

# DE FISCALE NALEVINGSKOSTEN IN HET PERSPECTIEF VAN HET EIGENDOMSRECHT EN DE VRIJHEID VAN ONDERNEMERSCHAP

*Voordracht International Fiscal Association 25 april 2023*

Felix Desmytere

# OVERZICHT

---

# OVERZICHT

- Voorwerp van het onderzoek en probleemstelling
- Centrale onderzoeksvraag
- Methode
- Onderzoekresultaten
- Besluit

# VOORWERP VAN HET ONDERZOEK EN PROBLEEMSTELLING

# VOORWERP VAN HET ONDERZOEK

## **Nalevingskosten:**

*“De kosten die belastingplichtigen en/of derden ingevolge een wettelijke verplichting moeten maken met het oog op het garanderen of faciliteren van de heffing of invordering van belastingen”*

# PROBLEEMSTELLING

## *Dubbel perspectief*

### Toename van de nalevingskosten

- Studie Europese Commissie inzake fiscale nalevingskosten KMO's (2018-2022)
  - Formele fiscale verplichtingen: jaarlijks 204 miljard euro
  - Nalevingskosten vertegenwoordigen 1,9% van de bedrijfsomzet

# PROBLEEMSTELLING

## *Dubbel perspectief*

### 1. Algemene toename van de nalevingskosten

- Primaire driver: complexiteit van het belastingrecht
  - **Systeemcomplexiteit**: rechtsregels afkomstig van diverse regelgevende niveaus
    - Belgische staatsstructuur, Europese Unie, OESO
  - **Regelcomplexiteit**
    - Frequente wijzigingen, onduidelijke terminologie

# PROBLEEMSTELLING

## *Dubbel perspectief*

2. Toename van nalevingskosten voor specifieke categorieën van rechtsonderhorigen;
  - Wetgever maakt gebruik van bestaande organisatie, structuur en kennis van rechtsonderhorige
  - Verplichtingen kaderen buiten de eigen belastingplicht
    - OESO: belastingheffing zonder de belastingplichtige
    - Opvoeren van de strijd tegen belastingontwijking- en ontduiking
  - Afwentelen van overheidstaken: heffen en innen van belastingen



# PROBLEEMSTELLING

## *Gevolgen*

- Directe financiële kosten voor rechtsonderhorigen
- Daling van de productiviteit en het concurrentievermogen
  - Verhoogde drempel bij aanvang economische activiteit
  - Suboptimaal gebruik van bedrijfsmiddelen: gedwongen beperking of beëindiging ondernemersactiviteiten
  - Regressief karakter: kleine en middelgrote ondernemingen
    - Ruggengraat van de Belgische en Europese economie
    - Schaalvoordelen

# PROBLEEMSTELLING

## *Gevolgen*

- Negatieve impact op de nalevingsgraad van fiscale verplichtingen
  - Economische afweging kantelt in de richting van niet-naleving
  - Negatief effect op het morele bewustzijn van rechtsonderhorigen: vicieuze cirkel

# CENTRALE ONDERZOEKSVRAAG

# PRELUDE

## *Observatie*

- Toename aan economisch, psychosociaal en beleidsmatig onderzoek
  - IFA 1989: “*unusual for the International Fiscal Association*”
  - Conclusie: bezorgdheid omtrent de omvang van de fiscale nalevingskosten
- Gebrek aan fundamenteel **juridisch** onderzoek omtrent de grenzen van het opleggen van (fiscale) nalevingskosten

# CENTRALE ONDERZOEKSVRAAG

*“Kunnen er juridische begrenzingen worden gesteld aan de mate waarin overheden rechtsonderhorigen (belastingplichtigen) en derden ertoe kunnen verplichten nalevingskosten te maken in het kader van concrete fiscale wetgevende bepalingen? En zo ja, in welke (te concretiseren) omstandigheden?”*

# CENTRALE ONDERZOEKSVRAAG

De beantwoording van de onderzoeksvraag streeft drie doelen na:

1. Creatie van een fundamenteelrechtelijk **toetsingskader** voor rechtsonderhorigen die met nalevingskosten geconfronteerd worden
2. Het ontwerpen van een **hulpmiddel** dat moet toelaten fiscale wetgeving te ontwikkelen met respect voor de fundamentele rechten
3. Faciliteren van **toekomstig onderzoek** in andere rechtsdomeinen

# METHODE

# METHODE

- Klassiek juridisch-dogmatisch onderzoek
  - Nationale bronnen
  - Europese bronnen
  - Internationale bronnen
- Analyse van de jurisprudentie
  - Europees Hof voor de Rechten van de Mens
  - Hof van Justitie van de Europese Unie
  - Grondwettelijk Hof



# RESULTATEN VAN HET ONDERZOEK

# ONDERZOEKSRESULTATEN

- Terminologische component
- Beleidsmatige component
- Toetsingskader
- Concrete toetsing

# TERMINOLOGISCHE COMPONENT

# TERMINOLOGISCHE COMPONENT

## *Nalevingskosten*

- Onderdeel van de reguleringskosten en operationele kosten
  - Nalevingskosten staan tegenover de administratieve kosten
    - Traditioneel omschreven als kosten ten laste van de ‘publieke sector’
    - Onderscheid tussen ‘onderwerper’ en ‘onderworpende’
  - Wetgevend optreden kan op verschillende wijze een invloed hebben op (verdeling van) administratieve kosten en nalevingskosten binnen de operationele kost
  - Wetgevend optreden kan een verschillende verdeling van nalevingskosten onder rechtsonderhorigen nastreven

# TERMINOLOGISCHE COMPONENT

## *Nalevingskosten*

- Complexe begripsvorming
  - Gemeenschappelijke kern van bepaalde elementen
    - Er moet sprake zijn van een kost gemaakt om een bepaalde finaliteit te bereiken: 'compliant' zijn met fiscale wetgeving
    - Kostenelement impliceert een plichtselement: verplicht karakter *sensu lato*
      - *Discussies binnen de economische wetenschappen: geen definitief antwoord vereist vanwege 'dynamisch' toetsingskader*

# TERMINOLOGISCHE COMPONENT

## *Nalevingskosten*

- Nalevingskosten als belastingen in juridische zin
  - Economische parallellen tussen beide concepten doen vragen naar juridische kwalificatie rijzen
  - Gemeenschappelijke kenmerken tussen beide concepten
    - Dwangmatig karakter
    - Mogelijkheid dat voorwerp van gedwongen rechtsband ook een prestatie in natura betreft: gedaanteverwisseling belasting in natura?
    - Onrechtstreeks financieel doel: enkel bij kosten die rechtsonderhorige draagt die in principe door overheid gedragen moeten worden

# VOORWERP VAN HET ONDERZOEK

## *Nalevingskosten*

- Categorisering van nalevingskosten
  - Economische nalevingskosten vs. niet-economische nalevingskosten
  - Eenmalige nalevingskosten vs. recurrente nalevingskosten
  - Informatieverplichtingen vs. substantiële verplichtingen
  - Kosten die rusten op belastingplichtingen vs. derden

# BELEIDSMATIGE COMPONENT



# BELEIDSMATIGE COMPONENT

## Evaluatie van het beleid inzake nalevingskosten

- Nalevingskosten als ‘verborgen kosten’ vanwege beperkte aandacht
- Toenemende aandacht voor problematiek nalevingskosten
  - Bewustwording binnen het economische onderzoek
  - Doorsijpeling naar erkenning op verschillende beleidsmatige niveaus
  - Concrete actiepunten:
    - algemene of specifieke beleidsmaatregelen
    - Mogelijke combinatie van *ex ante* en *ex post* bewustzijn

# BELEIDSMATIGE COMPONENT

## *OESO*

- Bewustwording omtrent nalevingskosten
  - Systematische aanpak waarbij nalevingskosten in kaart gebracht worden en de effecten geanalyseerd worden
  - Bewustzijn en kennis omtrent thematiek moet leiden tot beoogde holistische aanpak voor kwalitatieve wetgeving

# BELEIDSMATIGE COMPONENT

## *OESO*

- Beleidsvorming omtrent nalevingskosten
  - Ontwikkeling van **minimumstandaarden en modelregels** waarbinnen (de evenredigheid) van nalevingskosten een centraal doel vormt of centraal belang vertegenwoordigt

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## OESO

- Beleidsvorming omtrent nalevingskosten
  - Ontwikkeling van **modelpraktijken**
    - Algemene modelpraktijken die fiscale component hebben: technieken en werkwijzen die lastenverlaging kunnen bewerkstelligen
      - Lastenverlaging: van *ad hoc* naar meer holistische aanpak binnen wetgeving
      - Inzet op *coöperative compliance*
      - Kleine en middelgrote ondernemingen als specifieke doelgroep

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *OESO*

- Beleidsvorming omtrent nalevingskosten
  - Beperkte aandacht aan de ‘specifieke toename’ van nalevingskosten
    - *Tax Administration 3.0*: centrale rol voor private tussenpersonen in de ‘belastingadministratie van de toekomst’
    - Weinig aandacht aan negatieve gevolgen van deze verplichte ‘*outsourcing*’

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Europese Commissie*

- Regulatorie inflatie vormt een hindernis voor realisatie 'interne markt'
  - Algemene beleidsimplementatie
  - Fiscale beleidsimplementatie

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Europese Commissie*

- Algemeen beleid inzake 'better regulation'
  - Ontwikkelen van betere wetgeving om het concurrentievermogen, de economische groei en de werkgelegenheid binnen de Unie te stimuleren
  - Van 'better' naar 'smart' regulation: REFIT-programma met belangrijke nadruk voor kleine en middelgrote ondernemingen *'think small first'*

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Europese Commissie*

- Algemeen beleid inzake 'better regulation'
  - Regelgevingsimpactanalyse
    - Inspelen op de synergieën tussen een *ex ante* en *ex post* beoordeling van de kwaliteit van wetgeving: nalevingskosten
    - Belang van fundamentele rechten (en nalevingskosten: *quid* toekomst)
      - Nalevingskosten als factor binnen *ex post* beoordeling door Europees Hof van Justitie



# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Europese Commissie*

- Fiscale beleidsimplementatie
  - Elementen van het algemene beleid die doorsijpelen binnen het fiscale beleid
  - Specifieke maatregelen voor het fiscaal recht
    - Fiscale beleidscoördinatie: FISCALIS-programma en CUSTOMS-programma
    - *Coöperative compliance*-programma

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Europese Commissie*

- Fiscale beleidsimplementatie: harmonisatie
  - Harmoniserende maatregelen op het vlak van directe en indirecte belastingen
    - Specifieke nadruk op kleine en middelgrote ondernemingen en digitalisering van de fiscaliteit
    - Hoewel positieve effecten inzake nalevingskosten: geen panacee
    - Distributieproblematiek: centrale rol van tussenpersonen in het Europese beleid verbonden aan fraudebestrijding (Bijstandsrichtlijn, AMLD, VAT package)

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Belgisch niveau*

- Het fiscaal recht geeft aanleiding tot de hoogste nalevingskosten
  - Algemeen beleid omtrent nalevingskosten
    - Onder invloed van het werk van de OESO en de Europese Commissie vormt lastenverlaging een prioriteit: bevorderen van ondernemerschap
    - Dienst Administratieve Vereenvoudiging
      - Kritiek op beleid door Rekenhof: gebrek aan continuïteit en consistentie
      - Ruimere verantwoordelijkheid

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Belgisch niveau*

- Het fiscaal recht geeft aanleiding tot de hoogste nalevingskosten
  - Nalevingskosten binnen het fiscale beleid
    - Belgische wetgever beperkt door verplichte implementatie van Europese regelgeving (onder invloed OESO)
    - Beleidsprioriteiten verhogen nalevingkosten: delicate afweging
    - Diverse *ad hoc*-maatregelen

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## Conclusie

- Nalevingskosten spelen een centrale rol binnen het (fiscale) beleid
- Gebrek aan volledig holistische aanpak
  - Connectie tussen *ex post* en *ex ante* belang van nalevingskosten
  - Krachtlijnen van het beleid gaan ten koste van problematiek van de specifieke lastenverhoging voor bepaalde economische actoren

# TOETSINGSKADER

---

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## Checks and balances in fiscalibus

- Fiscaal recht: asymmetrische verhouding tussen overheid en burger
  - Overheid kan burger dwingen tot en medewerking
  - Uitoefeningen van deze prerogatieven resulteert in nalevingskosten
    - Conflict tussen het algemene belang en het publieke belang
    - Fundamentele rechten als tegenwicht: ontwikkeling toetsingskader

# ONDERZOEKSRESULTATEN

1. Ontwikkeling van het toetsingskader
2. Toepassing van het toetsingskader
  - Vanuit een abstract perspectief op de onderzoeksproblematiek
  - Vanuit een concreet perspectief op bepaalde wettelijke verplichtingen



# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Ontwikkeling van het toetsingskader*

Toetsingskader vanuit een fundamenteelrechtelijke invalshoek

- Aard van de problematiek sluit aan bij economische fundamentele rechten
- Analyse van diverse nationale en supranationale rechtsbronnen die economische belangen beschermen
  - Traditioneel: bescherming van **het eigendomsrecht** (art. 1, AP1 EVRM)
  - Evolutie naar andere beginselen toegespitst op het ondernemerschap en de vrije economische gedachte: **de vrijheid van ondernemerschap** (art. 16 Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie)

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Toepassing van het toetsingskader*

1. Bepalen of sprake is van een inmenging of beperking op de geïdentificeerde fundamentele rechten
2. Bepalen of de inmenging/beperking gerechtvaardigd kan worden

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Beperking?*

Het recht op eigendom beschermt de rechthebbende tegen onrechtmatige inmengingen in het vrije genot van private eigendom

- Bescherming van een '**verworven vermogensbelangen**'
  - Enkel bescherming van economische nalevingskosten
  - Geen bescherming voor gedeerde winsten of misgelopen marktpotentieel (geen recht 'op het verkrijgen' van eigendom)

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Beperking?*

Het **recht op eigendom** beschermt de rechthebbende tegen onrechtmatige inmengingen in het vrije genot van private eigendom

- Bescherming tegen verschillende vormen eigendomsinmenging
- Traditioneel gezien: eigendomsontneming en eigendomsbeperking
  - Passieve gebruiksbeperkingen: verbod
  - Actieve gebruiksbeperking: verplichting

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Beperking?*

Het **recht op eigendom** beschermt de rechthebbende tegen onrechtmatige inmengingen in het vrije genot van private eigendom

- Actieve gebruiksbeperking: verplichting
  - **Rechtstreekse** actieve gebruiksbeperking:
    - Verplichting tot betaling van een bepaalde geldsom (bijv. betaling van belasting)
  - **Onrechtstreekse** actieve gebruiksbeperking:
    - Overheid verbindt doelgebondenheid aan deel van het vermogen door actieve gedraging te vereisen
    - Het gebruik van een deel van het vermogen wordt beperkt door de verplichting om kosten te maken in het kader van fiscale reglementering
    - Straatsburgse rechtspraak is erg schaars!

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Beperking?*

Het recht op eigendom beschermt de rechthebbende tegen onrechtmatige inmengingen in het vrije genot van private eigendom

- **Conclusie:** toepasselijkheid van eigendomsbescherming wordt soepel beoordeeld ondanks beperkte rechtspraak inzake nalevingskosten

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Beperking?*

### De vrijheid van ondernemerschap:

- Beperkt toepasbaar in situaties waarin een connectie met het Unierecht aanwezig is (toepassingsgebied EU-Handvest)
- Bescherming voor natuurlijke en rechtspersonen wanneer zij een 'ondernemersactiviteit' uitoefenen
- Autonoom karakter van artikel 16 EU-Handvest
  - Historische verknochtheid met het eigendomsrecht, uitgegroeid tot autonome Unierechtelijke fundamentele vrijheid

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Beperking?*

De **vrijheid van ondernemerschap** beschermt de rechthebbende tegen onrechtmatige beperkingen op beschermde facetten van het ondernemerschap

- Verschillende belangen verbonden aan het ondernemerschap
- Vrije beschikking over de financiële, economische en technische middelen van de onderneming
- Opleggen van nalevingskosten beperkt dit vrije beschikkingsrecht
  - Doelgebondenheid van de bedrijfsmiddelen ten gevolge van nalevingskosten die gemaakt moeten worden
  - In de praktijk beperkt tot 'economische nalevingskosten'



# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Beperking?*

De **vrijheid van ondernemerschap** beschermt de rechthebbende tegen onrechtmatige beperkingen op beschermde facetten van het ondernemerschap

- Toename aan arresten die problematiek expliciet aankaarten (connectie met het groeiende maatschappelijke belang van nalevingskosten)
- *Lidl* (etiquetteringsplicht)
- *Amazon* (verplichte aankoop communicatiemiddelen)
  - Belang van kleine en middelgrote ondernemingen benadrukt door Hof van Justitie

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Beperking?*

De **vrijheid van ondernemerschap** beschermt de rechthebbende tegen onrechtmatige beperkingen op beschermde facetten van het ondernemerschap

- *Quid in fiscalibus?*
- Groeiend belang art. 16 EU-Handvest in rechtspraak en toenemend handelen van Uniewetgever in (directe en indirecte) belastingen
  - *Only a matter of time!*

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Rechtvaardiging van de beperking*

Beperkingen op de fundamentele rechten moeten cumulatief aan drie voorwaarden voldoen

1. Legaliteitsvereiste
2. Legitimititeitsvereiste
3. Proportionaliteitsvereiste

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Rechtvaardiging van de beperking*

### **1. Legaliteitsvoorwaarde**

- Het opleggen van nalevingskosten moet een wettelijke grondslag hebben
  - Materiële wet volstaat (e.g. koninklijke besluiten, administratieve circulaire)
- De wettelijke basis moet voldoen aan bepaalde kwaliteitsvereisten
  - De wet moet toegankelijk zijn
  - De wet moet precies geformuleerd zijn
  - De wet en de verplichtingen die eruit voortvloeien moeten voldoende voorzienbaar zijn: maar *geen* absolute voorzienbaarheid
    - Soepele houding ten aanzien van professionele belastingplichtigen

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Rechtvaardiging van de beperking*

### **2. Legitimitetsvoorwaarde**

- Beperkingen op fundamentele rechten moeten een legitieme doelstelling dienen
- Fiscale wetgever heeft een ruime beoordelingsvrijheid

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Rechtvaardiging van de beperking*

### **2. Legitimitetsvoorwaarde**

- Breed scala aan doelstellingen die als legitiem beschouwd worden
  - Strijd tegen agressieve fiscale planning, belastingontduiking- en ontwijking
  - Strijd tegen het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en financiering van terrorisme
  - Realisatie van de interne markt

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Rechtvaardiging van de beperking*

### **3. Proportionaliteitsvoorwaarde**

- De maatregel moet geschikt zijn om bij te dragen tot de nagestreefde doelstelling
- De maatregel moet noodzakelijk zijn om bij te dragen tot de nagestreefde doelstelling
  - Aanwezigheid van 'minder verregaande maatregelen' die doelstelling op een 'even doeltreffende wijze' faciliteren
    - Belang 'impact assessment': grondrechten en nalevingskosten
  - Afwezigheid van een strikte noodzakelijkheidstoets in Straatsburgse rechtspraak (vgl. persoonlijke fundamentele rechten)
  - Hof van Justitie lijkt een minder strikte standaard te hanteren: *quid* toekomst?

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Rechtvaardiging van de beperking*

### **3. Proportionaliteitsvoorwaarde**

- De maatregel moet 'in verhouding staan' tot de nagestreefde doelstelling
  - Rechtsonderhorige mag geen excessieve last dragen
  - Ruime beoordelingsvrijheid voor de wetgever in fiscale aangelegenheden
  - Beoordeling aan de hand van alle relevante feitelijke en wettelijke elementen



# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Rechtvaardiging van de beperking*

### **3. Proportionaliteitsvoorwaarde**

- Beoordeling op basis van relevante feitelijke en wettelijke criteria
  - Niet beperkt tot **kwantitatieve aspect** van nalevingskosten: hoge nalevingskosten zijn niet *ipso facto* disproportioneel
  - Belang van de **aard van de rechtsonderhorige**
    - Draagkracht: belang kleine en middelgrote ondernemingen (keuzemogelijkheden/ ‘aanzienlijke gevolgen voor bepaalde marktdeelnemers’)
    - Aard van rechtsonderhorige in verhouding tot de belastingplicht (toekomstmuziek: rapportageverplichtingen platformoperatoren DAC7)

## *Rechtvaardiging van de beperking*

### **3. Proportionaliteitsvoorwaarde**

- Beoordeling op basis van relevante feitelijke en wettelijke criteria
  - Belang van de **concrete inhoud** van de verplichtingen
    - Gaat het om verplichtingen die in essentie afwenteling van openbare taken uitmaken?
    - Groeiend belang binnen rechtspraak Hof van Justitie in combinatie met mogelijke compensatie
    - Uitzonderingsbepalingen en keuzemogelijkheden
    - Mogelijke voordelen voor de rechtsonderhorigen kunnen in overweging genomen worden ('dynamisch karakter')

## *Rechtvaardiging van de beperking*

### **3. Proportionaliteitsvoorwaarde**

- Beoordeling op basis van relevante feitelijke en wettelijke criteria: *quid* positie van **vergoeding** voor rechtsonderhorige
  - Afwezigheid van een vergoeding betekent niet *ipso facto* een onevenredige maatregel
  - Jurisprudentie is erg terughoudend inzake de positie van de aanwezigheid van compensatie binnen evenredigheidsbeoordeling
  - Toekomst: ruimte wanneer derden ingeschakeld worden om (informatie)verplichtingen uit te voeren die:
    - Kerntaken vormen voor de overheid
    - Informatie die niet ‘vrij toegankelijk’ is voor de overheid

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Rechtvaardiging van de beperking*

### **3. Proportionaliteitsvoorwaarde**

- Controledichtheid
  - Nationale overheden genieten een bijzonder ruime appreciatiemarge binnen de Straatsburgse rechtspraak: marginale toetsing
  - Evolutie binnen jurisprudentie van het Hof van Justitie
    - Losscheuren van historische verknochtheid met het eigendomsrecht
    - Toename maatschappelijke belang nalevingskosten
    - Strenger toezicht op secundaire uniewetgeving...

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Rechtvaardiging van de beperking*

### **3. Proportionaliteitsvoorwaarde**

- Beoordeling op basis van relevante feitelijke en wettelijke criteria
  - Open aanpak die doeltreffend kan zijn maar minder voorspelbaar voor de rechtsonderhorige
  - Gerichtheid van specifieke criteria verbonden aan het groeiende belang van nalevingskosten binnen jurisprudentie Hof van Justitie

# CONCRETE TOETSING

---

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Concrete toetsing*

- Beoordeling van verplichtingen uit de **Europese Bijstandsrichtlijn**
- Kern van de Bijstandsrichtlijn
  - Vestigingsbijstand onder de Europese lidstaten met een belangrijke nadruk op de automatische uitwisseling van inlichtingen
  - Uiting van systeemcomplexiteit en regelcomplexiteit
  - Distributieproblematiek: bepaalde categorieën rechtsonderhorigen worden ‘geactiveerd’ om de automatische uitwisseling van inlichtingen te faciliteren

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Concrete toetsing*

### Beoordeling van verplichtingen uit de **Europese Bijstandsrichtlijn**

1. Automatische uitwisseling van financiële inlichtingen (Richtlijn 2014/107/EU)
  - Zorgvuldigheidsverplichtingen en rapportageverplichtingen voor financiële instellingen inzake bepaalde financiële rekeningen
2. Automatische uitwisseling van landenrapporten (Richtlijn 2016/881/EU)
  - Rapportageverplichtingen voor bepaalde multinationale ondernemingen inzake verrekenprijzen
3. Automatische uitwisseling van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (Richtlijn 2018/882/EU)
  - Meldingsverplichting voor ‘intermediairs’ en belastingplichtingen inzake bepaalde constructies die indicator vormen van agressieve fiscale planning



# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Concrete toetsing*

### **Toepasselijkheid**

- Omwille van de soepele houding vinden het recht op eigendom en de vrijheid van ondernemerschap toepassing:
  - Vrijheid van ondernemerschap: Unierechtelijk aanknopingspunt
  - Enkel betrekking op de economische nalevingskosten verbonden aan de verplichtingen

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Concrete toetsing*

### **1. Legaliteitsvoorwaarde**

- De verplichtingen vinden hun oorsprong in een wettelijke grondslag
- Ondanks bepaalde onduidelijkheden en het gebruik van ‘open begrippen’ voldoet de wettelijke grondslag aan de jurisprudentiële kwaliteitsstandaarden
  - Van ‘professionele rechtsonderhorigen’ wordt meer verwacht: financiële instellingen, multinationals
  - Redelijk dat men een beroep doet op externe dienstverleners en adviseurs
- Rechtspraak speelt een belangrijke rol bij verhelderen van bepaalde concepten en begrippen: ‘recht in wording’

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Concrete toetsing*

### **1. Legaliteitsvoorwaarde: concretisering 'DAC6'**

- De meldingsplicht heeft een wettelijke grondslag: formele wet
  - Essentiële modaliteiten door middel van KB en verduidelijken via een administratieve toelichting: materiële wet *sensu lato*
- Bedenkingen bij de voorzienbaarheid van diverse noties
  - 'Constructie', 'tussenpersoon' etc.
  - Gebruik van open termen leidt niet tot onvoorzienbaar karakter van de verplichtingen
  - Terminologie moet tijd en ruimte krijgen om 'gevormd' te worden (o.m. op basis van rechtspraak)

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Concrete toetsing*

### **2. Legitimitetsvoorwaarde**

- De verplichtingen vinden hun oorsprong in legitieme doelstellingen
  - De bestrijding van belastingontduiking en belastingontwijking en agressieve fiscale planning
  - Het faciliteren van een effectieve fiscale controle
  - Het verhogen van transparantie
  - Creatie van een ontradend effect
  - De realisatie van de interne markt

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Concrete toetsing*

### **2. Legitimitetsvoorwaarde: concretising ‘DAC6’**

- De realisatie van de interne markt vormt een legitieme doelstelling van algemeen belang
- De strijd tegen belastingontwijking, belastingontduiking en (recent) agressieve fiscale planning vormt een legitieme doelstelling
  - Regeling viseert geen ‘frauduleuze constructies’: agressieve fiscale planning

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Concrete toetsing*

### **2. Legitimitetsvoorwaarde: concretising 'DAC6'**

- Het waarborgen van een doeltreffende fiscale controle
  - Fiscale administratie kan controles uitvoeren op basis van informatie die 'in een vroeg stadium' vergaard wordt
- Beleidsfunctie van de meldingsplicht: wetgevend optreden faciliteren
  - Geen expliciete erkenning binnen rechtspraak: ruime invulling en beoordelingsvrijheid voor (Europese) wetgever
- Ontradend effect
  - Geen expliciete erkenning binnen rechtspraak Hof van Justitie
  - Erkend als legitieme doelstelling binnen Straatsburgse rechtspraak

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Concrete toetsing*

### **2. Legitimitetsvoorwaarde: concretising 'DAC6'**

- Het is voldoende dat de rechtbank één doelstelling aangereikt door de wetgever aanvaardt als legitieme doelstelling

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Concrete toetsing*

### **3. Proportionaliteitsvoorwaarde**

- Onderscheid tussen de globale architectuur en de detailarchitectuur van de verschillende regelingen



# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Concrete toetsing*

### **3. Proportionaliteitsvoorwaarde: globale architectuur**

- De principiële geschiktheid van de maatregelen ten aanzien van de doelstellingen blijft overeind
  - *No taxation without information*: de wetgever legt de informatieverplichting op aan de actoren die in het bezit zijn van essentiële informatie
  - Ruime beoordelingsbevoegdheid voor de fiscale wetgever
- De globale architectuur van de verplichtingen is noodzakelijk
  - Gebrek aan alternatieve maatregelen die voor de overheid even doeltreffend zijn
  - Informatie bekomen door middel van eigen bevoegdheden of via de belastingplichtige

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Concrete toetsing*

### **3. Proportionaliteitsvoorwaarde: globale architectuur**

- De globale architectuur van de verplichtingen behoudt het evenwicht tussen middel en doel

# ONDERZOEKSRESULTATEN

## *Concrete toetsing*

### **3. Proportionaliteitsvoorwaarde: detailarchitectuur**

- Toegevoegde waarde van het toetsingskader situeert zich op het niveau van de detailarchitectuur
- Bepaalde elementen zijn niet strikt noodzakelijk om bij te dragen tot het nagestreefde doel: evenredigheid komt in het gedrang

## *Concrete toetsing*

### **3. Proportionaliteitsvoorwaarde: concretisering 'DAC6'**

- Detailarchitectuur van de meldingsplicht is bekritiseerbaar vanuit het perspectief van nalevingskosten
  - Rapportering verbonden aan specifieke wezenskenmerken waarvan *a priori* bevestigd wordt door administratie dat geen gevolg gegeven wordt aan melding
  - Rapportering van 'niet-geïmplementeerde constructies'
  - Modaliteiten verbonden aan rapportering: 'vertalingsplicht'

# BESLUIT

# BESLUIT

## *Algemeen besluit*

Fundamentele rechten bieden een normatief tegengewicht aan de mogelijkheid voor overheden om nalevingskosten op te leggen

- Overheden moeten bij de redactie van regelgeving rekening houden met de kwaliteitsparameters die aan het toetsingskader verbonden worden
- Delicate balanceringsoefening waarop de rechterlijke macht *ex post* toezicht kan uitoefenen

# BESLUIT

## *Algemeen besluit*

Fundamentele rechten bieden een normatief tegengewicht aan de mogelijkheid voor overheden om nalevingskosten op te leggen

- Het toetsingskader is voornamelijk geschikt om de detailarchitectuur van de regelgeving onder de loep te nemen: gerichte toepassing
  - Mogelijke synergiën met andere fundamentele rechten (recht op eerbiediging van het privéleven)
  - Ruime beoordelingsvrijheid voor de (Europese) normgever
  - Het toezicht door de rechterlijke macht wordt evenwel strikter en concreter!

# BESLUIT

## *Kritische beschouwingen*

Referentiekader laat alleen toe individuele verplichtingen te beoordelen

- Onwenselijk effect bij de afwezigheid van interconnectie tussen verschillende nalevingsverplichtingen
- Gecombineerde effect bij aanwezigheid van interconnectie tussen verschillende verplichtingen
- Geen globale invloed op de totale nalevingslast



# Felix Desmyttere

INSTITUUT VOOR BELASTINGRECHT

E Felix.Desmyttere@UGent.be

 Universiteit Gent

 @ugent

 @ugent

 Ghent University