



MELDINGSPLICHT GRENSOVERSCHRIJDENDE CONSTRUCTIES: EERSTE MELDINGEN AL TEGEN BEGIN 2021

Reeds op 25 juni 2018 is de Europese Richtlijn 2018/822 van 25 mei 2018, ook wel "Directive on Administrative Cooperation" of "DAC 6" genoemd, in werking getreden. Deze richtlijn verplicht boekhouders, fiscale adviseurs, advocaten en andere tussenpersonen om agressieve grensoverschrijdende constructies te melden aan de fiscus. Vervolgens zullen de verkregen gegevens uitgewisseld worden met de fiscale autoriteiten van de andere betrokken landen (zie ook Fiscale Wenken nr. 2018/24). De lidstaten kregen tijd tot 31 december 2019 om deze richtlijn om te zetten in hun nationale wetgeving. Met de publicatie van de wet van 20 december 2019 (BS 30 december 2019) was België nog net op tijd met de implementatie van de richtlijn in haar interne wetgeving.

WELKE CONSTRUCTIES MOETEN WORDEN GEMELD?

Niet alle fiscale constructies moeten binnenkort worden gemeld. De verplichting geldt enkel voor grensoverschrijdende fiscale constructies die voldoen aan minstens één van de opgesomde wezenskenmerken, die een indicatie zijn van een mogelijk risico op belastingontwijking.

GRENSOVERSCHRIJDENDE CONSTRUCTIES

Vooreerst moet er dus sprake zijn van "**een constructie**". De richtlijn en de Belgisch wet voorzien niet in een specifieke definitie. De memorie van toelichting bij de wet geeft wel mee dat het begrip kadert binnen de fiscale planningsstructuren die belastbare winsten verschuiven naar gunstigere belastingregimes of de totale belastingdruk op een belastingplichtige erdoor verlagen (DOC 54 0791/001, 8). Dit laat een ruime draagwijdte toe. Toch is een zekere actieve houding vanwege de belastingplichtige vereist. Zo kan een eenzijdig optreden van een overheidsdienst niet als een constructie worden beschouwd (0791/001, 7). Ook de op zichzelf staande toepassing van een nationaal belastingregime, zoals bijvoorbeeld de regeling van de aftrek voor innovatie-inkomsten, vormt op zich geen constructie (0791/001, 7).

Daarnaast moet de constructie ook "**grensoverschrijdend**" zijn. De regelgeving viseert m.a.w. enkel constructies die meer dan één lidstaat ofwel een lidstaat en een derde land betreffen. Dit is bijvoorbeeld wanneer de deelnemers aan de constructie hun fiscale woonplaats in verschillende rechtsgebieden hebben. Er is echter ook sprake van een grensoverschrijdende constructie wanneer de constructie mogelijks gevolgen heeft voor de automatische uitwisseling van inlichtingen of het vaststellen van de uiteindelijk belanghebbende.

WEZENSKENMERKEN OF "HALLMARKS"

De doelstelling van DAC 6 is dat de belastingdiensten van de verschillende lidstaten informatie verkrijgen i.v.m. mogelijk agressieve fiscale constructies waarmee belastingen ontweken





worden. Om te kunnen bepalen welke constructies precies moeten gerapporteerd worden, werden er zogenaamde “**wezenskenmerken**” of “**hallmarks**” in het leven geroepen. Dit zijn eigenschappen of kenmerken van een grensoverschrijdende constructie die gelden als een indicatie van een mogelijk risico op belastingontwijking. Deze wezenskenmerken kunnen onverdeeld worden in **5 categorieën**:

Categorie A	Bevat algemene wezenskenmerken die vaak terugkomen bij structuren voor belastingontwijking, zoals confidentialiteitsclausules, gestandaardiseerde documenten en vergoedingen die afhangen van het fiscale voordeel dat de constructie oplevert.
Categorie B	Bevat technische elementen die vaak aanwezig zijn bij constructies gericht op belastingontwijking, zoals bepaalde grensoverschrijdende betalingen, dezelfde aftrek in meer dan één land, betalingen tussen verbonden ondernemingen.
Categorie C	Bevat kenmerken i.v.m. grensoverschrijdende transacties , zoals bepaalde grensoverschrijdende betalingen, dezelfde aftrek in meer dan één land, betalingen tussen verbonden ondernemingen.
Categorie D	Bevat specifieke wezenskenmerken i.v.m. de automatische uitwisseling van inlichtingen en uiteindelijk belang . Dit wezenskenmerk heeft o.m. betrekking op zowel fiscale planningsstructuren die worden of kunnen worden gebruikt om de wettelijke vereisten van de toepasselijke CRS-wetgeving te omzeilen of belemmeren, als op fiscale planningsstructuren die gebaseerd zijn op een incorrecte uitlegging of een incorrecte toepassing van die wetgeving.
Categorie E	Bevat kenmerken die in verband staan met verrekenprijzen , zoals een constructie met een overdracht van moeilijk te waarderen immateriële activa.

Voor een meer gedetailleerde omschrijving van de wezenskenmerken verwijzen we naar het overzicht opgenomen in het nieuwe **artikel 326/2 WIB92**. Naar verluidt is er ook een circulaire op komst die deze wezenskenmerken verder zou verduidelijken.

“MAIN BENEFIT TEST”

Merk op dat dus ook grensoverschrijdende constructies die niet louter fiscaal geïnspireerd zijn, maar wel één van bovenstaande kenmerken bevatten, zullen moeten gerapporteerd worden. Voor bepaalde van de wezenskenmerken moet echter ook voldaan zijn aan de “**main benefit test**” opdat de constructie doorgegeven moet worden.

Aan deze test is voldaan als kan worden aangetoond dat “*het belangrijkste voordeel of één van de belangrijkste voordelen die van een constructie redelijkerwijs te verwachten valt, gelet op alle relevante feiten en omstandigheden, **het verkrijgen van een belastingvoordeel** is*” (nieuw art. 326/2, lid 2 WIB92). Er wordt geacht sprake te zijn van een “belastingvoordeel” in **onder meer** volgende gevallen:

- Een bedrag dat niet in de belastinggrondslag is opgenomen;
- De belastingplichtige die geniet van een aftrek;
- Er een verlies is geleden voor belastingdoeleinden;
- Er geen bronheffing is verschuldigd en de buitenlandse belasting wordt gecompenseerd.





We menen dat voornamelijk de zinsdelen “redelijkerwijs te verwachten” en “gelet op alle relevante feiten en omstandigheden” in de praktijk ongetwijfeld tot heel wat discussie zullen leiden...

De main benefit test zal moeten toegepast worden bij de wezenskenmerken van **categorie A en B**. Daarnaast is de test ook gekoppeld aan enkele van de kenmerken opgenomen in **categorie C** (zie art. 326/2, lid 6, 1°, b) eerste streepje, c) en d).

WIE MOET MELDEN?

INTERMEDIAIRS

In eerste instantie zijn het de **tussenpersonen** bij de constructie (**de “intermediairs”**) die de melding moeten doen. Zij zijn echter slechts onderworpen aan deze verplichting indien zij een zekere band hebben met één van de betrokken lidstaten. Bijvoorbeeld: de intermediair is fiscaal inwoner van één van de lidstaten of beschikt er over een vaste inrichting.

We kunnen **twee categorieën** van intermediairs onderscheiden:

1. Een intermediair kan vooreerst de persoon zijn die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbiedt, opzet, beschikbaar maakt voor implementatie of de implementatie ervan beheert (ook wel een “**promotor**” genoemd). We kunnen hierbij denken aan fiscale adviseurs, belastingconsulenten en (fiscale) advocaten.
2. Daarnaast omvat dit begrip ook elke persoon die, rechtstreeks of via andere personen, toegezegd heeft hulp, bijstand of advies te verstrekken m.b.t. het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of beheren van de implementatie van de meldingsplichtige constructie (i.e. een “**service provider**” of “**dienstverlener**”). Dit zou bijvoorbeeld de bedrijfsrevisor of de notaris kunnen zijn.

Er werd duidelijk gekozen voor een zo ruim mogelijke omschrijving. Gelukkig geeft de memorie van toelichting alvast enkele voorbeelden die niet onder de meldingsplicht vallen:

- Een intermediair die louter een factuur boekhoudkundig verwerkt, zonder verdere betrokkenheid bij een meldingsplichtige constructie, kan niet als meldingsplichtig beschouwd worden (0791/001, 10).
- Algemene beschouwingen of risicoanalyses zoals bv. het louter uitvoeren van een due diligence bij een overname, worden niet geïncasseerd (0791/001, 10).
- Wanneer een intermediair een rechtspersoon is die werknemers tewerkstelt, dan kan de aansprakelijkheid van de intermediair ingevolge deze wetgeving niet ten laste vallen van die werknemers, in zoverre zij geen managementfunctie uitoefenen (0791/001, 10).
- Een adviseur die louter een “tweede mening” geeft over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie wordt niet aanzien als intermediair, althans voor zover zijn opinie de constructie niet wijzigt. Wanneer deze adviseur op enigerlei wijze een bijdrage, wijziging of suggestie doet m.b.t. de reeds bestaande constructie, dan wordt hij echter wel als meldingsplichtige intermediair aangemerkt (0791/001, 15).





WAT ALS U NIET VOLLEDIG OP DE HOOGTE BENT?

Een intermediair heeft **geen actieve zoekplicht**. De regeling voorziet dan ook in een uitzondering voor de persoon die niet wist en niet redelijkerwijs kon weten dat hij bij een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie betrokken was. De intermediair kan dit bewijs leveren a.d.h.v. de relevante feiten en omstandigheden, de beschikbare informatie en zijn relevante deskundigheid en begrip ervan.

ONTHEFFING VAN DE MELDINGSPLICHT

Indien er **meerdere intermediairs** betrokken zijn bij dezelfde meldingsplichtige constructie, dan zijn zij in principe allemaal onderworpen aan de meldingsplicht. Een intermediair kan echter ontheven worden van deze verplichting indien hij kan aantonen dat de inlichtingen reeds verstrekt zijn door een andere intermediair. Dit kan op basis van een schriftelijk bewijs, dat het referentienummer en de samenvatting van de eerdere melding bevat (nieuw art. 326/6 WIB92).

Daarnaast kan de intermediair ook ontheffing vragen van de meldingsplicht wanneer deze verplichting een inbreuk zou vormen op zijn **beroepsgeheim** (nieuw art. 326/7, §1 WIB92). In dergelijke situatie is de intermediair er wel toe gehouden de tussenpersonen schriftelijk en gemotiveerd op de hoogte te brengen, zodat zij alsnog kunnen instaan voor de melding. Indien er geen andere intermediair betrokken is, dan moet de belastingplichtige op dezelfde wijze op de hoogte gebracht worden van de meldingsplicht. Deze laatste kan eventueel schriftelijke toelating geven aan de intermediair om toch de melding te doen (nieuw art. 326/7, §2 WIB92).

De memorie van toelichting laat blijken dat het invoeren van het beroepsgeheim hierbij niet de algemene regel mag worden. Het beroepsgeheim zou enkel gelden voor zover het gaat om de bepaling van de rechtspositie of om de verdediging van de belastingplichtige in een rechtsgeding (0791/001, 19).

MELDINGSPLICHT VOOR DE BELASTINGPLICHTIGE

In bepaalde gevallen zal het de belastingplichtige zelf zijn die moet instaan voor de melding. Meer specifiek kan deze situatie zich voordoen wanneer er geen intermediair betrokken is, of wanneer deze (bv. omwille van beroepsgeheim) ontheven is van de meldingsplicht (nieuw art. 326/8 WIB92).

WELKE GEGEVENS MOETEN GERAPPORTEERD WORDEN?

De inlichtingen die moeten meegedeeld worden omvatten o.a. de identificatiegegevens van de intermediairs en de belastingplichtige, de wezenskenmerken die bij de constructie van toepassing zijn, de datum van implementatie ervan, een samenvatting van de inhoud, enz. (nieuw art. 338, §6/4 WIB92).



TEGEN WANNEER MELDEN?

CONSTRUCTIES OP MAAT

De gegevens moeten aan de Belgische fiscus verstrekt worden **binnen de 30 dagen**, te rekenen vanaf het hierna vermelde geval dat het eerst plaatsvindt:

- 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.

MARKTKLARE CONSTRUCTIES

“**Marktklare constructies**” zijn daarenboven onderworpen aan een periodieke rapportering. Een marktklare constructie is een constructie die “kant en klaar” aangeboden wordt door intermediairs, zonder dat er noemenswaardige aanpassingen nodig zijn voor de implementatie. Er komt als het ware geen fiscale spitsvondigheid meer aan te pas. Een voorbeeld hiervan is een advies om via boekhoudkundige ingrepen dubbele belastingvoordelen te beogen door de aandelen van een exploitatievennootschap in een holdingvennootschap onder te brengen, en de aandelen van die holdingvennootschap in verschillende landen te laten transiteren (0791/001, 11).

In het geval van een marktklare constructie moet de intermediair bijkomend **elke drie maanden** een verslag opstellen met een overzicht van de nieuwe inlichtingen. Aangezien deze periodieke rapportering niet doorgeschoven kan worden naar de belastingplichtige, zal de tussenpersoon voor deze verplichting geen vrijstelling omwille van beroepsgeheim kunnen inroepen.

SANCTIES

De richtlijn verplicht de lidstaten om te voorzien in sancties die “doeltreffend, evenredig en afschrikkend” zijn. Om hieraan te voldoen, heeft de Belgische wetgever volgende **geldboetes** ingevoerd (nieuw art. 445, §4 WIB92):

	ZONDER bedrieglijk opzet of oogmerk om te schaden	MET bedrieglijk opzet of oogmerk om te schaden
Onvolledig verstrekken van de inlichtingen	1.250 EUR - 12.500 EUR	2.500 EUR – 25.000 EUR
Niet of laattijdig verstrekken van de inlichtingen	5.000 EUR – 50.000 EUR	12.500 EUR – 100.000 EUR

De schalen van de administratieve geldboetes die intermediairs en betrokken belastingplichtigen riskeren, werden via een KB van 20 mei 2020 vastgelegd.





VANAF WANNEER MOET U MELDEN?

De nieuwe meldingsplicht is in werking getreden op **1 juli 2020**. Gezien de coronacrisis, en gelet op het politiek akkoord tussen de EU-lidstaten omtrent een uitstel, kent de Belgische fiscus echter **via administratieve tolerantie** een **uitstel** toe van 6 maanden.

Concreet moet rekening gehouden worden met volgende termijnen voor de meldingen aan de Belgische bevoegde autoriteit:

	TERMIJN
Bestaande meldingsplichtige constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 30 juni 2020	Melden tegen uiterlijk 28 februari 2021 (i.p.v. tegen 31 augustus 2020)
Start 30-dagen periode	Vanaf 1 januari 2021 voor: <ul style="list-style-type: none"> • <u>Constructies die tussen 1 juli 2020 en 31 december 2020</u> ofwel beschikbaar gemaakt zijn voor implementatie, ofwel gereed zijn voor implementatie, ofwel waarvan de eerste stap is geïmplementeerd; • <u>Tussenpersonen die tussen 1 juli 2020 en 31 december 2020</u> bijstand of advies verstrekken m.b.t. een meldingsplichtige constructie.
Eerste periodiek rapport over een "marktklare constructie"	Uiterlijk 30 april 2021 rapporteren

Dit uitstel van de rapportagetermijnen geldt zowel voor de federale als voor de regionale belastingen waarvan de FOD Financiën instaat voor de dienst van de belasting.

