

DAC 6 – Directive on Administrative Cooperation N°6

written by Dennis_ Rombaut_ | mei 20, 2021



Relatief onder de radar van velen, werd de DAC 6 richtlijn uitgevaardigd en omgezet in Belgische wetgeving waardoor deze van toepassing is vanaf 28.02.2021. Deze wetgeving omhelst zogenaamde “Mandatory Disclosure Rules” (MDR) die een meldingsplicht opleggen aan intermediairs (denk aan boekhouders, adviseurs, advocaten,...) voor grensoverschrijdende (fiscale) constructies. Of deze MDR van toepassing zijn, is steeds feitelijk te beoordelen. Hieronder trachten wij u wegwijs te maken in de basisprincipes van de DAC 6-wetgeving en de gevolgen hiervan voor u aan de hand van volgende structuur:

Inhoud

1. [Begrip.](#)
2. [Voorwaarden.](#)
- 2.1. [Constructie.](#)
- 2.2. [Grensoverschrijdend.](#)
- 2.3. [Wezenskenmerken \(“hallmarks”\)](#)
- 2.4. [Main Benefit Test](#)
3. [Wanneer?](#)
4. [Wie?](#)
5. [Mogelijke sancties.](#)
6. [Beroepsgeheim.](#)
7. [Besluit.](#)
8. [Media Links & bronnen.](#)

1. Begrip

Teneinde de fiscale transparantie op het niveau van de Unie te vergroten, tracht de Europese Unie via de DAC6 richtlijn[\[1\]](#) met de invoering van Mandatory Disclosure Rules (oftewel MDR) de belastingautoriteiten meer middelen te

verschaffen om te reageren op agressieve fiscale planning. Het versterken van bepaalde specifieke transparantieaspecten van het huidige fiscale kader blijft voor de EU een belangrijk punt nu steeds meer constructies zich over meerdere rechtsgebieden uitstrekken. Hierbij worden onder meer belastbare winsten verschoven naar gunstigere belastingregimes. Het is dan ook van wezenlijk belang dat de belastingautoriteiten van de lidstaten volledige en relevante informatie krijgen over mogelijk agressieve fiscale constructies.[2]

Met de wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op het gebied van belastingen in verband met meldbare grensoverschrijdende constructies, oftewel DAC6, moeten de belastingautoriteiten in de mogelijkheid worden gesteld om snel en efficiënt alle informatie te verkrijgen om kordaat op te treden wanneer zij agressieve fiscale praktijken vaststellen.[3] Ondertussen werd deze richtlijn omgezet naar interne wetgeving met de wet van 20 december 2019 en zal moeten nageleefd worden vanaf 28 februari 2021. Zo werden onder meer de artikels 326/1 tot 326/10 WIB 92 ingevoerd.[4] DAC6 werd omgezet naar Belgische wetgeving wat betreft de directe belastingen en naar gewestelijke decreten/ordonnanties wat betreft de registratierechten en de erfbelasting. Dit is het gevolg van de Belgische bevoegdheidsverdelingen.

Volgende zaken dienen gerapporteerd te worden:

- identificatie van de intermediairs en de betrokken belastingplichtigen;
- gerelateerde ondernemingen en personen in andere lidstaten voor wie de constructie wordt toegepast;
- datum van de eerste stap van de implementatie;
- details omtrent het betrokken wezenskenmerk;
- de waardering van de betrokken grensoverschrijdende constructie;
- een samenvatting van de constructie;
- details van de relevante belastingwetgeving.

Rapportage dient te gebeuren in één van de landstalen en in het Engels.

In België kan via volgende link het rapportagebestand worden gevonden: <https://financien.belgium.be/nl/E-services/mandatory-disclosure-rules/creatie-mdr-xml-bestanden>.

2. Voorwaarden

Er moet melding gemaakt worden aan de fiscus wanneer er aan vier voorwaarden voldaan is:

1. er is sprake van een constructie;
2. deze constructie is grensoverschrijdend;
3. er wordt voldaan aan bepaalde wezenskenmerken;
4. er wordt voldaan aan de zogenaamde 'Main Benefit Test' indien vereist.

2.1. Constructie

Hieronder worden begrepen o.a. overeenkomsten, aktes, plannen, projecten, transacties, structuren, etc. die een specifiek doel hebben. Bovendien vallen enkel actieve handelingen hieronder, tenzij het gaat om een serie van constructies, dan kunnen ook passieve handelingen onder dit begrip vallen. De notie constructie dient zo ruim mogelijk omschreven te worden aangezien dit niet wordt gedefinieerd in de Europese richtlijn, noch in de Belgische omzettingwet. Hierbij is het irrelevant of het om een schriftelijke, dan wel een mondelinge '*constructie*' gaat. Verder dient de '*constructie*' niet reeds geïmplementeerd te zijn. Het volstaat als de constructie reeds is klaar gemaakt voor implementatie.

2.2. Grensoverschrijdend

De DAC6 - wetgeving viseert grensoverschrijdende constructies. Deelnemers aan de constructie moeten belastingplichtig zijn in verschillende landen. Dit kan een constructie zijn tussen een in België gevestigde onderneming en een onderneming uit een ander (EU- of derde-)land.

Eén van de deelnemers dient gevestigd te zijn in een ander land of dient activiteiten uit te oefenen in een ander land.

Een deelnemer in een constructie is:

- de betrokken belastingplichtige (= altijd deelnemer), ofwel;
- een intermediair wanneer deze actief betrokken is in de constructie doordat hij:
 - de constructie adviseerde;
 - de constructie voorstelde aan de betrokken belastingplichtige;
 - de constructie beschikbaar voor implementatie maakte voor de betrokken belastingplichtige;

- de constructie implementeerde in naam en voor rekening van de betrokken belastingplichtige.

De intermediair kan dus bijvoorbeeld de accountant, belastingconsulent, raadgever, adviseur, advocaat, notaris, *et cetera* zijn.

2.3. Wezenskenmerken (“hallmarks”)

Aangezien in de loop der jaren agressieve fiscale planningsconstructies steeds complexer worden en voortdurend wijzigen na defensieve tegenmaatregelen van de belastingautoriteiten, opteert de EU met DAC6 voor het gebruik van wezenskenmerken. Dit zijn kenmerken of elementen van transacties die een sterke aanwijzing voor belastingontwijking of -misbruik vormen.[\[5\]](#) Een lijst van 19 wezenskenmerken (“*hallmarks*”) wordt onderverdeeld in 5 categorieën:

A. Algemene wezenskenmerken (Main Benefit Test vereist):

1. er is een geheimhoudingsclausule of -overeenkomst waarbij wordt overeengekomen dat de deelnemers geen informatie overmaken aan de fiscus of andere intermediairs over hoe de constructie een belastingvoordeel oplevert/kan opleveren;
2. de vergoeding van de intermediair wordt afhankelijk gesteld van het belastingvoordeel dat wordt bereikt (vb. door een no-cure no-pay overeenkomst);
3. de constructie bevat standaarddocumenten of structuren die ter beschikking gesteld worden voor meer dan één persoon (vb. een voorgemaakt document met de benodigde stappen om belastingvoordeel te bekomen).

B. Specifieke wezenskenmerken (Main Benefit Test vereist):

1. overname van een verlieslatende onderneming;
2. het omzetten van inkomen in kapitaal of andere types van inkomen die lager belast worden;
3. circulaire transacties (vb. back-to-back leningen van $A \Rightarrow B \Rightarrow C \Rightarrow D \Rightarrow A$).

C. (1) Specifieke wezenskenmerken die betrekking hebben op grensoverschrijdende handelingen en waarbij de Main Benefit Test vereist wordt:

1. grensoverschrijdende betalingen tussen verbonden ondernemingen wanneer:
 - i. de belastingen voor de ontvanger hierop geen of zeer lage belastingen

heffen;

ii. de betaling is volledig vrijgesteld van belasting in het land waar de ontvanger zich gevestigd heeft voor belastingdoeleinden;

iii. de betaling geniet een preferentiële behandeling op het vlak van belastingen in het land van de ontvanger.

C. (2) Specifieke wezenskenmerken die betrekking hebben op grensoverschrijdende handelingen en waarbij de Main Benefit Test niet vereist wordt (behalve bij punt 1):

1. grensoverschrijdende betalingen tussen verbonden ondernemingen wanneer:
 - i. de ontvanger niet gevestigd is in een 'belastingjurisdictie' (de ontvanger kan dus niet worden belast);
 - ii. de staat waar de ontvanger gevestigd is, staat op een lijst van niet-meewerkende staten ('tax haven' jurisdicties);
2. dubbele belastingaftrek;
3. belastingvermindering voor dezelfde waardevermindering in meer dan één staat;
4. overdracht van activa met een materieel verschillende waarde in beide staten.

D. Wezenskenmerken met betrekking tot de automatische uitwisseling van gegevens en de uiteindelijke begunstigten:

1. ontwijking van wettelijk verplichte reportageverplichtingen;
2. juridische structuur die geen substantiële economische activiteit heeft waar de uiteindelijke begunstigten niet identificeerbaar zijn.

E. Specifieke wezenskenmerken met betrekking tot transfer pricing:

1. het gebruik van unilaterale safe harbour rules (niet van toepassing in België);
2. de overdracht van moeilijk te waarderen immateriële activa;
3. intragroep transfers die het geschatte jaarlijkse EBIT (earnings before interest and taxes) verlagen met meer dan 50%.

2.4. Main Benefit Test

De Main Benefit Test is voldaan wanneer het belastingvoordeel het grootste of één van de grootste voordelen is die, gelet op alle relevante feiten en

omstandigheden, een persoon/onderneming redelijkerwijs mag verwachten van de constructie. De intentie die de deelnemers bij deze constructie hadden is irrelevant, dit is een objectieve test.[\[6\]](#)

3. Wanneer?

Constructies opgezet tussen 25 juni 2018 en 31 december 2020 dienen vanaf 28 februari 2021 aangegeven te worden.

Constructies vanaf 1 januari 2021 dienen binnen de 30 dagen na “trigger date” aangegeven te worden. De “trigger date” is de datum waarop de constructie werd (i) geadviseerd, (ii) beschikbaar gemaakt voor implementatie of (iii) de eerste dag waarop de constructie werd geïmplementeerd. De termijn van 30 dagen begint ten vroegste pas te lopen vanaf het moment dat één van de drie bovenstaande triggers zich voordoen.[\[7\]](#)

4. Wie?

In eerste instantie dient aangifte te gebeuren door de intermediair (zelfs indien pas in tweede lijn, als secundaire intermediair “hulp verleend” te hebben aan de constructie), tenzij wanneer de intermediair dit omwille van zijn beroepsgeheim niet mag doen (zie punt 6). In dat geval moet de intermediair een gemotiveerd schrijven richten aan de andere betrokken intermediairs én de betrokken belastingplichtige waarbij hij zijn meldingsplicht overdraagt aan deze personen. De belastingplichtige kan de intermediair wel toestaan om ondanks zijn beroepsgeheim de melding uit te voeren.

Indien er meerdere intermediairs zijn, dienen deze in principe allemaal te rapporteren. Als er geen beroep wordt gedaan op een intermediair of indien geen van de bij de constructie betrokken intermediairs een link met een EU-lidstaat heeft, komt de relevante belastingplichtige die gebruikt maakt van een te melden constructie in het vizier.[\[8\]](#)

5. Mogelijke sancties

De richtlijn geeft de lidstaten de vrijheid om de sancties te bepalen voor inbreuken op de meldingsplicht.[\[9\]](#) België heeft bij haar omzetting van DAC6 via een koninklijk besluit[\[10\]](#) een onderscheid gemaakt tussen een onvolledige en een niet- of laattijdige rapportage[\[11\]](#).

- Onvolledige rapportage:
 - Onbewuste onvolledige rapportage: € 1.250 – € 12.500
 - Bewuste onvolledige rapportage: €500 – 25.000
- Niet-of Laattijdige rapportage
 - Onbewust niet- of laattijdige rapportage: € 5.000 – € 50.000
 - Bewust niet- of laattijdige rapportage: 12.500 – € 100.000

6. Beroepsgeheim

Er mag ook niet worden voorbijgegaan aan het feit dat de meldingsplicht bij een intermediair soms niet kan worden gehandhaafd omdat er een wettelijk verschoningsrecht bestaat.[\[12\]](#) Het is dus van wezenlijk belang dat de belastingautoriteiten in die omstandigheden toch informatie kunnen blijven krijgen over belasting gerelateerde constructies die mogelijk verband houden met agressieve fiscale planning. Daarom dient de meldingsplicht in dergelijke gevallen te verschuiven naar de belastingplichtige die van de constructie profiteert zoals geponeerd in punt 4.

Toch valt er in het licht van het beroepsgeheim vragen te stellen omtrent deze regeling. Het melden aan andere intermediairs, niet-cliënten kan immers problematisch zijn. Het loutere feit beroep gedaan te hebben op een advocaat, valt onder de bescherming van het beroepsgeheim. Dit bevestigde het Grondwettelijk Hof in arresten n.a.v. procedures ingeleid door o.m. de overkoepelende advocatenorganisaties in België (OVB, OFBG). Hieromtrent werd een prejudiciële vraag gesteld aan het Hof van Justitie en in afwachting hiervan is deze verplichting geschorst voor advocaten.

Hetzelfde geldt voor de driemaandelijke verslaggevingsplicht omtrent marktklare constructies[\[13\]](#) waarvoor volgens de DAC6-wetgeving géén verschoning voor intermediairs met beroepsgeheim mogelijk is.

Het weze dus duidelijk dat de DAC6 richtlijn en haar Mandatory Disclosure Rules zich hier op een spanningsveld begeven, dat mogelijks te verregaand is in het kader van het beroepsgeheim dat voor bepaalde beroepen, en zeker voor de advocatuur, van uiterst hoog belang is.

7. Besluit

De gehanteerde begrippen zoals ‘*constructie*’ worden grotendeels niet gedefinieerd en er zijn nog geen richtlijnen gepubliceerd door de overheid die meer duiding geven omtrent de invulling van de begrippen waardoor deze in de meest ruime zin geïnterpreteerd moeten worden. Het is dus best mogelijk dat de Belgische belastingautoriteiten een andere kijk hebben op hoe DAC6 geïnterpreteerd moet worden, wat tot onaangename verrassingen zou kunnen leiden. Een case-by-case benadering is op zijn plaats.

Daarnaast is het betreuenswaardig te noemen dat een voorafgaande ruling aanvragen omtrent deze materie géén mogelijkheid is.

De geïnviseerde belastingen zijn de directe belastingen, registratierechten en erfbelasting. BTW, douanerechten, accijnzen en de belastingen met betrekking tot de sociale zekerheid vallen dan weer niet onder de DAC6 en de Belgische wetgeving.

Bovendien worden niet enkel de Belgische belastingen hiermee geïnviseerd. Soortgelijke buitenlandse belastingen vallen ook onder de toepassing van DAC6. Toch even opletten!

8. Media Links & bronnen

“De DAC 6- wetgeving in België: een uitdaging voor de belastingplichtigen en hun adviseurs”, *ITAA-zine*, nr.3, juni 2020, p.4-10.

<https://financien.belgium.be/nl/E-services/mandatory-disclosure-rules/beschrijving>

<https://www.pwc.nl/nl/dienstverlening/tax/tax-transparency/eu-regime-verplichte-informatie-uitwisseling-van-grensoverschrijdende-transacties-dac6.html>

<https://www.stibbe.com/en/news/2020/july/mandatory-disclosureverplichtingen-voor-grensoverschrijdende-constructies-dac6>

<https://landing.bdo.be/nl/tothepoint-nl/hoe-vertaalt-belgie-europese-dac6-richtlijn/>

<https://www.schoups.com/nl/nieuws/44223>

https://ec.europa.eu/taxation_customs/tin/

<https://financien.belgium.be/nl/E-services/mandatory-disclosure-rules>

https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/1d641f65-311c-468b-9d72-c05053446ae5?_ga=2.203601936.1455556444.1617694087-1405014789.1617271581

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=NL>

<https://financien.belgium.be/nl/E-services/mandatory-disclosure-rules/creatie-mdr-xml-bestanden>

[1] Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, *OJ L 139, 5.6.2018, p. 1-13*.

[2] Zie overweging 2 RICHTLIJN (EU) 2018/822 VAN DE RAAD van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies.

[3] Zie overweging 3 RICHTLIJN (EU) 2018/822 VAN DE RAAD van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies

[4] Zie FAQ: DAC6 – Melding van grensoverschrijdende constructies, p.10: https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/1d641f65-311c-468b-9d72-c05053446ae5?_ga=2.203601936.1455556444.1617694087-1405014789.1617271581

[5] Zie overweging 9 RICHTLIJN (EU) 2018/822 VAN DE RAAD van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies.

[6] Zie FAQ voor o.a. indicaties van belastingvoordeel: DAC6 – Melding van grensoverschrijdende constructies, p.33-34: https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/1d641f65-311c-468b-9d72-c05053446ae5?_ga=2.203601936.1455556444.1617694087-1405014789.1617271581

[c05053446ae5?_ga=2.203601936.1455556444.1617694087-1405014789.1617271581](https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/1d641f65-311c-468b-9d72-c05053446ae5?_ga=2.203601936.1455556444.1617694087-1405014789.1617271581)

[7] “De DAC 6- wetgeving in België: een uitdaging voor de belastingplichtigen en hun adviseurs”, *ITAA-zine*, nr.3, juni 2020, p. 8.

[8] Zie FAQ: DAC6 – Melding van grensoverschrijdende constructies, p.38: [https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/1d641f65-311c-468b-9d72-](https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/1d641f65-311c-468b-9d72-c05053446ae5?_ga=2.203601936.1455556444.1617694087-1405014789.1617271581)

[c05053446ae5?_ga=2.203601936.1455556444.1617694087-1405014789.1617271581](https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/1d641f65-311c-468b-9d72-c05053446ae5?_ga=2.203601936.1455556444.1617694087-1405014789.1617271581); “De DAC 6- wetgeving in België: een uitdaging voor de belastingplichtigen en hun adviseurs”, *ITAA-zine*, nr.3, juni 2020, p.7.

[9] “De DAC 6- wetgeving in België: een uitdaging voor de belastingplichtigen en hun adviseurs”, *ITAA-zine*, nr.3, juni 2020, p.9.

[10] Koninklijk besluit van 20 mei 2020 tot uitvoering van de artikelen 18, 31, 33 en 47 van de wet van 20 december 2019 tot omzetting van Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, BS 4 juni 2020.

[11] De administratieve boetes worden toegepast per constructie en nemen progressief toe waardoor een zwaardere sanctie wordt opgelegd wanneer meerdere inbreuken worden gepleegd.

[12] Zie overweging 8 RICHTLIJN (EU) 2018/822 VAN DE RAAD van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies

[13] Zie FAQ: DAC6 – Melding van grensoverschrijdende constructies, p.36: [https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/1d641f65-311c-468b-9d72-](https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/1d641f65-311c-468b-9d72-c05053446ae5?_ga=2.203601936.1455556444.1617694087-1405014789.1617271581)

[c05053446ae5?_ga=2.203601936.1455556444.1617694087-1405014789.1617271581](https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/1d641f65-311c-468b-9d72-c05053446ae5?_ga=2.203601936.1455556444.1617694087-1405014789.1617271581)

Relativement peu connue, la directive DAC 6 a été publiée et transposée en droit belge, ce qui la rend applicable à partir du 28.02.2021. Cette législation comprend des “règles de divulgation obligatoire” (MDR) qui imposent une obligation de divulgation aux intermédiaires (par exemple, les comptables, les conseillers, les avocats, ...) pour les constructions (fiscales) transfrontalières. La question de savoir si ces MDR sont applicables est toujours une question de fait. Nous essayons ci-dessous de vous guider à travers les principes de base de la législation DAC 6 et de ses conséquences pour vous au moyen de la structure suivante :

Contenu

1. [Terme](#)
2. [Conditions](#)

[2.1. Construction](#)

[2.2. Transfrontalier](#)

[2.3. Caractéristiques \(“hallmarks”\)](#)

[2.4. The Main Benefit Test](#)

3. [Quand?](#)
4. [Qui?](#)
5. [Pénalités éventuelles](#)
6. [Le secret professionnel](#)
7. [Conclusion](#)
8. [Liens et sources des médias](#)

1. Terme

Afin d'améliorer la transparence fiscale au niveau européen, l'Union européenne, par le biais de la directive DAC6, cherche à fournir aux autorités fiscales davantage de moyens pour répondre à la planification fiscale agressive avec l'introduction de règles de divulgation obligatoire (ou MDR). Le renforcement de certains aspects spécifiques de la transparence du cadre fiscal actuel reste une question importante pour l'UE, car de plus en plus de structures relèvent de plusieurs juridictions. Cela inclut le transfert des bénéfices imposables vers des régimes fiscaux plus favorables. Il est donc essentiel que les autorités fiscales des États membres reçoivent des informations complètes et pertinentes sur les

structures fiscales potentiellement agressives.

Avec la modification de la directive 2011/16/UE relative à l'échange automatique d'informations dans le domaine fiscal concernant les arrangements transfrontaliers à signaler, ou DAC6, les autorités fiscales devraient pouvoir obtenir toutes les informations dont elles ont besoin pour agir rapidement et efficacement lorsqu'elles identifient des pratiques fiscales agressives. Dans l'intervalle, cette directive a été transposée en droit interne par la loi du 20 décembre 2019 et devra être respectée à partir du 28 février 2021. Les articles 326/1 à 326/10 du CIR 92 ont été introduits. Le DAC6 a été transposé dans la législation belge en ce qui concerne les impôts directs et dans les décrets/ordonnances régionaux en ce qui concerne les droits d'enregistrement et les droits de succession. C'est le résultat de la répartition des compétences en Belgique.

Les informations suivantes doivent être signalées:

- l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés ;
- les sociétés liées et les personnes d'autres États membres auxquelles la construction est appliquée ;
- la date de la première étape de la mise en œuvre ;
- les détails de la caractéristique essentielle concernée ;
- l'évaluation de l'accord transfrontalier concerné ;
- un résumé de l'arrangement ;
- les détails de la législation fiscale pertinente.

Le rapport doit être rédigé dans l'une des langues nationales et en anglais.

En Belgique, le dossier de déclaration peut être consulté via le lien suivant : <https://financien.belgium.be/nl/E-services/mandatory-disclosure-rules/creatie-mdr-xml-bestanden>.

1. Conditions

L'administration fiscale doit être informée lorsque quatre conditions sont remplies :

1. il y a une construction ;

2. cette construction est transfrontalière ;
3. certaines caractéristiques essentielles sont réunies ;
4. le “test de l’avantage principal”, s’il est requis, est rempli.

1. 1. *Construction*

Il s’agit d’accords, d’actes, de plans, de projets, de transactions, de structures, etc. qui ont un objectif spécifique. En outre, seuls les actes actifs relèvent de ce terme, sauf s’il s’agit d’une série de constructions, auquel cas les actes passifs peuvent également relever de ce terme. La notion de “construction” doit s’entendre le plus largement possible, car elle n’est pas définie dans la directive européenne ni dans la loi de transposition belge. Il importe peu que la “construction” soit écrite ou orale. En outre, il n’est pas nécessaire que la “construction” soit déjà mise en œuvre. Il suffit que la “construction” soit déjà prête à être mise en œuvre.

1. 2. *Transfrontalier*

La législation DAC6 prévoit des constructions transfrontalières. Les participants à l’arrangement doivent être imposables dans des pays différents. Il peut s’agir d’une construction entre une société établie en Belgique et une société d’un autre pays (UE ou tiers).

L’un des participants doit être établi dans un autre pays ou doit exercer des activités dans un autre pays.

Un participant à une construction est

- Le contribuable concerné (= toujours un participant), ou ;
- Un intermédiaire lorsqu’il participe activement à la construction car il :
 - o a conseillé sur la construction ;
 - o a présenté la construction au contribuable concerné ;
 - o a mis la construction à la disposition du contribuable concerné pour sa mise en œuvre ;
 - o a mis en œuvre la construction au nom et pour le compte du contribuable concerné.

Ainsi, l’intermédiaire peut être, par exemple, le comptable, le conseiller fiscal, le conseiller, l’avocat, le notaire, etc.

1. 3. Caractéristiques (“hallmarks”)

Au fil du temps, les stratagèmes de planification fiscale agressive sont devenus de plus en plus complexes et sans cesse renouvelés, en réponse aux contre-mesures défensives prises par les autorités fiscales, l’UE a donc opté pour l’utilisation de poinçons dans le CAD6. Il s’agit de caractéristiques ou d’éléments de transactions qui constituent une forte indication d’évasion ou d’abus fiscal. Une liste de 19 poinçons est divisée en 5 catégories :

1. Signes généraux (test de l’avantage principal requis)
2. il existe une clause ou un accord de confidentialité par lequel il est convenu que les participants ne divulguent pas d’informations aux autorités fiscales ou à d’autres intermédiaires sur la manière dont l’arrangement procure/a procuré un avantage fiscal ;
3. la rémunération de l’intermédiaire dépend de l’avantage fiscal obtenu (par exemple, par un accord “no cure no pay”)
4. l’arrangement contient des documents ou des structures standardisés qui sont mis à la disposition de plusieurs personnes (par exemple, un document préétabli indiquant les étapes nécessaires pour obtenir un allégement fiscal).

1. Caractéristiques essentielles spécifiques (test de la prestation principale requis) :
2. l’acquisition d’une entreprise déficitaire ;
3. la conversion du revenu en capital ou en d’autres types de revenus qui sont imposés à un taux inférieur ;
4. les transactions circulaires (par exemple, les prêts adossés de $A \Rightarrow B \Rightarrow C \Rightarrow D \Rightarrow A$).

1. (1) Caractéristiques essentielles spécifiques qui se rapportent aux transactions transfrontalières et qui requièrent le test de l’avantage principal :

(1) les paiements transfrontaliers entre affiliés lorsque :

1. les impôts du bénéficiaire sur ceux-ci sont nuls ou très faibles ;
2. le paiement est totalement exonéré d’impôt dans le pays où le bénéficiaire a sa résidence fiscale

iii. le paiement bénéficie d’un traitement fiscal préférentiel dans le pays du bénéficiaire.

1. (2) Caractéristiques essentielles spécifiques qui se rapportent à des transactions transfrontalières et pour lesquelles le test de l’avantage

principal n'est pas requis (sauf pour le point 1) :

(1) les paiements transfrontaliers entre affiliés lorsque :

1. le bénéficiaire n'est pas situé dans une "juridiction fiscale" (c'est-à-dire que le bénéficiaire ne peut pas être taxé) ;
2. l'État où est établi le bénéficiaire figure sur une liste d'États non coopératifs (juridictions "paradis fiscaux") ;
3. le double abattement fiscal
4. l'allègement fiscal pour le même amortissement dans plus d'un État
5. le transfert d'actifs ayant une valeur matériellement différente dans les deux États.

1. Caractéristiques essentielles relatives à l'échange automatique de données et aux bénéficiaires finaux :
2. le contournement des obligations légales de déclaration ;
3. la structure juridique n'ayant pas d'activité économique substantielle et dont les bénéficiaires finaux ne sont pas identifiables.

1. Caractéristiques spécifiques essentielles en matière de prix de transfert :
2. l'utilisation des règles unilatérales de la sphère de sécurité (non applicable en Belgique) ;
3. le transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer ;
4. les transferts intra-groupe qui réduisent l'EBIT (bénéfice avant intérêts et impôts) annuel estimé de plus de 50 %.

1. 4. *The Main Benefit Test*

Le critère du principal avantage est satisfait si l'avantage fiscal est le plus important ou l'un des plus importants avantages que, compte tenu de tous les faits et circonstances pertinents, une personne/société peut raisonnablement attendre de l'arrangement. L'intention que les participants avaient dans cet arrangement n'est pas pertinente, il s'agit d'un test objectif.

1. Quand?

Les accords conclus entre le 25 juin 2018 et le 31 décembre 2020 doivent être déclarés à partir du 28 février 2021.

Les constructions débutant le 1er janvier 2021 doivent être déclarées dans les 30 jours suivant la "date de déclenchement". La "date de déclenchement" est la date à laquelle la construction a été (i) conseillée, (ii) mise à disposition pour la mise en œuvre ou (iii) le premier jour de la mise en œuvre de la construction. Le délai

de 30 jours commence à courir au plus tôt à partir de la survenance de l'un des trois éléments déclencheurs susmentionnés.

1. Qui?

En premier lieu, la déclaration doit être faite par l'intermédiaire (même si ce n'est qu'en deuxième ligne, en tant qu'intermédiaire secondaire qui a "aidé" à la construction), à moins que l'intermédiaire ne soit empêché de le faire pour des raisons de secret professionnel (voir point 6). Dans ce cas, l'intermédiaire doit envoyer une lettre motivée aux autres intermédiaires concernés et au contribuable en question dans laquelle il transfère son obligation de déclaration à ces personnes. Le contribuable peut autoriser l'intermédiaire à faire la déclaration malgré son secret professionnel.

S'il y a plusieurs intermédiaires, ils doivent en principe tous déclarer. Si aucun intermédiaire n'est utilisé, ou si aucun des intermédiaires impliqués dans la construction n'a de lien avec un État membre de l'UE, le contribuable concerné utilisant une construction à déclarer entre en jeu.

1. Pénalités éventuelles

La directive laisse aux États membres le soin de déterminer les sanctions applicable

s aux violations de l'obligation de déclaration. Lors de la transposition du DAC6, la Belgique a fait une distinction, via un arrêté royal, entre une déclaration incomplète et une déclaration inexistante ou tardive.

- Déclaration [incomplète](#)

o Déclaration [incomplète inconsciente](#) : 1 250 € - 12 500 €.

o Rapport [délibérément incomplet](#) : 2 500 - 25 000 euros

- [Absence ou retard](#) de déclaration

o Non-déclaration ou déclaration [tardive involontaire](#) : 5 000 - 50 000 euros

o Non-déclaration ou déclaration [tardive délibérée](#) : 12 500 € - 100 000 €.

1. Le secret professionnel

Il ne faut pas non plus oublier que, parfois, l'obligation de signaler à un intermédiaire ne peut pas être appliquée parce qu'il existe un droit légal de

refuser de témoigner. Il est donc essentiel que, dans de telles circonstances, les autorités fiscales puissent toujours obtenir des informations sur les régimes fiscaux qui peuvent être liés à une planification fiscale agressive. Par conséquent, l'obligation de déclaration dans de tels cas devrait être transférée au contribuable qui bénéficie de l'arrangement, comme le suggère le paragraphe 4.

Néanmoins, à la lumière du secret professionnel, cette règle est discutable. Après tout, l'établissement de rapports à l'intention d'autres intermédiaires et de non-clients peut être problématique. Le simple fait d'avoir fait appel à un avocat relève de la protection du secret professionnel. Ceci a été confirmé par la Cour constitutionnelle dans des arrêts relatifs à des procédures engagées, entre autres, par les organisations faïtières d'avocats en Belgique (OVB, OFBG). Une question préjudicielle a été posée à la Cour de justice et, entre-temps, cette obligation a été suspendue pour les avocats.

Il en va de même pour l'obligation de déclaration trimestrielle concernant les constructions prêtes à être mises sur le marché, pour lesquelles, selon la législation DAC6, aucune dispense de secret professionnel n'est possible pour les intermédiaires.

Il est donc clair que la directive DAC6 et ses règles de divulgation obligatoire s'aventurent ici sur une zone de tension et pourrait avoir des répercussions considérables sur le secret professionnel, ce qui est extrêmement important pour certaines professions, notamment pour la profession d'avocat.

1. Conclusion

Les concepts utilisés, tels que la "construction", sont largement indéfinis et aucune directive n'a encore été publiée par le gouvernement pour clarifier l'interprétation de ces concepts au sens large. Il est donc tout à fait possible que les autorités fiscales belges aient un point de vue différent sur la façon dont le DAC6 doit être interprété, ce qui pourrait conduire à des surprises désagréables. Une approche au cas par cas s'impose.

En outre, il est regrettable qu'il ne soit pas possible de demander une décision préalable sur cette question.

Les taxes visées sont les impôts directs, les droits d'enregistrement et les droits de succession. La TVA, les droits de douane, les accises et les taxes liées à la sécurité sociale ne sont pas couverts par la directive DAC6 et la législation belge.

En outre, les impôts belges ne sont pas les seuls à être visés. Les impôts étrangers similaires relèvent également de l'application du DAC6. Alors, faites

attention !

1. Liens et sources des médias

“De DAC 6- wetgeving in België: een uitdaging voor de belastingplichtigen en hun adviseurs”, *ITAA-zine*, nr.3, juni 2020, p.4-10.

<https://financien.belgium.be/nl/E-services/mandatory-disclosure-rules/beschrijving>

<https://www.pwc.nl/nl/dienstverlening/tax/tax-transparency/eu-regime-verplichte-informatie-uitwisseling-van-grensoverschrijdende-transacties-dac6.html>

<https://www.stibbe.com/en/news/2020/july/mandatory-disclosureverplichtingen-voor-grensoverschrijdende-constructies-dac6>

<https://landing.bdo.be/nl/tothepoint-nl/hoe-vertaalt-belgie-europese-dac6-richtlijn/>

<https://www.schoups.com/nl/nieuws/44223>

https://ec.europa.eu/taxation_customs/tin/

<https://financien.belgium.be/nl/E-services/mandatory-disclosure-rules>

https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/1d641f65-311c-468b-9d72-c05053446ae5?_ga=2.203601936.1455556444.1617694087-1405014789.1617271581

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=NL>

<https://financien.belgium.be/nl/E-services/mandatory-disclosure-rules/creatie-mdr-xml-bestanden>

DAC 6 – Richtlinie zur Verwaltungszusammenarbeit Nr. 6

Relativ unter dem Radar vieler ist die DAC 6-Richtlinie erlassen und in belgisches Recht umgesetzt worden, so dass sie ab dem 28.02.2021 gilt. Diese Gesetzgebung beinhaltet sogenannte “Mandatory Disclosure Rules” (MDR), die Vermittlern (z.B. Buchhaltern, Beratern, Anwälten, ...) eine Offenlegungspflicht für

grenzüberschreitende (Steuer-) Konstruktionen auferlegen. Ob diese MDRs anwendbar sind, ist immer eine Frage des Sachverhalts. Im Folgenden versuchen wir, Sie anhand der folgenden Gliederung durch die Grundlagen der DAC 6-Gesetzgebung und deren Konsequenzen für Sie zu führen:

[Inhalt](#)

1. [Konzept](#)
2. [Bedingungen.](#)

[2.1. Konstruktion.](#)

[2.2. Grenzüberschreitend.](#)

[2.3. Merkmale \("Hallmarks"\)](#)

[2.4. Main Benefit Test](#)

3. [Wann?](#)
4. [Wer?](#)
5. [Mögliche Strafen.](#)
6. [Berufsgeheimnis](#)
7. [Entscheidung.](#)
8. [Medien Links & Quellen.](#)

1. Konzept

Um die Steuertransparenz auf EU-Ebene zu erhöhen, versucht die Europäische Union durch die DAC6-Richtlinie[\[1\]](#), den Steuerbehörden durch die Einführung von verpflichtenden Offenlegungsregeln (Mandatory Disclosure Rules, kurz MDR) mehr Möglichkeiten zu geben, auf aggressive Steuerplanung zu reagieren. Die Stärkung bestimmter spezifischer Transparenzaspekte des aktuellen Steuerrahmens bleibt ein wichtiges Thema für die EU, da immer mehr Strukturen mehrere Rechtsordnungen umfassen. Dazu gehört die Verlagerung von steuerpflichtigen Gewinnen in günstigere Steuerregime. Daher ist es wichtig, dass die Steuerbehörden der Mitgliedstaaten vollständige und relevante Informationen über potenziell aggressive Steuerstrukturen erhalten.[\[2\]](#)

Mit der Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über den automatischen Informationsaustausch im Bereich der Besteuerung in Bezug auf meldepflichtige grenzüberschreitende Vereinbarungen, oder DAC6, sollten die Steuerbehörden in

der Lage sein, alle Informationen zu erhalten, die sie benötigen, um schnell und effizient zu handeln, wenn sie aggressive Steuerpraktiken feststellen.[3] In der Zwischenzeit wurde diese Richtlinie durch das Gesetz vom 20. Dezember 2019 in innerstaatliches Recht umgesetzt und muss ab dem 28. Februar 2021 beachtet werden. Die Artikel 326/1 bis 326/10 des Einkommensteuergesetzbuches 92 wurden eingeführt.[4] DAC6 wurde in Bezug auf direkte Steuern in die belgische Gesetzgebung und in Bezug auf Registrierungsgebühren und Erbschaftssteuer in regionale Dekrete/Verordnungen umgesetzt. Dies ist das Ergebnis der belgischen Aufteilung der Kompetenzen.

Die folgenden Angelegenheiten müssen gemeldet werden:

- identifizierung der Vermittler und der beteiligten Steuerzahler;
- verbundenen Unternehmen und Personen in anderen Mitgliedstaaten, auf die die Konstruktion angewendet wird;
- datum des ersten Implementierungsschritts;
- details über das wesentliche Merkmal;
- die Bewertung der betreffenden grenzüberschreitenden Vereinbarung;
- eine Zusammenfassung der Vereinbarung;
- details zum relevanten Steuerrecht.

Der Bericht muss in einer der Landessprachen und in Englisch verfasst sein.

In Belgien ist die Berichtsdatei über den folgenden Link zu finden:
<https://financien.belgium.be/nl/E-services/mandatory-disclosure-rules/creatie-mdr-xml-bestanden>

2. Bedingungen

Die Steuerbehörden müssen benachrichtigt werden, wenn vier Bedingungen erfüllt sind:

1. es gibt eine Konstruktion;
2. diese Konstruktion hat einen grenzüberschreitenden Charakter;
3. bestimmte wesentliche Merkmale sind erfüllt;
4. der sogenannte "Main Benefit Test", falls erforderlich, ist erfüllt.

2.1. Konstruktion

Dazu gehören Vereinbarungen, Urkunden, Pläne, Projekte, Transaktionen, Strukturen usw., die einen bestimmten Zweck haben. Außerdem fallen nur aktive

Handlungen unter diesen Begriff, es sei denn, es handelt sich um eine Reihe von Konstruktionen, in diesem Fall können auch passive Handlungen unter diesen Begriff fallen. Der Begriff "Konstruktion" sollte so weit wie möglich definiert werden, da er weder in der europäischen Richtlinie noch im belgischen Umsetzungsgesetz definiert ist. Dabei ist es unerheblich, ob die "Konstruktion" schriftlich oder mündlich erfolgt. Außerdem muss die "Konstruktion" nicht bereits implementiert sein. Es ist ausreichend, wenn die "Konstruktion" bereits für die Umsetzung vorbereitet ist.

2.2. Grenzüberschreitend

Die DAC6-Gesetzgebung sieht grenzüberschreitende Konstruktionen vor. Die Teilnehmer an der Vereinbarung müssen in verschiedenen Ländern steuerpflichtig sein. Dies kann eine Konstruktion zwischen einem Unternehmen mit Sitz in Belgien und einem Unternehmen aus einem anderen (EU- oder Dritt-)Land sein.

Einer der Teilnehmer muss in einem anderen Land ansässig sein oder Aktivitäten in einem anderen Land ausüben.

Ein Teilnehmer an einer Konstruktion ist:

- der betroffene Steuerzahler (= immer ein Teilnehmer), oder;
- Ein Vermittler, wenn er aktiv an der Konstruktion beteiligt ist, weil er:
 - bei der Konstruktion beraten hat;
 - die Konstruktion dem betroffenen Steuerzahler vorgestellt hat;
 - die Konstruktion dem betroffenen Steuerzahler zur Ausführung zur Verfügung gestellt hat;
 - die Konstruktion im Namen und auf Rechnung des betroffenen Steuerpflichtigen durchgeführt hat.

So kann der Vermittler z.B. der Buchhalter, Steuerberater, Betreuer, Rechtsanwalt, Notar usw. sein.

2.3. Merkmale ("Hallmarks")

Da aggressive Steuerplanungsmodelle im Laufe der Jahre immer komplexer werden und nach defensiven Gegenmaßnahmen der Steuerbehörden ständig modifiziert werden, hat sich die EU im DAC6 für die Verwendung von „Hallmarks“ entschieden. Dies sind Merkmale oder Elemente von Transaktionen, die ein starkes Indiz für Steuervermeidung oder Missbrauch darstellen.[\[5\]](#) Eine Liste von 19 „Hallmarks“ ist in 5 Kategorien unterteilt:

1. Allgemeine wesentliche Merkmale (Hauptnutzenprüfung erforderlich)
2. es gibt eine Vertraulichkeitsklausel oder eine Vereinbarung, dass die Teilnehmer den Steuerbehörden oder anderen Vermittlern keine Informationen darüber offenlegen, wie die Vereinbarung einen Steuervorteil bietet/bieten könnte
3. die Vergütung des Vermittlers von dem erzielten Steuervorteil abhängig gemacht wird (z. B. durch eine No-cure-No-pay-Vereinbarung)
4. die Vereinbarung enthält Standarddokumente oder -strukturen, die für mehr als eine Person zur Verfügung gestellt werden (z. B. ein vorgefertigtes Dokument mit den erforderlichen Schritten zur Erlangung von Steuererleichterungen).

1. Spezifische wesentliche Merkmale (Main Benefit Test erforderlich):
2. erwerb eines verlustbringenden Unternehmens;
3. umwandlung von Einkommen in Kapital oder andere Einkommensarten, die mit einem niedrigeren Satz besteuert werden;
4. zirkuläre Transaktionen (z. B. Back-to-Back-Kredite von $A \Rightarrow B \Rightarrow C \Rightarrow D \Rightarrow A$).

1. (1) Spezifische wesentliche Merkmale, die sich auf grenzüberschreitende Transaktionen beziehen und den Main Benefit Test erfordern:

(1) grenzüberschreitende Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen, wenn:

1. die Steuern des Empfängers darauf null oder sehr niedrig sind;
2. die Zahlung in dem Land, in dem der Empfänger steuerlich ansässig ist, vollständig von der Steuer befreit ist;

iii. die Zahlung wird im Land des Empfängers steuerlich bevorzugt behandelt.

1. (2) Spezifische wesentliche Merkmale, die sich auf grenzüberschreitende Transaktionen beziehen und bei denen der Main Benefit Test nicht erforderlich ist (außer bei Punkt 1):

(1) grenzüberschreitende Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen, wenn:

1. der Empfänger nicht in einem "Steuergebiet" ansässig ist (d. h., der Empfänger kann nicht besteuert werden);
2. der Staat, in dem der Empfänger ansässig ist, auf einer Liste von nicht kooperierenden Staaten ("Steueroasen") steht;
3. doppelte Steuerentlastung
4. steuererleichterungen für dieselbe Abschreibung in mehr als einem Staat

5. Übertragung von Vermögenswerten mit einem materiell unterschiedlichen Wert in beiden Staaten.

1. Wesentliche Merkmale in Bezug auf den automatischen Informationsaustausch und die wirtschaftlichen Eigentümer:
2. Umgehung der gesetzlichen Meldepflichten;
3. rechtliche Struktur, die keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit beinhaltet, bei der die Endbegünstigten nicht identifizierbar sind.

1. Spezifische wesentliche Merkmale im Hinblick auf Verrechnungspreise:
2. die Anwendung einseitiger Safe-Harbour-Regeln (in Belgien nicht anwendbar);
3. die Übertragung von immateriellen Vermögenswerten, die schwer zu bewerten sind;
4. konzerninterne Transfers, die das geschätzte jährliche EBIT (Ergebnis vor Zinsen und Steuern) um mehr als 50 % reduzieren.

2.4. Main Benefit Test

Der Main Benefit Test ist erfüllt, wenn der Steuervorteil der größte oder einer der größten Vorteile ist, die eine Person/ein Unternehmen unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände vernünftigerweise von der Vereinbarung erwarten kann. Die Absicht der Teilnehmer an dieser Vereinbarung ist irrelevant, dies ist ein objektiver Test.[\[6\]](#)

3. Wann?

Konstruktionen, die zwischen dem 25. Juni 2018 und dem 31. Dezember 2020 errichtet werden, müssen ab dem 28. Februar 2021 gemeldet werden.

Konstruktionen ab dem 1. Januar 2021 müssen innerhalb von 30 Tagen nach dem "Triggerdatum" gemeldet werden. Das "Triggerdatum" ist das Datum, an dem die Konstruktion (i) avisiert, (ii) für die Umsetzung zur Verfügung gestellt oder (iii) der erste Tag der Umsetzung der Konstruktion. Die 30-Tage-Frist beginnt frühestens mit dem Eintreten eines der drei vorgenannten „Triggers“.[\[7\]](#)

4. Wer?

In erster Linie muss die Erklärung vom Vermittler abgegeben werden (wenn auch nur in zweiter Linie, als Nebenvermittler, der bei der Konstruktion "mitgeholfen"

hat), es sei denn, der Vermittler ist aus Gründen des Berufsgeheimnisses daran gehindert (siehe Punkt 6). In diesem Fall muss der Intermediär ein begründetes Schreiben an die anderen beteiligten Intermediäre und den betroffenen Steuerpflichtigen senden, in dem er seine Meldepflicht auf diese Personen überträgt. Der Steuerpflichtige kann dem Vermittler erlauben, die Meldung trotz Berufsgeheimnis zu machen.

Wenn es mehrere Vermittler gibt, müssen im Prinzip alle melden. Wird kein Vermittler eingesetzt oder hat keiner der an der Vereinbarung beteiligten Vermittler eine Verbindung zu einem EU-Mitgliedstaat, ist der betreffende Steuerpflichtige, der eine Vereinbarung zur Meldung nutzt, im Fadenkreuz.[\[8\]](#)

5. Mögliche Strafen

Die Richtlinie überlässt es den Mitgliedstaaten, die Sanktionen für Verstöße gegen die Meldepflicht festzulegen.[\[9\]](#) Bei der Umsetzung des DAC6 hat Belgien durch einen königlichen Erlass[\[10\]](#) zwischen unvollständiger Berichterstattung und keiner oder verspäteter Berichterstattung unterschieden.[\[11\]](#)

- [Unvollständige](#) Berichterstattung

o [Unbewusste unvollständige](#) Berichterstattung: € 1.250 – € 12.500

o [Bewusst unvollständiger](#) Bericht: € 2.500 – 25.000

- [Nicht- oder verspätete](#) Meldung

o [Unwissentliches Nicht- oder zu spätes](#) Melden: € 5.000 – € 50.000

o [Bewusstes Nicht- oder zu spätes](#) Melden: € 12.500 – € 100.000

6. Berufsgeheimnis

Es sollte auch bedacht werden, dass manchmal die Verpflichtung zur Meldung an einen Vermittler aufgrund eines gesetzlichen Privilegs nicht durchgesetzt werden kann.[\[12\]](#) Es ist daher von entscheidender Bedeutung, dass die Steuerbehörden unter solchen Umständen immer noch Informationen über steuerlich relevante Regelungen erhalten können, die mit einer aggressiven Steuerplanung verbunden sein können. Daher sollte sich die Meldepflicht in solchen Fällen auf den Steuerpflichtigen verlagern, der von der Regelung profitiert, wie in Absatz 4

vorgeschlagen.

Dennoch ist diese Regel im Hinblick auf das Berufsgeheimnis fragwürdig. Schließlich kann die Berichterstattung an andere Intermediäre und Nicht-Kunden problematisch sein. Die bloße Tatsache, einen Rechtsanwalt aufgesucht zu haben, fällt unter den Schutz des Berufsgeheimnisses. Dies wurde vom Verfassungsgericht in Urteilen bestätigt, die sich auf Verfahren bezogen, die unter anderem von den Dachverbänden der Rechtsanwälte in Belgien (OVB, OFBG) eingeleitet wurden. Dem Gerichtshof wurde eine Vorabfrage vorgelegt, und in der Zwischenzeit ist diese Verpflichtung für Rechtsanwälte ausgesetzt worden.

Gleiches gilt für die vierteljährliche Berichtspflicht über marktreife Konstruktionen[\[13\]](#), für die nach der DAC6 -Gesetzgebung keine Befreiung der Vermittler vom Berufsgeheimnis möglich ist.

Es ist daher klar, dass die DAC6 -Richtlinie und die darin enthaltenen Vorschriften zur Offenlegungspflicht hier ein Spannungsfeld betreten, das im Zusammenhang mit dem Berufsgeheimnis, das für bestimmte Berufe und sicherlich auch für die Anwaltschaft von großer Bedeutung ist, zu weit gehen kann.

7. Entscheidung

Die verwendeten Begriffe, wie z. B. "Konstruktion", sind weitgehend undefiniert und es wurden von der Regierung noch keine Richtlinien veröffentlicht, um die Auslegung dieser Begriffe im weitesten Sinne zu klären. Es ist daher durchaus möglich, dass die belgischen Steuerbehörden eine andere Auffassung darüber haben, wie DAC6 zu interpretieren ist, was zu unangenehmen Überraschungen führen könnte. Es ist eine Einzelfallbetrachtung angebracht.

Darüber hinaus ist es bedauerlich, dass die Beantragung einer Vorabentscheidung in dieser Angelegenheit nicht möglich ist.

Bei den anvisierten Steuern handelt es sich um direkte Steuern, Zulassungsgebühren und Erbschaftssteuern. Mehrwertsteuer, Zölle, Verbrauchssteuern und Steuern im Zusammenhang mit der Sozialversicherung fallen nicht unter das DAC6 und die belgische Gesetzgebung.

Außerdem sind nicht nur belgische Steuern im Visier. Ähnliche ausländische

Steuern fallen auch unter die Anwendung von DAC6. Also aufgepasst!

8. Medien Links & Quellen

“De DAC 6- wetgeving in België: een uitdaging voor de belastingplichtigen en hun adviseurs”, *ITAA-zine*, nr.3, juni 2020, p.4-10.

<https://financien.belgium.be/nl/E-services/mandatory-disclosure-rules/beschrijving>

<https://www.pwc.nl/nl/dienstverlening/tax/tax-transparency/eu-regime-verplichte-informatie-uitwisseling-van-grensoverschrijdende-transacties-dac6.html>

<https://www.stibbe.com/en/news/2020/july/mandatory-disclosureverplichtingen-voor-grensoverschrijdende-constructies-dac6>

<https://landing.bdo.be/nl/tothepoint-nl/hoe-vertaalt-belgie-europese-dac6-richtlijn/>

<https://www.schoups.com/nl/nieuws/44223>

https://ec.europa.eu/taxation_customs/tin/

<https://financien.belgium.be/nl/E-services/mandatory-disclosure-rules>

https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/1d641f65-311c-468b-9d72-c05053446ae5?_ga=2.203601936.1455556444.1617694087-1405014789.1617271581

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=NL>

<https://financien.belgium.be/nl/E-services/mandatory-disclosure-rules/creatie-mdr-xml-bestanden>

[1] Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU im Hinblick auf den automatischen Informationsaustausch im Bereich der Besteuerung von meldepflichtigen grenzüberschreitenden Strukturen, ABl. L 139 vom 5.6.2018, S. 1-13.

[2] Zie overweging 2 RICHTLIJN (EU) 2018/822 VAN DE RAAD van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot

meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies.

[3] Siehe Erwägungsgrund 3 RICHTLINIE (EU) 2018/822 DES RATES vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU im Hinblick auf den automatischen Informationsaustausch im Bereich der Besteuerung in Bezug auf meldepflichtige grenzüberschreitende Strukturen.

[4] Siehe FAQ: DAC6 – Meldung van grensoverschrijdende constructies, p.10: https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/1d641f65-311c-468b-9d72-c05053446ae5?_ga=2.203601936.1455556444.1617694087-1405014789.1617271581.

[5] Siehe Erwägungsgrund 9 RICHTLINIE (EU) 2018/822 DES RATES vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU hinsichtlich des automatischen Austauschs von Informationen im Bereich der Besteuerung über anzeigepflichtige grenzüberschreitende Strukturen.

[6] Siehe FAQ für u.a. Hinweise auf Steuervorteile: DAC6 – Reporting of cross-border constructions, S.33-34: https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/1d641f65-311c-468b-9d72-c05053446ae5?_ga=2.203601936.1455556444.1617694087-1405014789.1617271581.

[7] “Die DAC 6 Gesetzgebung in Belgien: eine Herausforderung für Steuerzahler und ihre Berater”, ITAA-zine, Nr.3, Juni 2020, S. 8.

[8] Siehe FAQ: DAC6 – Reporting of cross-border structures, S.38: https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/1d641f65-311c-468b-9d72-c05053446ae5?_ga=2.203601936.1455556444.1617694087-1405014789.1617271581; “The DAC 6 legislation in Belgium: a challenge for taxpayers and their advisors”, ITAA-zine, no.3, June 2020, S.7.

[9] “Die DAC 6 Gesetzgebung in Belgien: eine Herausforderung für Steuerzahler und ihre Berater”, ITAA-zine, Nr.3, Juni 2020, S.9.

[10] Königlicher Erlass vom 20. Mai 2020 zur Umsetzung der Artikel 18, 31, 33 und 47 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU im Hinblick auf den obligatorischen automatischen Informationsaustausch im Bereich der Besteuerung bei anzeigepflichtigen grenzüberschreitenden

Bauvorhaben, BS 4. Juni 2020.

[11] Die Bußgelder werden pro Bauwerk verhängt und erhöhen sich progressiv, wobei bei mehrfachen Verstößen eine höhere Strafe verhängt wird.

[12] Siehe Erwägungsgrund 8 RICHTLINIE (EU) 2018/822 DES RATES vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU hinsichtlich des automatischen Austauschs von Informationen im Bereich der Besteuerung über anzeigepflichtige grenzüberschreitende Strukturen.

[13] Siehe FAQ: DAC6 – Melding van grensoverschrijdende constructies, p.36: https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/1d641f65-311c-468b-9d72-c05053446ae5?_ga=2.203601936.1455556444.1617694087-1405014789.1617271581.

DAC 6 – Directive on Administrative Cooperation N°6

Relatively under the radar of many, the DAC 6 directive has been issued and transposed into Belgian law, making it applicable as of 28.02.2021. This legislation includes so-called “Mandatory Disclosure Rules” (MDR) which impose a disclosure obligation on intermediaries (think about accountants, advisers, lawyers, ...) for cross-border (tax) constructions. Whether these MDRs are applicable, is always a matter of fact. Below, we will try to guide you with the basic principles of the DAC 6 legislation and the consequences thereof for you on the basis of the following structure:

Content

1. Concept
2. Conditions

2.1. Construction.

2.2. Cross-border

2.3. Characteristics (“hallmarks”)

2.4. Main Benefit Test

3. When?

4. [Who?](#)
5. [Possible sanctions](#)
6. [Professional secrecy.](#)
7. [Conclusion.](#)
8. [Media Links & Sources](#)

1. Concept

In order to increase tax transparency at the EU level, the European Union, through the DAC6 Directive[\[1\]](#), is seeking to provide tax authorities with greater means of responding to aggressive tax planning through the introduction of Mandatory Disclosure Rules (or MDR). Strengthening certain specific transparency aspects of the current tax framework remains an important issue for the EU as more and more structures span multiple jurisdictions. This includes shifting taxable profits to more favourable tax regimes. It is therefore essential that the tax authorities of the Member States receive full and relevant information on potentially aggressive tax structures.[\[2\]](#)

With the amendment of Directive 2011/16/EU on the automatic exchange of information in the field of taxation as regards notifiable offences, the Commission is seeking to ensure that the information is made available to the tax authorities of the Member States.[\[3\]](#)

In the meantime, this directive has been transposed into internal legislation by the Act of 20 December 2019 and will have to be complied with as of 28 February 2021. Articles 326/1 to 326/10 of the Income Tax Code (WIB) 92 were introduced.[\[4\]](#) DAC6 was transposed into Belgian legislation for direct taxes and into regional decrees/ordinances for registration duties and inheritance tax. This is the result of the Belgian division of competences.

The following matters must be reported:

- identification of the intermediaries and the taxpayers involved;
- related companies and persons in other Member States to whom the construction is applied;
- date of the first step of the implementation;
- details of the essential feature involved;
- the valuation of the cross-border construction involved;

- a summary of the construction;
- details of the relevant tax law.

The report must be made in one of the national languages and in English.

In Belgium the reporting file can be found via the following link:

<https://financien.belgium.be/nl/E-services/mandatory-disclosure-rules/creatie-mdr-xml-bestanden>.

2. Conditions

The tax authorities must be notified when four conditions are met:

1. there is a construction;
2. this construction is cross-border;
3. certain essential characteristics are met;
4. the so-called 'Main Benefit Test', if required, is met.

2.1. Construction

This includes agreements, deeds, plans, projects, transactions, structures, etc. that have a specific purpose. Moreover, only active actions are included, unless it is a series of constructions, in which case passive actions can also fall under this concept. The notion of construction should be defined as broadly as possible, since it is not defined in the European Directive or in the Belgian transposition law. It is irrelevant whether the "*construction*" is written or oral. Furthermore, the "*construction*" does not have to be already implemented. It is sufficient if the construction is already prepared for implementation.

2.2. Cross-border

The DAC6 legislation envisages cross-border constructions. Participants in the arrangement must be taxable in different countries. This can be a construction between a company established in Belgium and a company from another (EU or third) country.

One of the participants must be established in another country or must carry out activities in another country.

A participant in a construction is:

- the taxpayer concerned (= always a participant), or;
- An intermediary when he is actively involved in the construction because he:
 - o advised the construction;
 - o introduced the construction to the taxpayer involved;
 - o made the construction available for implementation to the taxpayer concerned;
 - o implemented the construction in the name and on behalf of the taxpayer involved.

Thus, the intermediary may be, for example, the accountant, tax adviser, consultant, lawyer, notary, etc.

2.3. Characteristics (“hallmarks”)

As aggressive tax planning schemes become more and more complex over the years and are constantly modified following defensive countermeasures by tax authorities, the EU has opted in DAC6 for the use of hallmarks. These are characteristics or elements of transactions that constitute a strong indication of tax avoidance or abuse.[\[5\]](#) A list of 19 hallmarks is divided into 5 categories:

1. General essential characteristics (Main Benefit Test required)
 2. there is a confidentiality clause or agreement that the participants do not disclose any information to the tax authorities or other intermediaries about how the arrangement provides/could provide a tax benefit;
 3. the remuneration of the intermediary is made dependent on the tax benefit achieved (e.g. by a no-cure no-pay agreement);
 4. the arrangement contains standard documents or structures that are made available for more than one person (e.g. a pre-prepared document with the necessary steps to obtain tax relief).
-
1. Specific essential characteristics (Main Benefit Test required):
 2. taking over a loss-making company;
 3. conversion of income into capital or other types of income that are taxed at a lower rate;
 4. circular transactions (E.g. back-to-back loans from A=>B=>C=>D=>A).

1. (1) Specific essential features that relate to cross-border transactions and for which the Main Benefit Test is required:
 2. cross-border payments between associated companies when:
 3. there is no or very low tax on it for the recipient;
 4. the payment is fully exempt from taxation in the country where the recipient is resident for tax purposes;
- iii. the payment enjoys preferential tax treatment in the country of the recipient.
1. (2) Specific essential characteristics that relate to cross-border transactions and for which the Main Benefit Test is not required (except for point 1):
 1. cross-border payments between associated companies where:
 2. the recipient is not located in a 'tax jurisdiction' (i.e. the recipient cannot be taxed);
 3. the state where the recipient is established is on a list of non-cooperating states ('tax haven' jurisdictions);
 4. double tax relief;
 5. tax relief for the same depreciation in more than one state;
 6. transfer of assets with a materially different value in both states.
1. Essential features relating to the automatic exchange of information and beneficial owners:
 2. circumvention of statutory reporting requirements;
 3. legal structure not involving substantial economic activity where the ultimate beneficiaries are not identifiable.
1. Specific essential characteristics with regard to transfer pricing:
 2. the use of unilateral safe harbour rules (not applicable in Belgium);
 3. the transfer of intangible assets that are difficult to value;
 4. intra-group transfers that reduce estimated annual EBIT (earnings before interest and taxes) by more than 50%.

2.4. Main Benefit Test

The Main Benefit Test is met when the tax benefit is the largest or one of the largest benefits that, considering all relevant facts and circumstances, a person/company can reasonably expect from the arrangement. The intention of the participants in this arrangement is irrelevant, this is an objective test.[\[6\]](#)

3. When?

Arrangements entered into between 25 June 2018 and 31 December 2020 must be declared as from 28 February 2021.

Construction starting on 1 January 2021 must be reported within 30 days after the “trigger date”. The “trigger date” is the date on which the construction was: (i) advised, (ii) made available for implementation or (iii) the first day of implementation of the construction. The 30-day period shall not begin to run until one of the three above triggers occurs, at the earliest.[\[7\]](#)

4. Who?

In the first place, the declaration must be made by the intermediary (even if only in the second line, as a secondary intermediary having “*provided assistance*” to the construction), unless the intermediary is not allowed to do so due to his professional secrecy (see point 6). In that case, the intermediary must send a substantiated letter to the other intermediaries involved and to the taxpayer concerned in which he transfers his reporting obligation to these persons. The taxpayer can, however, allow the intermediary to make the report despite its professional secrecy.

If there are several intermediaries, in principle all of them should report. If no intermediary is used or if none of the intermediaries involved in the arrangement has a link to an EU Member State, the relevant taxpayer using an arrangement to be reported comes into the picture.[\[8\]](#)

5. Possible sanctions

The Directive leaves it to Member States to determine the penalties for breaches of the reporting obligation. When transposing DAC6, Belgium made a distinction via a Royal Decree[\[9\]](#) between incomplete reporting and no or late reporting.[\[10\]](#)

– [Incomplete](#) reporting

o [Unconscious](#) incomplete reporting: € 1,250 – € 12,500

o [Deliberately](#) incomplete report: € 2,500 – 25,000

- [Non- or late](#) reporting

o [Unconsciously](#) non or late reporting: € 5,000 – € 50,000

o [Deliberately](#) non or late reporting: € 12,500 – € 100,000

6. Professional secrecy

It should also not be overlooked that sometimes the obligation to report to an intermediary cannot be enforced because there is a legal right to confidentiality.[\[11\]](#) It is therefore essential that in such circumstances the tax authorities can still obtain information about tax related constructions that may be linked to aggressive tax planning. Therefore, the duty to report in such cases should shift to the taxpayer benefiting from the arrangement, as suggested in point 4.

Nevertheless, in the light of professional secrecy, this regulation is questionable. After all, reporting to other intermediaries, non-clients, can be problematic. The mere fact of having called on a lawyer falls under the protection of professional secrecy. This was confirmed by the Constitutional Court in judgments following proceedings instituted by, among others, the umbrella lawyers' organisations in Belgium (OVB, OFBG). A preliminary question was put to the Court of Justice on this subject and, in the meantime, this obligation has been suspended for lawyers.

The same applies to the quarterly reporting obligation on ready-made constructions[\[12\]](#) for which, according to the DAC6 legislation, no dispensation for intermediaries with professional secrecy is possible.

It is therefore clear that the DAC6 Directive and its Mandatory Disclosure Rules are on an area of tension that may be too far-reaching in the context of professional secrecy, which is extremely important for certain professions, and certainly for the legal profession.

7. Conclusion

The concepts used, such as '*construction*', are largely undefined and no guidelines have yet been published by the government to clarify how they should be interpreted in the broadest sense. It is therefore quite possible that the Belgian tax authorities have a different view on how DAC6 should be interpreted, which could lead to unpleasant surprises. A case-by-case approach is

in order.

In addition, it is regrettable that applying for a prior ruling on this matter is not a possibility.

The taxes targeted are direct taxes, registration duties and inheritance tax. VAT, customs duties, excise duties and taxes related to social security are not covered by the DAC6 and Belgian legislation.

Moreover, it is not only Belgian taxes that are targeted. Similar foreign taxes also fall under the application of DAC6. So pay attention!

8. Media Links & Sources

“De DAC 6- wetgeving in België: een uitdaging voor de belastingplichtigen en hun adviseurs”, *ITAA-zine*, nr.3, juni 2020, p.4-10.

<https://financien.belgium.be/nl/E-services/mandatory-disclosure-rules/beschrijving>

<https://www.pwc.nl/nl/dienstverlening/tax/tax-transparency/eu-regime-verplichte-informatie-uitwisseling-van-grensoverschrijdende-transacties-dac6.html>

<https://www.stibbe.com/en/news/2020/july/mandatory-disclosureverplichtingen-voor-grensoverschrijdende-constructies-dac6>

<https://landing.bdo.be/nl/tothepoint-nl/hoe-vertaalt-belgie-europese-dac6-richtlijn/>

<https://www.schoups.com/nl/nieuws/44223>

https://ec.europa.eu/taxation_customs/tin/

<https://financien.belgium.be/nl/E-services/mandatory-disclosure-rules>

https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/1d641f65-311c-468b-9d72-c05053446ae5?_ga=2.203601936.1455556444.1617694087-1405014789.1617271581

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=NL>

<https://financien.belgium.be/nl/E-services/mandatory-disclosure-rules/creatie-mdr->

[xml-bestanden](#)

[1] Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards automatic exchange of information in the field of taxation on cross-border structures subject to notification, OJ L 139, 5.6.2018, p. 1-13.

[2] See Recital 2 COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards automatic exchange of information in the field of taxation on cross-border arrangements subject to notification.

[3] See Recital 3 COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards automatic exchange of information in the field of taxation on cross-border structures subject to notification

[4] See FAQ: DAC6 - Melding van grensoverschrijdende constructies, p.10:
https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/1d641f65-311c-468b-9d72-c05053446ae5?_ga=2.203601936.1455556444.1617694087-1405014789.1617271581

[5] See Recital 9 COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards automatic exchange of information in the field of taxation on cross-border structures subject to notification.

[6] See FAQ for, inter alia, indications of tax benefit: DAC6 - Reporting of cross-border constructions, p.33-34:
https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/1d641f65-311c-468b-9d72-c05053446ae5?_ga=2.203601936.1455556444.1617694087-1405014789.1617271581.

[7] "The DAC 6 legislation in Belgium: a challenge for taxpayers and their advisers", ITAA-zine, no.3, June 2020, p. 8.

[8] See FAQ: DAC6 - Reporting of cross-border constructions, p.38:
https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/1d641f65-311c-468b-9d72-c05053446ae5?_ga=2.203601936.1455556444.1617694087-1405014789.1617271581; "The DAC 6 legislation in Belgium: a challenge for taxpayers and their advisors", ITAA-zine, no.3, June 2020, p.7.

[9] Royal Decree of 20 May 2020 implementing Articles 18, 31, 33 and 47 of the Act of 20 December 2019 transposing Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May

2018 amending Directive 2011/16/EU as regards the automatic exchange of information in the field of taxation on cross-border constructions subject to notification, Official Gazette 4 June 2020.

[\[10\]](#) The administrative fines are applied per construction and increase progressively, imposing a heavier penalty when several infringements are committed.

[\[11\]](#) See recital 8 COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards automatic exchange of information in the field of taxation on cross-border structures subject to notification.

[\[12\]](#) See FAQ: DAC6 – Melding van grensoverschrijdende constructies, p.36: https://eservices.minfin.fgov.be/myminfweb/pages/fisconet/document/1d641f65-311c-468b-9d72-c05053446ae5?_ga=2.203601936.1455556444.1617694087-1405014789.1617271581.