalenderjaar 2022 heeft de Belgische Staat meer dan 3 miljoen automatische inlichtingen ontvangen uit het buitenland.³³

In 2010 keurde het Congress in de Verenigde Staten de *Foreign Account Compliance Act* goed, ook wel *FATCA* genoemd. Een van de hoofdelementen van *FATCA* is de verplichting van financiële instellingen buiten de Verenigde Staten om informatie uit te wisselen met betrekking tot financiële rekeningen van Amerikaanse belastingplichtigen. Dit instrument is aldus gelijkaardig aan de *CRS* dat Europees niveau werd ingevoerd.

Tot 2012 was *FATCA* strikt gezien een nationaal initiatief van de Verenigde Staten. Vanwege de verregaande verplichtingen opgelegd aan entiteiten buiten de jurisdictie van de Verenigde Staten kwam er heel wat kritiek op het initiatief van buitenaf. Daarbovenop was de uitwisseling van informatie door de buitenlandse financiële instellingen in vele gevallen niet conform de nationale wetgeving waaraan ze zijn onderworpen. Als reactie op deze problematiek trachtte de Verenigde Staten *FATCA* om te vormen tot bilaterale verdragen. Bijna alle lidstaten van de Europese Unie hebben intussen een overeenkomst met de Verenigde Staten om de uitwisseling van de door *FATCA* beoogde informatie te verzekeren. Door deze overeenkomsten verschuiven de verplichting van de financiële instelling naar de staat zelf.

De informatie binnen het toepassingsgebied van *FATCA* is veelal hetzelfde is als deze van de *CRS*. Dit is dan ook niet toevallig. Op deze wijze blijft de last en kost op de financiële instellingen en overheden beperkt met het oog op het verhogen van de effectiviteit van het uitwisselen van relevante informatie.

2.3.5. Transfer pricing verklaring

In 2015 publiceerde de OESO het *Base Erosion and Profit Shifting*-actieplan (BEPS-actieplan) met 15 actiepunten tegen de uitholling van de belastbare basis en de verschuiving van winsten.³⁴ Actiepunt 13 schreef meer transparantie voor door middel van documentatieverplichtingen in het kader van interne verrekenprijzen. Deze transfer pricing documentatie is in België ingeschreven door de wet van 1 juli 2016.³⁵ De wetgeving is opgenomen in artikelen 321/1 en verder WIB.

Multinationals dienen verplicht jaarlijks drie documenten op te maken:

- Groepsdossier (*Master file*);
- Lokaal dossier (*Local file*);
- Landenrapport (*CBC report*).

De OESO heeft hiervoor modelformulieren uitgewerkt. In het rapport moeten verschillende gegevens worden opgenomen over de wereldwijde activiteiten, winst en belasting in elk land.

Elke groepsentiteit die een van volgende criteria overschrijdt moet een groeps- en lokaaldossier indienen in België:

- Totaal van 50 miljoen EUR aan bedrijf- en financiële opbrengsten (exclusies de niet-recurrente opbrengsten);
- Een balanstotaal van 1 miljard EUR;
- Een jaargemiddelde van het personeelsbestand van 100 voltijdse equivalenten.

Het groepsdossier geeft een overzicht van de multinationale groep. Dit overzicht bevat informatie over de bedrijfsactiviteiten, eigendom van immateriële vaste activiteiten, betaalde of ontvangen royalty's, intra-groep financiële verrichtingen en de geconsolideerde financiële en fiscale positie van de groep, de algehele bedrijfspolitiek en de wereldwijde allocatie van haar inkomsten en economische activiteiten.

Het lokaal dossier bestaat uit een algemeen informatieformulier per onderneming en een gedetailleerd inlichtingenformulier per bedrijfs-eenheid van de Belgische groepsentiteit.

Het wettelijk kader voor de bijstand tussen staten

Het landenrapport moet worden ingediend door de uiteindelijke moedervenootschap. In het geval haar zetel in België gevestigd is, moet dat rapport in België worden ingediend. Het kan evenwel zijn dat ook de Belgische groepsentiteiten het rapport moeten indienen, namelijk:

- Als de uiteindelijke moedervenootschap niet verplicht is om een landenrapport op te stellen;
- Als er geen automatische uitwisseling is voorzien met het land waar het landenrapport werd ingediend;
- Als het land waar het rapport werd ingediend, nalaat om het rapport effectief uit te wisselen.

2.3.6. UBO

De wet van 18 september 2017 tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten heeft het zogenaamde UBO-register ingevoerd.³⁶ Teneinde fiscale transparantie te creëren worden de identiteitsgegevens van de *Ultimate Beneficial Owners*, de uiteindelijke begunstigden van bepaalde juridische entiteiten, opgenomen in een gecentraliseerde databank.

De gegevens moeten worden aangeleverd door de in België opgerichte vennootschappen, vzw's en stichtingen, of degene in het buitenland opgericht waarvan de zetel is verplaatst naar België. Ook de in België bestuurde trusts of vergelijkbare juridische entiteiten zijn eveneens informatieplichtig.

Het registreren van een uiteindelijke begunstigde moet plaatsvinden binnen één maand na de oprichting van de informatieplichtige. Latere wijzigingen moeten eveneens binnen de maand worden doorgegeven.

De UBO-registers worden dus op nationaal niveau gecreëerd en vervolgens worden deze aan elkaar gekoppeld via een Europees platform. Alle gegevens worden aldus op internationaal niveau uitgewisseld.

2.3.7. DAC 6

De vijfde wijziging van de Bijstandsrichtlijn van 2011 is opgenomen in DAC 6.³⁷ De implementatie gebeurde door de wet van 20 december 2019.³⁸ De implementatie van DAC 6 heeft heel wat artikelen in het WIB aangepast (art. 326/1 tot 326/11, art. 315*quater*, art. 322, § 2, art. 323*ter*, art. 338, art. 445 WIB 1992) maar ook het Wetboek der Successierechten (art. 132, art. 146*quater*, art. 146*sexies* tot 146*septdecies* W.Succ.) en het Wetboek Diverse Rechten en Taksen werd aangepast (art. 206/2, art. 211bis, art. 211bis/1 tot 211bis/12 WDRT).

Middels deze wetgeving roepen de lidstaten de medewerking in van de zogenaamde intermediairs, de fiscale adviseurs. Dit is de persoon die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbiedt, opzet, beschikbaar maakt voor implementatie of de implementatie ervan beheert. De nieuwe regelgeving kan als volgt worden samengevat: als er sprake is van een “*meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie*”, wordt er voorzien in een meldingsplicht voor bepaalde tussenpersonen, de “*intermediairs*”, of, in ondergeschikte orde, de *belastingplichtigen*. In het geval de intermediair buiten de EU is gevestigd of er geen sprake is van een intermediair, is de belastingplichtige verplicht de melding te verzorgen. Dit is ook het geval wanneer bij de intermediair de meldingsplicht niet kan worden gehandhaafd, bv. als er sprake is van een wettelijk verschoningsrecht zoals beroepsgeheim.³⁹

De verplichting geldt voor grensoverschrijdende planning die wordt ontwikkeld of klaar gemaakt voor gebruik, “marktklare constructie” of “constructie op maat”, en die voldoet aan bepaalde “*wezenskenmerken*” (*hallmarks*).

De wetgeving stelt dat de melding moet gebeuren binnen 30 dagen te rekenen vanaf:

- de dag nadat de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie voor implementatie beschikbaar is gesteld; of
- de dag nadat de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie gereed is voor implementatie; of
- het ogenblik dat de eerste stap in de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is ondernomen.

37 Richtlijn (EU) nr. 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van richtlijn nr. 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, *Pb. L.* 5 juni 2018, 139/1.

38 Wet van 20 december 2019 tot omzetting van richtlijn (EU) nr. 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van richtlijn nr. 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, *BS* 30 december 2019, ed. 1.

39 Artikel 326/7, §1 WIB.

Het wettelijk kader voor de bijstand tussen staten

De wetgeving voorziet in sancties in het geval de meldingsplicht niet of onvolledig werden uitgevoerd.⁴⁰

De verzamelde gegevens zullen een database vormen die op internationaal niveau zal kunnen worden geraadpleegd door de Lidstaten.⁴¹

Inmiddels heeft het Grondwettelijk Hof artikel 326/7, § 3 WIB vernietigd in zoverre het erin voorziet dat de intermediair die gehouden is tot het strafrechtelijk gesanctioneerde beroepsgeheim zich niet kan beroepen op het beroepsgeheim ten aanzien van de meldingsplicht in het kader van de periodieke aangifte.⁴² Het Hof van Justitie heeft op haar beurt geoordeeld dat het beroepsgeheim wordt geschonden in het geval een advocaat die optreedt als intermediair verplicht is om iedere andere intermediair die niet zijn cliënt is, onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen.⁴³

2.3.8. DAC 7

DAC 7 is opnieuw een stap verder in het kader van de uitwisseling van gegevens en de samenwerking op internationaal niveau. De federale wet tot omzetting van DAC 7 werd op 30 december 2022 in het Staatsblad gepubliceerd. Ook op het niveau van de gewesten werd het nodige gedaan voor de omzetting. Vooreerst past DAC 7 de Bijstandsrichtlijn aan door een nieuwe categorie van inkomsten toe te voegen aan de automatische uitwisseling tussen de lidstaten, namelijk royalty's.

DAC 7 is in de praktijk voornamelijk gekend voor de rapporteringsverplichting die het oplegt aan digitale platformen in verband met de uitwisseling van gegevens van de gebruikers van die platformen. Het automatische uitwisselingssysteem is ook van toepassing in een zuiver nationale situatie. Zo zal een platform dat in België is gevestigd de Belgische belastingadministratie informatie moeten verstrekken over de verkopers die in België wonen, en de belastingadministratie zal deze informatie kunnen gebruiken voor controledoeleinden. De definitie van een platform wordt heel ruim omschreven, namelijk *“elke software, met inbegrip van een website of onderdeel daarvan en toepassingen waaronder mobiele toepassingen, die toegankelijk zijn voor gebruikers en waardoor verkopers in staat worden gesteld verbonden te zijn met andere gebruikers voor het*

40 Artikel 445 WIB.

41 CLAES A., “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* 1 mei 2020, nr. 581, 9.

42 Grondwettelijk Hof van 15 september 2022, nr. 103/2022.

43 HvJ 8 december 2022, C-694/20, *Orde van de Vlaamse Balies*, www.curia.be.

Het wettelijk kader voor de bijstand tussen staten

verrichten van een relevante activiteit, direct of indirect, ten behoeve van dergelijke andere gebruikers? Uitgesloten zijn wel de platformen die niet functioneren als directe tussenpersoon tussen de verkopers en de andere gebruikers, bv. betaalwebsites, zoekertjeswebsites in het geval zijn geen chatfunctie hebben, enz.

De uitgewisselde informatie moet de fiscale administratie in staat stellen om de verschuldigde inkomstenbelasting en btw correct te bepalen. De platformen moeten hiervoor de gegevens zoals die in de wet opgenomen zijn, verzamelen over hun gebruikers en uitwisselen met de fiscale administratie.⁴⁴ Vervolgens worden de gerapporteerde gegevens op internationaal niveau automatische uitgewisseld.

Een volledig onderdeel van DAC 7 is toegewijd aan bijstand van staten bij fiscale controles. Voor het eerst wordt een wettelijk kader gecreëerd voor gezamenlijke controles met betrekking tot directe belastingen, zogenaamde *joint audits* (artikel 338, §11WIB). Voor indirecte belastingen bestaat zo'n wettelijk kader sinds 2018. Een gezamenlijk onderzoek wordt gevoerd wanneer belastingplichtigen een belang hebben in meerdere lidstaten. De verzoekende administratie die een gezamenlijke controle wil opstarten, nodigt hiervoor de andere administratie uit. Die administratie moet dit aanvaarden of gemotiveerd weigeren. Bij een gezamenlijke controle kunnen de administraties personen ondervragen en documenten onderzoeken. Hier geldt echter wel een dubbele beperking. Vooreerst moeten zij hun eigen nationale wetgeving respecteren en mag de administratie niet verder gaan dan haar eigen nationale wetgeving voorschrijft. Tegelijkertijd moeten zij ook de wetgeving respecteren van de lidstaat waar de controle plaatsvindt.

Ook artikel 338 WIB werd naar aanleiding van DAC 7 aangepast. Er was reeds opgenomen dat wanneer de fiscale administratie een verzoek richt aan een administratie van een andere staat er sprake moet zijn van een 'verwacht belang'. Dit begrip was echter niet nader omschreven. Ten gevolge van Europese rechtspraak wordt nu uitdrukkelijk bepaald in artikel 338, §5/1 WIB dat er sprake is van een verwacht belang, wanneer een fiscale administratie inlichtingen opvraagt en ze op het tijdstip van het verzoek van oordeel is dat er een redelijke mogelijkheid bestaat dat de inlichtingen van belang zullen zijn voor belastingaangelegenheden van een of meer al dan niet geïdentificeerde belastingplichtigen en de uitwisseling gerechtvaardigd is voor het doel van het onderzoek. Daarenboven moet de fiscale administratie die om inlichtingen verzoekt het doel meedelen waarvoor de inlichtingen worden opgevraagd, en de inlichtingen

Het wettelijk kader voor de bijstand tussen staten

specificeren die nodig zijn voor de uitvoering of de handhaving van haar nationaal recht.⁴⁵

Ook het principe van 'groepsverzoeken' werd door DAC 7 uitdrukkelijk omgezet in nationale wetgeving, meer specifiek in artikel 338, §5/2 WIB. Groepsverzoeken zijn verzoeken om inlichtingen die betrekking hebben op een groep van belastingplichtigen die niet individueel kunnen worden geïdentificeerd. Een voorbeeld van zo'n groepsverzoek kwam voor in de HSBC-zaken. De Belgische fiscus via de pers had vernomen dat de Franse staat beschikte over een lijst van 3.000 rekeninghouders bij de Zwitserse bank. De Belgische administratie had vervolgens aan de Franse administratie verzocht om de gegevens van de Belgische rekeninghouders over te maken, hoewel deze niet individueel geïdentificeerd konden worden. Op dat tijdstip was zo'n groepsverzoek echter nog niet ingeschreven in de Belgische wetgeving. Desalniettemin oordeelde de Belgische rechtspraak dat de gegevens rechtmatig verkregen werden.⁴⁶

Oud artikel 338, §10 WIB sloot expliciet de mogelijkheid uit voor buitenlandse administraties om in België personen te ondervragen en bescheiden te onderzoeken. Ook de Belgische administratie moest zich bij haar onderzoeken beperken tot haar eigen territorium. Sinds de implementatie van DAC 7 is het mogelijk voor een buitenlandse administratie om van een andere staat te verzoeken deel te nemen aan een fiscaal onderzoek. In dat geval moeten de buitenlandse ambtenaren wel de nationale procedureregels respecteren. Dit betekent dat de Belgische administratie in het buitenland actief personen kan ondervragen en documenten kan onderzoeken in het kader van een onderzoek door de buitenlandse administratie, en andersom. Het verschil met de joint audit houdt in dat men hierbij de controle voorafgaand gaat coördineren. Men maakt onderling afspraken over de doelstelling, de aanpak, de gebruikte taal en de werkwijze. Bij een actieve deelname aan een administratief onderzoek in het buitenland gebeurt dit niet.⁴⁷

Hiernazal enkel dieper ingegaan worden op de uitwisseling van de gegevens. De grensoverschrijdende controles en de andere samenwerkingsvormen tussen staten worden hierbij verder buiten beschouwing gelaten.

45 DE BRABANTER B. en KEMSEKE L., "Buitenlandse fiscus kan in België komen controleren (en vice versa!)", *Fisc. Act.* 2023, nr. 42, 2.

46 Rb. Antwerpen 25 november 2022, 3/6991/A; Antwerpen 24 maart 2020, 2018/AR/1696, www.taxwin.be, *Fisc. Act.* 2022 nr. 9, 9; Rb. Antwerpen 10 juni 2016, 13/6099/A; Rb. West-Vlaanderen (afd. Brugge) 27 februari 2017, 15/3877/A, www.monkey.be.

47 DE BRABANTER B. en KEMSEKE L., "Buitenlandse fiscus kan in België komen controleren (en vice versa!)", *Fisc. Act.* 2023, nr. 42, 4.

2.3.9. DAC 8

In december 2022 heeft de Europese Commissie het voorstel van DAC 8 goedgekeurd.⁴⁸ Dit voorstel betreft de zevende herziening van de Bijstandsrichtlijn en heeft voornamelijk betrekking op de cryptoassets. Platformen die cryptoactivadiensten aanbieden, zullen verplicht worden informatie over binnenlandse en grensoverschrijdende transacties te verzamelen en uit te wisselen met de fiscale administraties. De platformen moeten volgende stappen ondernemen:

- Due diligence-procedures: de platformen die binnen het toepassingsgebied van de richtlijn vallen, moeten bepaalde informatie van hun Europese gebruikers verzamelen en verifiëren. Hiervoor zijn specifieke procedures voorgeschreven;
- Rapportering van crypto-activadiensten: bepaalde informatie moet aan de bevoegde autoriteiten worden gemeld;
- Automatische uitwisseling van inlichtingen: deze informatie wordt door de ontvangende lidstaat uitgewisseld met de belastingautoriteiten van de lidstaat waar de belastingplichtige-gebruiker zijn rijksinwoner is.

Een tweede aspect dat is opgenomen in DAC 8 betreft de internationale uitwisseling van grensoverschrijdende rulings aan vermogende particulieren vanaf 2026. Onder vermogende particulieren wordt verstaan de personen die minstens 1 miljoen euro aan financieel of belegbaar vermogen of beheerde activa bezitten. Er wordt geen rekening gehouden met de voornaamste particuliere woning van die persoon.

Uiteindelijk bevat DAC 8 ook de verplichting voor staten om een sancties in te voeren voor ernstig niet-conform gedrag. Die sancties variëren naargelang het soort inbreuk, de omzet van de niet of slecht rapporterende entiteit en of de overtreder een onderneming dan wel een particulier is. Deze sancties zouden niet enkel betrekking hebben op de verplichtingen in DAC 8 maar ook in voorgaande richtlijnen zoals DAC 6 en 7.

DAC 8 zou in werking treden in 2026. Vandaag is het echter enkel een door de Europese Commissie goedgekeurd voorstel. De richtlijn zal evenwel de transparantie inzake cryptotransacties en -winsten enorm versterken.

2.3.10. ATAD 3 Richtlijn

De derde Anti-Tax Avoidance Richtlijn heeft bijkomende verplichtingen in verband met de gegevensuitwisseling opgelegd.⁴⁹ Ten gevolge van deze richtlijn moeten risicovolle ondernemingen verplicht elk jaar in de jaarlijkse aangifte de zogenaamde ‘*inhouptest*’ opnemen om aan te tonen dat zij geen ‘lege doos’ zijn. In het geval dit niet aangetoond kan worden, zal de onderneming geen beroep kunnen doen op de Dubbelbelastingverdragen en Europese richtlijnen (met name de “moeder-dochterrichtlijn”, de rente- en royaltyrichtlijn of de richtlijn betreffende grensoverschrijdende fusies en soortgelijke transacties).

De Commissie heeft drie criteria vastgesteld om na te gaan of een onderneming als risicovol moet worden beschouwd, namelijk:

- 1) Criterium betreffende de inkomsten: meer dan 75% van de inkomsten van de onderneming in de afgelopen twee jaar moeten inkomsten zijn die als passief worden beschouwd, d.w.z. interesten, dividenden of inkomsten uit de vervreemding van aandelen of onroerend goed (of, bij gebrek aan inkomsten, als meer dan 75% van de totale boekwaarde van de onderneming wordt vertegenwoordigd door private equity / vastgoedbeleggingen);
- 2) Criterium betreffende de betrokkenheid van de vennootschap bij grensoverschrijdende activiteiten: meer dan 60 % van de inkomsten van de onderneming of de boekwaarde van bepaalde activa in bezit, zijn afkomstig van of bevinden zich in het buitenland;
- 3) Criterium betreffende de uitbesteding van het eigen beheer: in de afgelopen twee jaar moet het bedrijf de administratie van zijn dagelijkse activiteiten en besluitvorming met betrekking tot belangrijke functies hebben uitbesteed aan dienstverleners, aan bedrijven of fiduciaires. De preambule van de ontwerprichtlijn verwijst naar situaties waarin een entiteit gebruik maakt van derde professionele dienstverleners, of overeenkomsten sluit met verbonden ondernemingen voor het verlenen van administratieve diensten om een juridische en fiscale aanwezigheid te vestigen en te behouden.

Het wettelijk kader voor de bijstand tussen staten

Het risicovol bedrijf moet vervolgens de ‘*inhoudtest*’ doen. Dit doet zij door in de aangifte volgende vragen te beantwoorden vergezeld van schriftelijk bewijs:

- Heeft het bedrijf een eigen pand, althans een pand dat bestemd is voor exclusief gebruik?
- Heeft het bedrijf ten minste één actieve bankrekening binnen de Europese Unie?
- Heeft de entiteit een of meer lokale (of grensoverschrijdende) bestuurders, gekwalificeerd, actief en bevoegd om strategische beslissingen te nemen, die hun functies en beslissingen onafhankelijk uitvoeren en die niet in dienst zijn of gemandateerd zijn door vennootschappen die geen banden hebben met de betrokken vennootschap?
- Heeft de entiteit een meerderheid van gekwalificeerde voltijdse werknemers die in de buurt van de entiteit wonen?

In het geval de bovenstaande vragen niet positief beantwoord kunnen worden, wordt de onderneming (weerlegbaar) vermoed een ‘lege doos’ te zijn.

Deze informatie wordt vervolgens uitgewisseld met andere lidstaten binnen 30 dagen na de dag waarop de aangifte is ingediend.

Het is revolutionair dat er een database gaat tot stand komen over gekwalificeerde schermvennootschappen en dat die database uitgewisseld gaat worden. Daarenboven zal dit in de praktijk tot gevolg kunnen hebben dat bijvoorbeeld patrimoniumvennootschappen in het vizier komen.

De richtlijn zal in werking treden op 1 januari 2025.

2.4. Drie vormen van gegevensuitwisseling

2.4.1. Uitwisseling op verzoek

Dit is de meest klassieke vorm van de gegevensuitwisseling waarbij de ene staat de andere staat om informatie verzoekt met betrekking tot een specifiek geval. Tussen lidstaten voorziet de Bijstandsrichtlijn en artikel 338 WIB in de wettelijke grondslag voor de uitwisseling van gegevens. Ten aanzien van derde staten zal de verzoekende autoriteit beroep moeten doen op het Dubbelbelastingverdrag dat is afgesloten met die staat.

Op grond van artikel 338, §4 WIB kan de Belgische bevoegde autoriteit een buitenlandse bevoegde autoriteit verzoeken inlichtingen die deze in haar bezit heeft of naar aanleiding van een administratief onderzoek

Het wettelijk kader voor de bijstand tussen staten

verkregen heeft, te verstrekken. De Belgische bevoegde autoriteit kan ook gemotiveerd verzoeken om een bepaald administratief onderzoek in te stellen. In de omgekeerde richting moet de Belgische bevoegde autoriteit op grond van artikel 338, §5 WIB alle inlichtingen verstrekken die worden gevraagd door een buitenlandse bevoegde autoriteit. Zo'n verzoek kan enkel gemotiveerd geweigerd worden.

Bij het verzamelen van deze inlichtingen dient de Belgische administratie haar eigen nationale wetgeving te respecteren alsof zij in een eigen onderzoek deze inlichtingen zou verzamelen. Hierop is wel één voorbehoud gemaakt, namelijk in verband met bankinformatie. De Belgische autoriteit kan niet weigeren inlichtingen te bezorgen, uitsluitend op grond dat deze berusten bij een bank of een andere financiële instelling.⁵⁰

In principe moeten de inlichtingen zo spoedig mogelijk, doch uiterlijk binnen drie maanden, na ontvangst van het verzoek worden verstrekt. Deze termijn kan in bijzondere gevallen en in overeenkomst met de verzoekende autoriteit worden verlengd.

De internationale wettelijke middelen voorzien erin dat de inlichtingen die worden gevraagd naar verwachting van belang moeten zijn.⁵¹ Het Europees Hof van Justitie heeft zich meerdere keren uitgesproken over deze vereiste. Het Hof oordeelde dat deze voorwaarde tot gevolg heeft dat de aangezochte autoriteit verplicht wordt aan het verzoek gevolg te geven. Maar tegelijk is het ook een voorwaarde voor de wettigheid van het door de aangezochte lidstaat aan een rechtsonderhorige gerichte bevel en van de sanctiemaatregel die bij niet-naleving kan worden opgelegd. De beoordelingsvrijheid van de verzoekende autoriteit is in die zin beperkt dat zij niet kennelijk buiten het kader van haar onderzoek mag treden en evenmin aan de aangezochte autoriteit een buitensporige zware last mag opleggen. Het voldoen aan deze voorwaarde kan slechts marginaal worden getoetst.⁵²

Ten gevolge van DAC 7 is deze voorwaarde uitdrukkelijk opgenomen in paragraaf 5/1 van artikel 338 WIB. De wetgeving bepaalt dat *“de verzochte inlichtingen geacht van verwacht belang te zijn indien op het ogenblik van het verzoek de verzoekende autoriteit van oordeel is dat er overeenkomstig haar nationale wetgeving een redelijke mogelijkheid bestaat dat de verzochte inlichtingen van belang zullen zijn voor de belastingaangelegenheden van één of meer belastingplichtigen, hetzij bij naam geïdentificeerd of*

50 Artikel 388, §21, tweede lid WIB.

51 Artikel 5 Bijstandsrichtlijn; Artikel 5 Verdrag inzake Wederzijdse Administratieve Bijstand in Belastingzaken; Artikel 26 OESO-Modelverdrag.

52 HvJ 16 mei 2017, C-682/15, www.curia.be; HvJ 6 oktober 2020, C-245/19 en C-246/19, www.curia.be; M. DELANOTTE en L. VANNESTE, *Internationale fiscale procedure*, De Keure / La Chartre Brugge, 2021, 32-33.

Het wettelijk kader voor de bijstand tussen staten

anderszins, en het verzoek gerechtvaardigd is voor de doeleinden van het onderzoek.” Om het verwachte belang aan te tonen moet de verzoekende autoriteit minstens volgende inlichtingen verstrekken:

- het fiscale doel waarvoor de informatie wordt opgevraagd;
- een specificering van de inlichtingen die nodig zijn voor de uitvoering of handhaving van haar nationale recht.

Sinds DAC 7 is ook uitdrukkelijk opgenomen dat de inlichtingen waarom wordt verzocht niet noodzakelijk betrekking moeten hebben op één belastingplichtige die individueel geïdentificeerd kan worden. Het verzoek om inlichtingen kan ook betrekking hebben op *“een groep belastingplichtigen die niet individueel kunnen worden geïdentificeerd, maar die uitsluitend kunnen worden aangeduid op basis van een gemeenschappelijke reeks kenmerken”*. In dit geval moet er wel bijkomende informatie worden verstrekt, namelijk⁵³:

- een gedetailleerde beschrijving van de groep;
- een toelichting bij de toepasselijke wetgeving en bij de feiten op basis waarvan redelijkerwijze vermoed kan worden dat de belastingplichtigen in de groep de toepasselijke wetgeving niet hebben nageleefd;
- een toelichting bij de manier waarop de gevraagde inlichtingen zouden bijdragen tot het bepalen van de mate waarin de belastingplichtigen in de groep aan hun verplichtingen voldoen;
- in voorkomend geval, feiten en omstandigheden die verband houden met de tussenkomen van een derde die actief heeft bijgedragen tot de mogelijke niet-naleving van de toepasselijke wetgeving door de belastingplichtigen in de groep.

In het bijzonder, voorziet de wetgeving dat de Belgische autoriteit informatie uit het UBO-register bezorgt aan de bevoegde buitenlandse autoriteit die dit verzoekt.⁵⁴

Belangrijk op te merken is dat in de Belgische wetgeving is bepaald dat er geen inzage wordt gegeven in de verzoeken om inlichtingen van buitenlandse autoriteiten en de antwoorden die werden verstrekt, evenals elke andere correspondentie zolang het onderzoek van de buitenlandse autoriteit niet afgesloten is en voor zover de openbaarmaking nadelig zou zijn voor de onderzoek.⁵⁵ Deze beperking werd aanvaard door het Hof van Justitie in haar arrest van 22 oktober 2013. Het Hof oordeelde dat de derde

53 Artikel 338, §5/2 WIB.

54 artikel 338, §24/1 WIB.

55 Artikel 337/1 WIB.

Het wettelijk kader voor de bijstand tussen staten

aan wie een vraag om inlichtingen wordt gestuurd ten gevolge van een verzoek om inlichtingen van een buitenlandse autoriteit, geen toegang heeft tot dit laatste verzoek in zijn geheel. De derde zou wel kunnen vragen naar de identiteit van de persoon naar wie het onderzoek is ingesteld en naar het fiscaal doel waarvoor de informatie wordt gevraagd.⁵⁶

2.4.2. Spontane uitwisseling van inlichtingen

Tussen lidstaten voorziet de Bijstandsrichtlijn en artikel 338 WIB in de wettelijke grondslag voor de spontane uitwisseling van gegevens. Ten aanzien van derde staten zal de verzoekende autoriteit beroep moeten doen op het Dubbelbelastingverdrag dat is afgesloten met die staat.

In de Bijstandsrichtlijn wordt de spontane uitwisseling gedefinieerd als “*het niet-systematisch, te eniger tijd en ongevraagd verstrekken van inlichtingen aan een andere lidstaat.*”⁵⁷ In de Belgische wetgeving is de spontane gegevensuitwisseling opgenomen onder artikel 338, §7 WIB.

Wettelijk is voorzien dat de inlichtingen worden spontaan worden uitgewisseld in de volgende gevallen⁵⁸:

- 1) De Belgische bevoegde autoriteit heeft redenen om aan te nemen dat in de andere lidstaat een derving van belasting kan bestaan;
- 2) Een belastingplichtige verkrijgt in België een vrijstelling of vermindering van belasting die voor hem een belastingplicht of een hogere belasting in de andere lidstaat zou moeten meebrengen;
- 3) Transacties tussen een belastingplichtige in België en een belastingplichtige in een andere lidstaat worden over één of meer andere landen geleid, op zodanige wijze dat daardoor in één van beide of in beide lidstaten een belastingbesparing kan ontstaan;
- 4) De Belgische bevoegde autoriteit heeft redenen om aan te nemen dat er belastingbesparing kan ontstaan door een kunstmatige verschuiving van winsten binnen een groep van ondernemingen;
- 5) De aan de Belgische bevoegde autoriteit verstrekte inlichtingen door een buitenlandse bevoegde autoriteit, hebben informatie opgeleverd die voor de vaststelling van de belastingschuld in die andere lidstaat toereikend, ter zake dienend en niet overmatig is.

56 HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, *Sabou*, www.curia.eu; HvJ 16 mei 2017, C-282/15, *Berlioz*, www.curia.eu; I. DE TROYER en L. VANDENBERGHE, *Handboek fiscale procedure inkomstenbelastingen*, 2018, 64-65.

57 Artikel 3.10 Bijstandsrichtlijn.

58 Artikel 388, §7 WIB; Artikel 9 Bijstand richtlijn; Artikel 7 Verdrag inzake Wederzijdse Administratieve Bijstand in Belastingzaken.

Het wettelijk kader voor de bijstand tussen staten

Hoe dan ook kan de Belgische autoriteit elke inlichting waarvan zij kennis heeft spontaan medelen aan de autoriteit van een buitenlandse bevoegde autoriteit wanneer de inlichtingen voor die laatste ter zake dienend en niet overmatig zijn.⁵⁹

De inlichtingen moeten zo spoedig mogelijk en uiterlijk binnen een maand nadat deze beschikbaar worden aan de bevoegde buitenlandse autoriteit van elke betrokken lidstaat worden verstrekt.⁶⁰

2.4.3. Automatische gegevensuitwisseling

De vorm van gegevensuitwisseling die de laatste jaren enorm is uitgebreid, betreft de verplichte automatische gegevensuitwisseling. In de Bijstandsrichtlijn wordt dit gedefinieerd als “*de systematische verstrekking van vooraf bepaalde inlichtingen aan een andere lidstaat, zonder voorafgaand verzoek, met regelmatige, vooraf vastgestelde tussenpozen.*”⁶¹

De automatische gegevensuitwisseling kan worden onderverdeeld op basis van de informatie die uitgewisseld moet worden.

2.4.3.1. Specifieke inkomsten- en vermogenscategorieën

Artikel 338, §6 WIB bepaalt dat de Belgische bevoegde autoriteit automatisch inlichtingen verstrekt aan de buitenlandse bevoegde autoriteit over de ingezetenen van die andere lidstaat. In het bijzonder gaat het over volgende inkomsten- en vermogenscategorieën:

- inkomen uit een dienstbetrekking;
- tantièmes en presentiegelden;
- levensverzekeringsproducten die niet vallen onder andere Unierechtsinstrumenten inzake de uitwisseling van inlichtingen noch onder soortgelijke voorschriften;
- pensioenen;
- eigendom van en inkomsten uit onroerend goed;
- royalty's.

De inlichtingen worden jaarlijks ter kennis gebracht en dit binnen zes maanden na het verstrijken van het kalenderjaar gedurende dewelke de inlichtingen beschikbaar zijn geworden.⁶²



59 Artikel 388, §7, tweede lid WIB; Artikel 9 Bijstandsrichtlijn.

60 Artikel 388, §7, derde lid WIB; Artikel 10 Bijstandsrichtlijn.

61 Artikel 3.9 Bijstandsrichtlijn.

62 Artikel 388, §6, derde en vierde lid.

2.4.3.2. Grensoverschrijdende rulings en verrekenprijfsafspraken

In paragraaf 6/1 van artikel 338 WIB is bepaald dat grensoverschrijdende *rulings* en voorafgaande verrekenprijfsafspraken die sinds 31 december 2016 uitgegeven, gewijzigd of vernieuwd worden door de Dienst Voorafgaande Beslissingen eveneens automatisch moeten worden uitgewisseld.

De volgende gegevens moeten worden uitgewisseld⁶³:

- de identificatiegegevens van de rechtspersoon, en in voorkomend geval van de groep van personen waartoe deze behoort;
- een samenvatting van de voorafgaande grensoverschrijdende *ruling* of voorafgaande verrekenprijfsafpraak, daaronder begrepen een omschrijving van de relevante zakelijke activiteiten of transacties of reeks van transacties, alsook alle andere inlichtingen die voor de bevoegde autoriteit nuttig kunnen zijn bij de evaluatie van een mogelijk belastingrisico, die niet mag leiden tot de openbaarmaking van een handels-, bedrijfs-, nijverheids- of beroepsgeheim of een fabrieks- of handelswerkwijze, of van inlichtingen waarvan het verstrekken in strijd zou zijn met de openbare orde;
- de data van de aflevering, de wijziging of de hernieuwing van de grensoverschrijdende voorafgaande fiscale beslissing of de voorafgaande verrekenprijfsafpraak;
- de aanvangsdatum van de geldigheidsperiode van de grensoverschrijdende voorafgaande fiscale beslissing of de voorafgaande verrekenprijfsafpraak, indien vermeld;
- de einddatum van de geldigheidsperiode van de grensoverschrijdende voorafgaande fiscale beslissing of de voorafgaande verrekenprijfsafpraak, indien vermeld;
- het type grensoverschrijdende voorafgaande fiscale beslissing of voorafgaande verrekenprijfsafpraak;
- het bedrag van de verrichting of reeks van verrichtingen van de grensoverschrijdende voorafgaande fiscale beslissing of voorafgaande verrekenprijfsafpraak, indien vermeld in de grensoverschrijdende voorafgaande fiscale beslissing of voorafgaande verrekenprijfsafpraak;

Het wettelijk kader voor de bijstand tussen staten

- de criteria gebruikt voor de vaststelling van verrekenprijsmethode of de verrekenprijs zelf in het geval van een voorafgaande verrekenprijfsafpraak;
- de gebruikte verrekenprijsmethode of de verrekenprijs zelf in het geval van een voorafgaande verrekenprijfsafpraak;
- in voorkomend geval, de identificatie van de andere lidstaten die mogelijk betrokken kunnen zijn bij de grensoverschrijdende voorafgaande fiscale beslissing of voorafgaande verrekenprijfsafpraak;
- in voorkomend geval, de identificatie van personen, in de andere lidstaten mogelijk betrokken bij de grensoverschrijdende voorafgaande fiscale beslissing of voorafgaande verrekenprijfsafpraak waarbij vermeld dient te worden met welke lidstaten de betrokken personen verbonden zijn; en
- de vermelding of de meegedeelde inlichtingen gebaseerd zijn op de grensoverschrijdende voorafgaande fiscale beslissing of voorafgaande verrekenprijfsafpraak zelf, dan wel op het verzoek bedoeld in de bepaling onder 3°, tweede lid, van deze paragraaf;

Wederom worden deze inlichtingen via het CCN-netwerk uitgewisseld met de bevoegde autoriteiten van de andere lidstaten.

Een bespreking van de andere voorwaarden zou ons te ver brengen. Wij verwijzen graag naar wat is bepaald in de andere alinea's van artikel 388, §6/1 WIB.

2.4.3.3. Landenrapporten

Hierboven werd toegelicht dat actiepunt 13 van het door de OESO publiceerde BEPS-actieplan voorschreef om meer transparantie in het kader van interne verrekenprijzen te creëren.⁶⁴ Deze transfer pricing documentatie is in België ingeschreven door de wet van 1 juli 2016.⁶⁵ De wetgeving is opgenomen in artikelen 321/1 en verder WIB.

Multinationals dienen verplicht jaarlijks drie documenten op te maken:

- Groepsdossier (*master file*)
- Lokaal dossier (*local file*)
- Landenrapport (*CBC report*)

Het wettelijk kader voor de bijstand tussen staten

Die landenrapporten moeten op grond van artikel 338, §6/3 WIB automatisch worden uitgewisseld aan alle andere lidstaten waarvan “*blijkens de informatie in het landenrapport, één of meer groepsentiteiten van de multinationale groep van de rapporterende entiteit fiscaal ingezetene zijn of waarin deze aan belasting onderworpen zijn met betrekking tot de activiteiten die via een vaste inrichting worden uitgeoefend.*”⁶⁶

De mededeling moet gebeuren binnen 15 dagen na de laatste dag van het boekjaar van de multinationale groep waarop het landenrapport betrekking heeft.⁶⁷

Voor een gedetailleerde uiteenzetting verwijzen wij graag naar de rechtsleer.⁶⁸

2.4.3.4. Meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies

Ten gevolge van DAC 6 worden de intermediairs verplicht mogelijke agressieve fiscale planningsconstructies te melden aan de bevoegde autoriteiten. Op haar beurt wisselt de bevoegde autoriteit de volgende gegevens uit met de bevoegde autoriteit van alle andere lidstaten⁶⁹:

- de identificatiegegevens van intermediairs en relevante belastingplichtigen bedoeld in artikel 326/1, 4° en 5°, met inbegrip van hun naam, geboortedatum en -plaats (in het geval van een natuurlijk persoon), fiscale woonplaats, fiscaal identificatienummer, en, in voorkomend geval, van de personen die overeenkomstig paragraaf 2, 21°, een verbonden onderneming vormen met de relevante belastingplichtige;
- nadere bijzonderheden over de wezenskenmerken bedoeld in artikel 326/2 op grond waarvan de grensoverschrijdende constructie gemeld moet worden;
- een samenvatting van de inhoud van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, met onder meer de benaming waaronder zij algemeen bekend staat, indien voorhanden, en een omschrijving van de relevante zakelijke activiteiten of constructies, in algemene bewoordingen gesteld, die niet mag leiden tot de openbaarmaking van een handels-, bedrijfs-, nijverheids- of beroepsgeheim of een fabrieks- of handswerkwijze, of van inlichtingen waarvan de onthullingen in strijd zou zijn met de openbare orde;

66 Artikel 388, §6/1, eerste lid WIB.

67 Artikel 388, §6/1, tweede lid WIB.

68 M. DELANOTTE en L. VANNESTE, *Internationale fiscale procedure*, De Keure / La Chartre Brugge, 2021, 53-63.

69 Artikel 338, §6/4, tweede lid WIB.

Het wettelijk kader voor de bijstand tussen staten

- de datum waarop de eerste stap voor de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is of zal worden ondernomen;
- nadere bijzonderheden van de nationale bepalingen die aan de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ten grondslag liggen;
- de waarde van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie;
- de lidstaat van de relevante belastingbetaler(s) en eventuele andere lidstaten waarop de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid van invloed zal zijn;
- de identificatiegegevens van andere personen in een lidstaat, op wie de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid van invloed zal zijn, waarbij wordt vermeld met welke lidstaten deze personen verbonden zijn.

De uitwisseling moet binnen één maand te rekenen vanaf het einde van het kwartaal waarin de inlichtingen aan de bevoegde autoriteit zijn verstrekt.⁷⁰

Voor een gedetailleerde uiteenzetting verwijzen wij graag naar de rechtsleer.⁷¹

2.4.3.5. Meldingsplicht van de platformen

Sinds de omzetting van DAC 7 is in de Belgische wetgeving de rapporteringsverplichting van digitale platformen in verband met de uitwisseling van gegevens van de gebruikers van die platformen, opgenomen. De relevante wetgeving is opgenomen in artikelen 321quater tot en met 321decies WIB.

Artikel 321quater, 1° WIB bevat de definitie van een platform, namelijk *“elke software, met inbegrip van een website of onderdeel daarvan en toepassingen waaronder mobiele toepassingen, die toegankelijk zijn voor gebruikers en waardoor verkopers in staat worden gesteld verbonden te zijn met andere gebruikers voor het verrichten van een relevante activiteit, direct of indirect, ten behoeve van dergelijke andere gebruikers. Daaronder begrepen zijn ook alle regelingen voor de inning en betaling van een tegenprestatie met betrekking tot de relevante activiteit.”*

70 Artikel 338, §6/4, derde lid WIB.

71 M. DELANOTTE en L. VANNESTE, *Internationale fiscale procedure*, De Keure / La Chartre Brugge, 2021, 63-100.

Het wettelijk kader voor de bijstand tussen staten

Het platform moet uiterlijk op 31 januari van het jaar dat volgt op het kalenderjaar waarin de verkoper als te rapporteren verkoper is aangemerkt, de inlichtingen opgenomen in artikelen 321quinquies en 321sexies, §5 WIB verstrekken aan de bevoegde autoriteit.⁷² De te verstrekken inlichtingen verschillen van de hoedanigheid van de verkoper, alsook zijn of haar activiteit (bv. verhuur van onroerende goederen of andere activiteit).

Deze inlichtingen moeten door de rapporterende platformexploitanten worden opgevraagd bij de verkopers. In het geval de verkopers weigeren de informatie te verstrekken, moet de platformexploitant de rekening van de verkoper afsluiten en voorkomen dat die verkoper zich opnieuw zou registreren op het platform. De platformexploitant kan ook de betaling van de tegenprestatie aanhouden totdat de verkoper de gevraagde inlichtingen heeft verstrekt.⁷³

Op grond van artikel 338, §6/5 WIB dient de bevoegde autoriteit de verzamelde inlichtingen van de rapporterende platformexploitant, automatisch uit te wisselen aan de bevoegde autoriteit van het rechtsgebied waarvan de verkoper een ingezetene is. In het geval de activiteit de verhuur van een onroerend goed betreft, moeten de inlichtingen worden uitgewisseld aan de bevoegde autoriteit van het rechtsgebied waarin het onroerend goed gelegen is.

De uit te wisselen inlichtingen zijn opgenomen in artikel 338, §6/5, eerste en tweede lid WIB. Deze informatie moet worden opgenomen in de standaardformulieren die werden opgemaakt en dit uiterlijk twee maanden na het einde van de rapporteringsperiode waarop de op de rapporterende platformexploitant toepasselijke verplichtingen betrekking hebben.⁷⁴ Deze informatie wordt vervolgens toegevoegd aan een internationale database op basis waarvan de informatie automatisch wordt uitgewisseld.

2.4.3.6. Financiële informatie

Hierboven werden reeds de veranderingen die *CRS* en *FATCA* hebben teweeggebracht, toegelicht. Op basis van deze wettelijk instrumenten en de omzetting ervan in de nationale wetgeving⁷⁵, zijn de Belgische financiële instellingen verplicht informatie omtrent de rekeningen over te maken aan de Belgische autoriteiten die het op haar beurt zal uitwisselen met de andere staten.

72 Artikel 321sexies, §1, eerste lid en §5 WIB.

73 Artikel 321octies WIB.

74 Artikel 388, §6/5, derde lid WIB.

75 Wet tot regeling van de mededeling van inlichtingen betreffende financiële rekeningen, door de Belgische financiële instellingen en de FOD Financiën, in het kader van een automatische uitwisseling van inlichtingen op internationaal niveau en voor belastingdoeleinden 16 december 2015, *BS* 31 december 2015.

Het wettelijk kader voor de bijstand tussen staten

De term “te rapporteren rekeningen” wordt ruim ingevuld. Het betreft financiële rekeningen die worden aangehouden bij een rapporterende financiële instelling of een passieve NFE⁷⁶ met een of meer uiteindelijke begunstigden die te rapporteren personen zijn, mits de rekening als zodanig is aangemerkt op grond van de *due diligence* procedures die zijn opgenomen in de Bijstandsrichtlijn. Er moet een onderscheid worden gemaakt op basis van de hoedanigheid van de houder van de rekeningen:

- Natuurlijke persoon: de basisregel is dat de rekeningen waarvan de natuurlijke persoon houder is, moet gerapporteerd worden, indien die persoon een verblijfhouder is van een van de lidstaten;
- Entiteit: de rapportering moet enkel plaatsvinden in het geval de entiteit zelf een te rapporteren persoon is of het een passieve NFE betreft waarvan de uiteindelijke begunstigden te rapporteren personen zijn.

De rapportering gebeurt door de financiële instelling van een lidstaat en dit binnen negen maanden na het einde van het kalenderjaar of een andere geschikte periode waarover gerapporteerd dient te worden.⁷⁷

De volgende gegevens worden uitgewisseld⁷⁸:

- het rekeningnummer;
- de gegevens van de rapporterende financiële instelling;
- rekeninghouder of uiteindelijk begunstigde: naam, adres, fiscaal identificatienummer, geboortedatum, geboorteplaats;
- het saldo van de rekening of de waarde aan het einde van het kalenderjaar of de gerapporteerde periode;
- alle relevante inkomsten: interesten, dividenden en vergelijkbare inkomsten;
- opbrengsten van de verkoop van financiële activa; en
- valuta.

Deze informatie wordt opgenomen in een standaardformulier dat vervolgens wordt uitgewisseld middels het CCN-netwerk.



76 NFE is een entiteit die geen financiële instelling is, zoals opgenomen in Bijlage 1, Deel VIII, D.6 van de Bijstandsrichtlijn.

77 Artikel 8.6 Bijstandsrichtlijn.

78 Artikel 5, §1 Wet 16 december 2015.

3. Gebruik van internationale inlichtingen door de fiscale administratie

3.1. Inleiding

De fiscale administraties zijn onderworpen aan twee soorten beperkingen wanneer ze uit het buitenland verkregen informatie gebruiken om belastingen te heffen:

- Ten eerste zijn er de algemene beperkingen die te allen tijde van toepassing zijn, zoals het verbod op *fishing expeditions*, het respecteren van de gewone onderzoeks- en aanslagtermijnen, de bescherming van het bankgeheim, het recht op privacy, enz.;
- Ten tweede zijn er de specifieke beperkingen van de artikelen 333/3 WIB en 358, 2° WIB die voorzien in buitengewone onderzoeks- en aanslagtermijnen in het geval van inlichtingen ontvangen uit het buitenland.

3.2. Algemene beperkingen

Het doel van deze uiteenzetting is natuurlijk niet om alle regels te behandelen die gelden voor de fiscale administratie wanneer zij hun prerogatieven gebruiken om een onderzoek te voeren of om inkomsten te belasten. Alleen de beperkingen die bijzonder belangrijk zijn in het licht van de praktijk van de fiscale administratie in de afgelopen jaren zullen worden toegelicht.

3.2.1. Territorialiteitsbeginsel

Het fiscaal recht is een onderdeel van het publiek recht en bijgevolg is het beginsel van territorialiteit ook van toepassing.⁷⁹ Volgens dit beginsel is een staat op het eigen grondgebied soeverein. Hierdoor, heeft zij exclusief de bevoegdheid om op te treden en om de naleving van haar wetgeving af te dwingen op het Belgisch grondgebied.⁸⁰

Op grond van het territorialiteitsbeginsel (dat voortvloeit uit het soevereiniteitsbeginsel) is het de fiscale administratie niet toegelaten om

79 S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Antwerpen, Fiscooloog, 2012, p. 50

80 L. MAES, H. DE CNIJF en L. DE BROECK, *Fiscaal praktijkboek indirecte belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2010-2011, p.103

eigenmachtig buiten het grondgebied van de Belgische Staat gebruik te maken van haar fiscale onderzoeksbevoegdheid.⁸¹ De soevereiniteit van een staat wordt immers beperkt door de soevereiniteit van andere staten.⁸² Met andere woorden, de controle- en exclusieve bevoegdheid van de fiscale administratie is strik beperkt op het Belgische grondgebied.

In de circulaire AFZ 7/2010 bespreekt de fiscale administratie zelf de beperkingen van de onderzoeksbevoegdheden op grond van het territorialiteitsbeginsel als volgt :

“In internationale context past het evenwel bij de afbakening van de aan de administratie toegekende onderzoeksbevoegdheden ook rekening te houden met het fiscaalrechtelijk territorialiteitspostulaat. Dit houdt in dat de uitoefening van de fiscale executiebevoegdheid beperkt (eigen onderlijning) is tot het grondgebied van de Belgische Staat. De belastingsoevereiniteit van de Staten houdt immers een beperking in van de bevoegdheid van de Belgische Staat inzake fiscale materies.”⁸³

Van dit territorialiteitsbeginsel mag enkel worden afgeweken op grond en volgens de voorwaarden van een specifieke wettelijke machtiging. Door internationale samenwerking op basis van verdragen kunnen staten proberen dit beginsel voorbij te streven. Hierbij kan dan de soevereiniteit beperkt worden ten voordele van een supranationaal niveau.⁸⁴

Die beperkingen voorzien echter slechts in een kader voor het uitwisselen van inlichtingen maar geven geen bevoegdheid aan een Belgische ambtenaar om zijn onderzoeksbevoegdheden in een andere staat uit te oefenen. Zij zullen dus telkens moeten samenwerken met de andere staat om een schending van de territoriale soevereiniteit van andere staten te voorkomen.

Uit het bovenstaande volgt dat de Belgische administratie, wanneer zij zelf in het buitenland een onderzoek verricht, het territorialiteitsbeginsel schendt en de haar toegekende bevoegdheden overschrijdt. Bijgevolg zijn deze onderzoeksdad en de informatie en documenten die door deze onrechtmatige onderzoeksdad en zijn verkregen onrechtmatig, en kunnen zij bijgevolg niet door de fiscale administratie worden gebruikt.

81 M. MAUS, De fiscale controle, 2005, pp. 613-614

82 L. DE BROE, “Internationale vestigingsbijstand tussen België, de E.E.G-lidstaten, Zwitserland en de Verenigde Staten van Amerika op het vlak der inkomstenbelasting en B.T.W.”, T.V.R. 1990, p. 71

83 Circulaire AFZ 7/2010, “Overgang van het systeem van bronbelasting naar een systeem van gegevensuitwisseling in het kader van de spaarrichtlijn [...] Gegevensuitwisseling binnen de FOD Financiën [...] Commentaar van de wet van 1 december 2009 houdende fiscale en diverse bepalingen en de programmawet van 23 december 2009”, 4 juni 2010, p. 4

84 C. TAGHON, (Inter)nationale gegevensuitwisseling?, Wolters Kluwer, 2014, 189-190.

Gebruik van internationale inlichtingen door de fiscale administratie

Hieruit volgt dat de miskenning van het territorialiteitsbeginsel door de fiscale administratie in principe leidt tot de onrechtmatigheid van het bewijsmateriaal.

Aldus in een zaak waarin de fiscale administratie van Tournai-Ath, rechtstreeks aan Franse staatsburgers een verzoek om inlichtingen had gericht zonder het naleven van de procedure van wederzijdse bijstand in artikel 93terdecies van het btw-wetboek, heeft de rechtbank van eerste aanleg van Bergen bij vonnis van 15 oktober 2003 het volgende geoordeeld:

« Qu'à peine de violer le principe de la territorialité de l'impôt, les actes d'investigation menés par les agents belges de l'AFER à l'intention de ressortissants français ne pouvaient pas être accomplis de leur propre initiative, sans respect de la procédure d'échange de renseignements avec les autorités fiscales compétentes de la République française dans le cadre convenu par l'article 93 terdecies du code de la TVA;

Que les procès-verbaux dressés le 16 janvier 2002 s'appuient sur des actes d'investigation qui n'ont pas été posés dans les prévisions de la loi ;

Qu'ils ne peuvent par conséquent pas servir de moyen de preuve des infractions qui y sont constatées, de sorte les amendes fiscales retenues dans ces procès-verbaux doivent être considérées comme nulles et non avenues »⁸⁵.

Vrije vertaling en eigen onderlijning:

“Dat, op straffe van schending van het territorialiteitsbeginsel, de onderzoekshandelingen die de Belgische ambtenaren van de AIOF ten aanzien van Franse staatsburgers hebben verricht, niet op eigen initiatief konden worden verricht, zonder inachtneming van de procedure van informatie-uitwisseling met de bevoegde belastingdienst van de Franse Staat binnen het kader dat is overeengekomen in artikel 93terdecies WBTW;

Dat de op 16 januari 2002 opgestelde notulen (lees proces-verbalen) gebaseerd zijn op onderzoekshandelingen die niet in de wet zijn voorzien;

Dat zij derhalve niet kunnen worden gebruikt als bewijs van de inbreuken die daar zijn vastgesteld, zodat de in deze geldboeten ingehouden fiscale boeten als nietig moeten worden beschouwd.”



Gebruik van internationale inlichtingen door de fiscale administratie

Ook in een zaak waarin een Belgische lokale controleur zich rechtstreeks en op eigen initiatief tot een Nederlandse belastingcontroleur had gewend, oordeelde het hof van beroep te Antwerpen:

“Dat thans evenzeer vaststaat dat te dezen de inlichtingen waarop de Heer hoofdcontroleur te Genk zich heeft gebaseerd om de kennisgevingen van aanslag van ambtswege en het bericht van wijziging te versturen en de aanslagen te vestigen, verkregen zijn op een met de toepasselijke bepalingen strijdige manier, nl. door informele contacten tussen de lokale Belastingadministraties van Roermond en Genk en niet via een uitwisseling tussen de bevoegde autoriteiten; [...]

Overwegende dat het feit dat de kwestieuze inlichtingen en gegevens naderhand wel wettelijk en op officiële wijze werden uitgewisseld niet vermag de reeds begane onwettigheden te rechtvaardigen [...]⁸⁶.”

Met andere woorden, als de fiscale administratie informatie uit het buitenland wil verkrijgen, kan zij zich niet rechtstreeks tot de in het buitenland gevestigde belastingplichtige of een derde wenden. Daarbovenop mag de Belgische fiscale administratie zich ook niet met miskenning van de voorziene procedures, op informele wijze, tot een andere buitenlandse fiscale administratie wenden.

Tussen lidstaten van de Europese Unie moet de procedure van artikel 338,§4 WIB worden gevolgd, waarin wordt bepaald dat:

“§ 4 Met betrekking tot een specifiek geval kan de Belgische bevoegde autoriteit een buitenlandse bevoegde autoriteit verzoeken alle in de eerste paragraaf vermelde inlichtingen die deze in haar bezit heeft of naar aanleiding van een administratief onderzoek verkregen heeft, te verstrekken. Het verzoek kan een met redenen omkleed verzoek om een bepaald administratief onderzoek in te stellen, omvatten.

De Belgische bevoegde autoriteit kan de aangezochte autoriteit verzoeken haar de originele stukken over te maken.”

Concreet, zonder in detail te treden, moet de Belgische administratie via de Belgische bevoegde autoriteit een verzoek tot informatie-uitwisseling sturen aan de buitenlandse bevoegde autoriteit. In haar antwoord hierop zal de buitenlandse bevoegde autoriteit de gevraagde informatie doorsturen naar de Belgische bevoegde autoriteit, die deze vervolgens zal doorgeven aan de lokale Belgische controleurs.

Gebruik van internationale inlichtingen door de fiscale administratie

Met derde landen wordt over het algemeen in een identieke procedure voorzien. Deze procedure is vervat in de verschillende internationale instrumenten die de internationale uitwisseling van informatie op verzoek mogelijk maken (zie *supra*).

In de praktijk merken we dat de belastingadministratie soms de bovengenoemde procedure omzeilt en rechtstreeks verzoeken om inlichtingen stuurt naar belastingplichtigen die in het buitenland zijn gevestigd (op hun buitenlandse adres), wanneer zij van mening is dat de belastingplichtige een vaste inrichting in België heeft. Dit veroorzaakt ook problemen op het gebied van taalgebruik, aangezien de belastingplichtige niet noodzakelijk een van de drie Belgische landstalen beheerst. De fiscale administratie vertaalt het verzoek om inlichtingen ook niet altijd naar hun landstaal. Zulke verzoeken om informatie zijn uiteraard onrechtmatig.

Wat de uitwisseling van inlichtingen op verzoek aan een lidstaat van de Europese Unie betreft, dient te worden opgemerkt dat artikel 338, §19 WIB 1992 bepaalt dat een verzoek slechts kan worden ingediend nadat de Belgische bevoegde autoriteit *“eerst de inlichtingen te verkrijgen uit alle gebruikelijke bronnen die zij in de gegeven omstandigheden kan aanspreken zonder dat het beoogde resultaat in het gedrang dreigt te komen”*.⁸⁷

De vraag rijst echter of een inbreuk op deze regel betekent dat de informatie onrechtmatig werd verkregen. In het arrest van 3 januari 2023 oordeelt het hof van beroep te Gent dat deze uitputtingsverplichting niet tot doel heeft enig recht van de belastingplichtige te beschermen, maar vooral een regel van goede praktijk en wederzijds respect tussen fiscale administraties is, die tot doel heeft te voorkomen dat een buitenlandse administratie onnodig wordt belast. Het hof concludeert dat er geen sprake kan zijn van onrechtmatig verkregen bewijs wanneer het beginsel van uitputting van de nationale rechtsmiddelen niet in acht is genomen.⁸⁸

De Nederlandstalige rechtbank van eerste aanleg te Brussel oordeelde in haar vonnis van 10 mei 2021 in dezelfde zin en oordeelde dat dit slechts een tussen staten vastgestelde regel was op basis waarvan de aangezochte staat kon weigeren gunstig op het verzoek te reageren.⁸⁹

87 Artikel 338, §19 WIB 1992.

88 Gent (5e kamer), 3 januari 2023, rolNr. 2021/AR/280.

89 Rb. Brussel (NL.) 10 mei 2021, rolNr. 2020/1735/A.

3.2.2. Legaliteitsbeginsel

3.2.2.1. Principes

Bij het opvragen van informatie bij een buitenlandse overheid is de fiscale administratie uiteraard gebonden aan de beperkingen die haar bij wet worden opgelegd bij de uitoefening van haar onderzoeksbevoegdheden. Met andere woorden, kan de fiscale administratie een bevoegde buitenlandse autoriteit niet toelaten te doen wat ze op Belgisch grondgebied zelf niet zou kunnen doen.

Deze regel vloeit voort uit het legaliteitsbeginsel, volgens hetwelk de fiscale administratie enkel kan doen wat de wet haar uitdrukkelijk toestaat.

Dit is ook vastgelegd in de verschillende dubbelbelastingverdragen, waarvan de informatie-uitwisselingsclausule over het algemeen bepaalt (art. 26 van het Dubbelbelastingverdrag met Zwitserland, dat ter illustratie wordt geciteerd):

“§ 3. In geen geval mogen de bepalingen van de paragrafen 1 en 2 aldus worden uitgelegd dat aan een overeenkomstsluitende Staat de verplichting wordt opgelegd;

- a) administratieve maatregelen te nemen die afwijken van de wetgeving en de administratieve praktijk van die of van de andere overeenkomstsluitende Staat;*
- b) inlichtingen te verstrekken die niet verkrijgbaar zijn volgens de wetgeving of in de normale gang van de administratieve werkzaamheden van die of van de andere overeenkomstsluitende Staat;*
- c) inlichtingen te verstrekken die een handels-, bedrijfs-, nijverheids- of beroepsgeheim of een handelswerkwijze zouden onthullen, dan wel inlichtingen waarvan het verstrekken in strijd zou zijn met de openbare orde.”*

Artikel 21, lid 2, onder a) en c), van het Verdrag inzake Wederzijdse Administratieve Bijstand in belastingzaken bevat dezelfde regel in identieke bewoordingen.

3.2.2.2. Illustraties

A. Het bankgeheim

Als de fiscale administratie bankgegevens wenst te verkrijgen van een buitenlandse financiële instelling over een bepaalde belastingplichtige, moet zij de procedure volgen vervat in artikel 322, §2 WIB. Volgens deze regelgeving kan de fiscale administratie alleen inlichtingen aanvragen bij een financiële instelling via de bevoegde buitenlandse autoriteit

in de volgende situaties: wanneer er concrete aanwijzingen zijn van belastingfraude, als er vermoedens zijn dat de voorschriften van de artikelen 326/1 tot 326/9 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen (DAC 6) niet zijn nageleefd, of wanneer de fiscale administratie overweegt de belastbare grondslag vast te stellen conform artikel 341 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen.

Alvorens dit te doen, moet de fiscale administratie de informatie bij de belastingplichtige zelf opvragen. Samengevat kan ze enkele een bankonderzoek in het buitenland uitvoeren als de belastingplichtige de informatie niet verstrekt en de fiscale administratie overeenkomstig een kennisgeving van bankonderzoek heeft verstuurd overeenkomstig artikel 322, §2, al. 3, 1° WIB.

B. Gewone onderzoekstermijnen

Op dezelfde manier kan de fiscale administratie een internationaal verzoek tot uitwisseling van informatie slechts naar de bevoegde overheid sturen indien de onderzoekstermijnen waarin de Belgische wetgeving voorziet, niet zijn verstreken voor de inkomstenjaren die het voorwerp van het verzoek uitmaken.

Als de fiscale administratie bijvoorbeeld inkomstenjaren na de drie jaar bedoeld in artikel 333, lid 1 WIB wenst te onderzoeken, zal zij een kennisgeving van aanwijzingen van fraude naar de belastingplichtige moeten sturen alvorens haar verzoek om internationale uitwisseling van informatie te versturen.

De situatie is anders wanneer de fiscale administratie informatie uit het buitenland ontvangt in het kader van de internationale gegevensuitwisseling. In dit geval geldt een buitengewone onderzoekstermijn op grond van artikel 333/2 WIB 1992 (zie *infra*).

C. Verbod op fishing expedition

Wanneer de belastingautoriteiten een verzoek om internationale gegevensuitwisseling naar een ander land sturen of wanneer ze een onderzoek willen instellen op basis van informatie die ze uit het buitenland hebben ontvangen (bijvoorbeeld na ontvangst van een CRS-formulier), moeten ze zich onthouden van “*fishing expedition*”. Zij dienen zich te beperken tot de vragen die verband houden met de informatie waarover ze al beschikken of die ze hebben verkregen via de internationale gegevensuitwisseling. De verzoeken mogen aldus niet te ruim zijn.⁹⁰

90 De Kamer, Vragen en Antwoorden 2017-2018, QRVA 54/140 dd. 18 december 2017, p. 332 ; Gent, 7 mei 2019, rolnr. 2018/AR/159, www.taxwin.be (In een Belgische context: het hof van beroep te Gent oordeelde in een arrest van 7 mei 2019 dat het opvragen van alle bankgegevens van de rekeningen van de belastingplichtige niet voldoende ‘gericht’ was en dus een onwettige fishing expedition vormde, aangezien er geen enkele verrichting gekend was waarvoor een verder onderzoek zou moeten gebeuren).

In het kader van CRS-dossiers stuurt de fiscale administratie, na ontvangst van buitenlandse financiële informatie, een verzoek om inlichtingen waarin ze de belastingplichtige vraagt om de informatie die ze uit het buitenland heeft ontvangen, aan te vullen. Deze vragen om inlichtingen zijn echter te uitgebreid. Ze hebben in het bijzonder betrekking op de identificatie van alle begunstigden van de buitenlandse rekening, de aard van de rekening en de fondsen die ze bevat, het al dan niet bestaan van juridische constructies, het beheer van het kapitaal, de aard en de omvang van de toerekeningen, het hebben van buitenlandse onroerende goederen, enzovoort. Deze vragen om inlichtingen komen neer op een “*fishing expedition*” die niet wettelijk zijn toegestaan. Voor zover wij weten, hebben de rechtbanken en de hoven zich nog niet kunnen uitspreken over deze inmiddels vaste praktijk van de fiscale administratie.

3.3. Specifieke beperkingen ten gevolge van de onderzoeks- en de aanslagtermijnen

3.3.1. Algemene principes

Artikel 358, §1, 2° en §3 WIB luiden als volgt:

“§1 De belasting of de aanvullende belasting mag worden gevestigd, zelfs nadat de in artikel 354 bedoelde bepaalde termijn is verstreken ingeval:

[...]

2° ofwel het bekomen van inlichtingen uit het buitenland, waarvoor een rechtsgrond bestaat die het uitwisselen van inlichtingen regelt in verband met een belasting waarop die rechtsgrond van toepassing is, ofwel het in artikel 333/2 bedoelde onderzoek ten gevolge van het bekomen van dergelijke inlichtingen uitwijst dat belastbare inkomsten 6, of verschuldigde roerende voorheffing of bedrijfsvoorheffing in België niet werden aangegeven:

a) in de loop van één der vijf jaren vóór het jaar waarin de inlichtingen ter kennis van de Belgische administratie werden gebracht;

b) ingeval van bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, in de loop van één der zeven jaren vóór het jaar waarin de inlichtingen ter kennis van de Belgische administratie werden gebracht;

[...]

§3 In het geval bedoeld in § 1, 2°, moet de belasting of de aanvullende belasting worden gevestigd binnen de vierentwintig maanden te rekenen vanaf de datum waarop de Belgische administratie kennis draagt van de inlichtingen bedoeld in § 1, 2°.”

Gebruik van internationale inlichtingen door de fiscale administratie

Artikel 358 WIB voorziet in bepaalde gevallen in een bijzondere aanslagtermijn van 12 of 24 maanden. Met deze termijnen kan de fiscale administratie bepaalde inkomsten belasten ondanks het verstrijken van de gewone aanslagtermijn van 3 of de buitengewone aanslagtermijn van 7 jaar waarin artikel 354 WIB voorziet. Artikel 358, §1, 2° WIB verwijst naar de bijzondere situatie waarin de fiscale administratie informatie uit het buitenland heeft ontvangen waaruit blijkt dat er bepaalde inkomsten niet zijn aangegeven tijdens een van de vijf jaren die voorafgaan aan het jaar waarin de informatie hen ter kennis is gekomen. In dit geval heeft de belastingdienst een termijn van 24 maanden vanaf de datum van ontvangst van de informatie om de inkomsten te belasten (art. 358, §3 WIB 92). In het verleden, vóór de automatische internationale gegevensuitwisseling (CRS/FATCA), ontving de fiscale administratie meestal informatie op verzoek of spontaan van een buitenlandse administratie. In principe werd deze informatie gecontroleerd door de buitenlandse administratie en als correct beschouwd. De CRS/FATCA-uitwisseling van informatie werkt anders: de rapportering is geautomatiseerd en wordt uitgevoerd door financiële instellingen. De doorgestuurde informatie kan dus onjuist of onvolledig zijn. De fiscale administraties moeten de informatie kunnen controleren en zo nodig aanvullen. Daarom heeft de Wetgever een nieuwe bijzondere onderzoekstermijn ingevoerd die de fiscale administraties toelaat om onderzoeken uit te voeren “voor de jaren vermeld in artikel 358, §1, 2° WIB”.

Dit is opgenomen in artikel 333/2 WIB dat luidt als volgt:

“Onverminderd de toepassing van artikel 333, kan de administratie binnen de aanslagtermijn van artikel 358, § 3, de in dit hoofdstuk bedoelde onderzoekingen verrichten voor de in artikel 358, § 1, 2°, vermelde jaren.”

Artikel 333/2 WIB geeft de fiscale administratie dus een bijzondere onderzoekstermijn van 24 maanden toegekend vanaf de datum waarop de informatie uit het buitenland hun ter kennis is gekomen.

De Wetgever heeft deze bijzondere onderzoekstermijn gekoppeld aan de bijzondere aanslagtermijn van artikel 358, §1, 2° WIB 1992, aangezien artikel 333/2 WIB 1992 bepaalt dat:

“kan de administratie binnen de aanslagtermijn van artikel 358, § 3, de in dit hoofdstuk bedoelde onderzoekingen verrichten voor de in artikel 358, § 1, 2°, vermelde jaren.”

3.3.2. Administratief standpunt

De toename van de belastingen die worden geheven op basis van artikel 358, §1, 2° WIB na de invoering van de CRS en FATCA heeft aanleiding gegeven tot een relatief belangrijk geschil over de interpretatie van deze bepaling.

De fiscale administratie is van mening dat artikel 358, 2° WIB haar toelaat om systematisch de vijf aanslagjaren voorafgaand aan het jaar waarin zij de informatie uit het buitenland heeft ontvangen te belasten en te onderzoeken (op basis van artikel 333/2 WIB). Zij meent zich niet te moeten beperken tot de jaren waarop de uit het buitenland ontvangen informatie betrekking heeft. Concreet betekent dit dat wanneer zij in 2023 een CRS-formulier ontvangt met informatie die betrekking heeft op het aanslagjaar 2021, zij van mening is dat zij de aanslagjaar 2018 tot en met 2022 kan belasten en onderzoeken, en niet alleen het aanslagjaar 2021.

3.3.3. Standpunten van de rechtbanken van eerste aanleg te Antwerpen en te Luik

Tot op heden hebben, voor zover ons bekend, alleen de rechtbanken van eerste aanleg van Antwerpen en Luik zich over deze kwestie uitgesproken. In 2022 en 2023 stelden zij de belastingplichtige in het gelijk en oordeelden zij dat de bijkomende onderzoeken die de fiscale administratie had verricht op basis van artikel 333/2 WIB 1992 enkel betrekking kunnen hebben op de jaren bedoeld in artikel 358, §1, 2° WIB. Dit zijn de jaren waarvoor de fiscale administratie informatie uit het buitenland heeft ontvangen. Artikel 333/2 WIB 1992 staat hen niet toe om aanvullende onderzoeken uit te voeren voor jaren voorafgaand aan die waarvoor de fiscale administratie informatie uit het buitenland heeft verkregen.

Bij wijze van voorbeeld: in 2023 wordt informatie uit het buitenland ontvangen met betrekking tot inkomsten van 2021. Dit zou de basis kunnen vormen voor een onderzoek dat in 2023 ten gevolge van artikel 333/2 WIB alleen met betrekking tot de inkomsten van het inkomstenjaar 2021 wordt uitgevoerd. Dergelijke onderzoeken zouden onwettig zijn met betrekking tot de inkomsten van 2017 tot 2019, aangezien deze jaren niet onder artikel 333/2 WIB zouden vallen en ook niet onder de gewone onderzoekstermijn van drie jaar waarin artikel 333, tweede lid WIB voorziet.

Zoals aangegeven in de voorbereidende werkzaamheden voor de programmawet van 1 juli 2016 (zie hieronder), had de Wetgever met de invoering van artikel 333/2 WIB tot doel de fiscale administratie de mogelijkheid te bieden om bijkomende onderzoeken uit te voeren om de juistheid van de uit het buitenland ontvangen gegevens (die automatisch en dus zonder controle werden uitgewisseld) te verifiëren en om de

ontbrekende gegevens te verkrijgen. Dit moet haar in staat stellen om de belastingheffing vast te stellen op de belastbare inkomsten die uit de buitenlandse gegevens blijken.

De rechtbanken van eerste aanleg van Antwerpen en Luik rechtvaardigden hun beslissing dan ook door te verwijzen naar de parlementaire werkzaamheden van de programmawet van 1 juli 2016 die artikel 358, §1, 2° WIB 1992 wijzigde in die zin:

“In de huidige stand van de wetgeving bestaat er enkel een aanslagtermijn van 24 maanden (art. 358, § 3, WIB 92), wanneer een controle of een onderzoek door de bevoegde autoriteit van een land, waarmee België een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting heeft gesloten in verband met een belasting waarop die overeenkomst van toepassing is, uitwijst dat belastbare inkomsten in België niet werden aangegeven. Dit wil zeggen dat de uit het buitenland verkregen gegevens moeten volstaan om een aanslag te vestigen zonder het verrichten van bijkomende onderzoekdaden. Aangezien heel wat buitenlandse inlichtingen momenteel het resultaat zijn van een automatische gegevensuitwisseling waaraan geen enkel onderzoek is voorafgegaan, is het noodzakelijk van de bestaande aanslagtermijn voor buitenlandse inlichtingen van 24 maanden eveneens een onderzoekstermijn te maken, zodat er, indien nodig bijkomende onderzoekdaden kunnen worden verricht, zelfs als de gewone onderzoekstermijn van drie jaar reeds verlopen is.”⁹¹

[...]

Niet alleen onderzoek en controle in het kader van een dubbel belastingverdrag kan aanleiding geven tot een aanslagtermijn maar ook alle soorten inlichtingen die worden uitgewisseld. Omdat een inlichting die wordt uitgewisseld niet altijd direct uitwijst wat de juiste verschuldigde belasting is, moet men een vraag om inlichtingen sturen om te zien of de inlichting wel correct is. Meer is er meestal niet nodig. Om zorgvuldig te kunnen werken, moet de fiscus een onderzoek kunnen voeren, wat momenteel ontbreekt. Daarom is een onderzoekstermijn ingevoerd.” (eigen onderlijning).⁹²

In haar vonnis van 11 januari 2023 heeft de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen de aanslagen voor de aanslagjaren 2015 tot en met 2017 (d.w.z. de jaren waarop de uit het buitenland ontvangen informatie geen betrekking had) vernietigd, waarbij de rechter heeft geoordeeld dat:

“Door de invoering van artikel 333/2 WIB 92 kreeg de administratie, naast de reeds bestaande extra aanslagtermijn van 24 maanden, ook een extra onderzoekstermijn. De koppeling van deze extra onderzoekstermijn aan de bijzondere aanslagtermijn betekent dat het onderzoek verband moet houden met de verkregen buitenlandse inlichtingen en de mogelijk belastbare inkomsten die niet in België zouden zijn aangeven.

Te dezen staat het vast dat verweerder enkel inlichtingen heeft ontvangen vanuit Zwitserland voor de inkomstenjaren 2017 en 2018.

Eiser steelt dan ook terecht dat deze inlichtingen enkel de basis kunnen vormen voor een onderzoek in de zin van artikel 333/2 WIB 92 voor de aanslagjaren 2018 en 2019 en geenszins voor de voorgaande aanslagjaren zodoende is vraag om inlichtingen d.d. 5 maart 2020 m.b.t. de aanslagjaren voorafgaandelijk aan aanslagjaar 2018 onrechtmatig en kan de bijzondere aanslagtermijn van artikel 358, §1er, 2° WIB 92 niet toegepast worden.

De rechtbank oordeelt dat verweerder niet aantoonde dat aan voorwaarden van artikel 358, §1er, 2° WIB 92 werd voldaan opdat de bijzondere aanslagtermijn van toepassing zou zijn.

Op basis van deze vaststelling is de vordering van eiser in die mate gegrond en dienen de betwiste aanslagen gevestigd op 23 juli 2020 voor aanslagjaar 2015 (kohierartikel 606800298), op 26 augustus 2020 voor aanslagjaar 2016 (kohierartikel 608655620) en op 21 augustus 2020 voor aanslagjaar 2017 (kohierartikel 608605114) vernietigd te worden wegens verjaring⁹³.

De rechtbank motiveerde haar beslissing aldus op de voorbereidende werkzaamheden, maar ook op het uitzonderlijk karakter van de termijn van artikel 358, 2°, WIB ten opzichte van artikel 354 WIB, aangezien dit artikel de fiscale administratie toelaat de belasting vast te stellen “zelfs na het verstrijken van de termijn van artikel 354”. Artikel 358 WIB betreft de uitzondering en moet strikt worden uitgelegd.⁹⁴

93 Rb. Antwerpen, 11 januari 2023, rolnr. 21/4447/A, www.monkey.be.

94 Antwerpen 27 april 2021, *Fisc. Koer.*, 2021, nr. 10, p. 246-250 die ook verwijst naar het arrest van het Grondwettelijk Hof van 21 december 2004, nr. 2004/214, overweging B.5.

De rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen bevestigde dan ook dat de informatie met betrekking tot de inkomstenjaren 2017 en 2018 enkel de basis kon vormen voor een onderzoek van de inkomstenjaren 2017 en 2018 zelf, en in geen geval van eerdere jaren. Het verzoek om inlichtingen was derhalve onrechtmatig. Bijgevolg kon de aanslagtermijn van artikel 358, §1, 2° WIB niet worden toegepast op de aanslagjaren 2015, 2016 en 2017. Het Hof vernietigde daarom de aanslagen voor deze aanslagjaren.

De rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen heeft in haar vonnissen van 21 december 2022⁹⁵ en 3 maart 2023 precies hetzelfde geoordeeld, met dezelfde motivering.⁹⁶

De rechtbank van eerste aanleg te Luik heeft dezelfde interpretatie gehanteerd als haar Antwerpse collega. In haar vonnis van 13 juni 2022 verduidelijkt de rechtbank van eerste aanleg te Luik de interpretatie van de artikelen 358, §1, 2° en 333/2 van het WIB. De rechtbank verduidelijkt de toepassing van deze bepalingen en oordeelde als volgt:⁹⁷

« Il ressort de cette disposition que l'administration peut procéder à des investigations dans le délai de 24 mois visé à l'article 358 § 3 du C.I.R. 92 pour les cinq années précédant l'année de l'obtention de l'information par l'administration de manière à compléter cette information pour les périodes visées par ladite information.

En effet, cette disposition n'a pas pour effet d'étendre les investigations aux cinq années précédant l'obtention de l'information, quelle que soit la période visée par l'information ainsi qu'il ressort des travaux préparatoires de la loi-programme du 1er juillet 2016(1) [...] ».

Vrije vertaling :

« Uit deze bepaling volgt dat de belastingadministratie binnen de termijn van 24 maanden bedoeld in artikel 358, § 3, W.I.B. 92 onderzoeken kan uitvoeren voor de vijf jaar die voorafgaan aan het jaar waarin de informatie door de belastingadministratie werd verkregen, teneinde de informatie aan te vullen voor de periodes waarop deze informatie betrekking heeft.

Deze bepaling heeft immers niet tot gevolg dat de onderzoeken worden uitgebreid tot de vijf jaar die voorafgaan aan het jaar waarin de inlichtingen zijn verkregen, ongeacht de periode waarop de inlichtingen betrekking hebben, zoals blijkt uit de voorbereidende werkzaamheden voor de programmawet van 1 juli 2016(1) [...] » (eigen onderlijning)

95 Rb. Antwerpen 21 december 2022, rolnr. 21/2394/A, www.monkey.be.

96 Rb. Antwerpen, 3 maart 2023, rolnr. 21/4606/A, www.taxwin.be.

97 Rb. Luik 13 juni 2022, rolnr. 20/3936/A

Gebruik van internationale inlichtingen door de fiscale administratie

De fiscale administratie is tegen deze beslissingen in beroep gegaan. We zullen moeten afwachten of de uitspraken worden bevestigd door het hof van beroep in Antwerpen en Luik.

Er bestaat nog een ander argument dat kan worden aangewend. De belastingadministratie heeft 24 maanden de tijd om de belasting vast te stellen op basis van de uitgewisselde informatie.⁹⁸ Volgens de interpretatie van de fiscale administratie heeft zij, als zij informatie ontvangt over bijvoorbeeld het inkomstenjaar 2017, 24 maanden om de belasting vast te stellen. Als artikel 358 WIB zo moet worden geïnterpreteerd dat de vijf jaren voorafgaand aan het jaar waarin de informatie is verkregen, systematisch kunnen worden onderzocht en belast, zou dit betekenen dat de belastingdienst elk jaar, gedurende vijf jaar, een nieuwe “kans” krijgt om de inkomsten van 2017 te belasten als ze de periode van 24 maanden laat verstrijken. De conclusie zou zijn dat een belastingplichtige met een buitenlandse rekening altijd kan worden gecontroleerd gedurende 5 jaar en dat de 24-maandstermijn van artikel 358, §3 WIB geen nut heeft.

In de hierboven genoemde zaken is niet ingegaan op de mogelijkheid om gebruik te maken van onrechtmatig verkregen informatie op basis van de Antigoon-doctrine. De (volstrekt logische) reden hiervoor is dat de uitspraak voornamelijk betrekking heeft op de toepassing van artikel 358 WIB. In de uitspraken werd geconcludeerd dat de informatie die in het antwoord op de vraag om inlichtingen was ontvangen, onrechtmatig was verkregen voor eerdere aanslagjaren, maar ook dat de aanslagen nietig waren wegens verjaring. De aanslagjaren in kwestie waren verjaard omdat artikel 358 WIB niet van toepassing was en het gewone belastingtijdvak van artikel 354 WIB was verstreken. Bijgevolg zouden de aanslagen nog steeds nietig zijn, zelfs als het onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal op basis van de Antigoon-doctrine had kunnen worden gebruikt.

4. Conclusie

De internationale uitwisseling van informatie heeft zich de laatste jaren sterk ontwikkeld, vooral op het vlak van geautomatiseerde gegevensuitwisseling. CRS en FATCA op financieel gebied waren een belangrijke stap in deze ontwikkeling. In het tijdperk van grotere fiscale transparantie zal het aantal internationale database blijven toenemen.

De technische middelen waarover fiscale administraties beschikken, in het bijzonder IT-middelen, zijn aanzienlijk verbeterd. Met de explosieve groei van vrijwel geautomatiseerde controles op basis van CRS in 2018 is de Belgische administratie nu in staat om grote hoeveelheden informatie efficiënt te verwerken.

Het gebruik van deze gegevens heeft geleid tot nieuwe discussies tussen de fiscale administratie en de belastingplichtigen. De eerste zaken komen druppelsgewijs binnen bij de hoven en rechtbanken die, afhankelijk van hun beslissingen, de grenzen van de administratie bij het gebruik van informatie uit het buitenland verduidelijken en/of in herinnering brengen. Discussies over de interpretatie van de artikelen 358, 2° en 333/2 WIB hebben geleid tot rechtspraak in het voordeel van de belastingplichtige, die nog moet worden bevestigd door de hogere rechtspraak. Er wordt reikhalzend uitgekeken naar deze uitspraken, aangezien de fiscale administratie volhardt in haar extensieve interpretatie van voormelde bepalingen.

In de tussentijd zullen er andere geschillen ontstaan over deze andere kwesties, zoals de extreem ruime verzoeken om inlichtingen op basis van informatie uit het buitenland, die neerkomen op *fishing expeditions*. Met andere woorden, dit gebied zal onvermijdelijk evolueren en moet nauwlettend in de gaten worden gehouden.

TUERLINCKX TAX LAWYERS

is een nationaal georiënteerd advocatenkantoor gespecialiseerd in fiscaal recht. Het kantoor adviseert en begeleidt bedrijven, organisaties en particulieren bij fiscale vragen en fiscaal-juridische procedures en geschillen.



www.tuerlinckx.eu/nl

Linkedin



Kantoor Antwerpen

Van Putlei 14
B-2018 Antwerpen
T. +32 3 206 21 10

Kantoor Charleroi

Avenue Général Michel 3
B-6000 Charleroi
T +32 7 118 37 24

Kantoor Hasselt

Eikenenweg 73
B-3520 Zonhoven
T. +32 11 152 799