

**ADVIES¹ 2021/12 VAN DE RAAD VAN HET INSTITUUT VAN DE
BEDRIJFSREVISOREN**

Correspondent
sg@ibr-ire.be

Onze referte
SDB

Datum
29/06/2021

Geachte Confrater,

Betreft: Vraagstukken inzake de DAC6-wet voor de bedrijfsrevisor

1. Context

Het huidig advies heeft tot doel een analyse te maken van de mogelijke gevolgen van de wet tot omzetting van Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat de verplichte automatische uitwisseling betreft van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie (hierna: “DAC6-wet”) voor de bedrijfsrevisor.

Volgende aspecten zullen achtereenvolgens in onderhavig advies worden behandeld:

- Is het aangewezen dat de commissaris DAC6-meldingen doet of er kennis van krijgt?
- Wat moet de commissaris doen indien hij dergelijke melding krijgt?
- Mag een commissaris (of zijn netwerk) een DAC6-aangifte doen voor de cliënt?
- *Quid* indien een bedrijfsrevisor een wettelijke opdracht uitvoert die kadert binnen een ruimer opzet van internationale fiscale ontwijing?

¹ Via adviezen ontwikkelt het Instituut de rechtsleer inzake de audittechnieken en de goede toepassing door de bedrijfsrevisoren van het wettelijk, reglementair en normatief kader dat de uitoefening van hun beroep regelt (art. 31, §7 van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren); enkel de normen en aanbevelingen zijn bindend.

2. Analyse

2.1. Is het aangewezen dat de commissaris DAC6-meldingen doet of er kennis van krijgt?

De commissaris kan – steeds binnen de perken van de verbodsbepalingen² – in de praktijk wel degelijk “rechtstreeks of via andere personen kan toezeggen, hulp, bijstand of advies te verstrekken met betrekking tot het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of beheren van de implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie” voor de gecontroleerde entiteit.

Een commissaris die voormelde dienstverlening verstrekt aan de gecontroleerde entiteit kan dan als “intermediair” worden beschouwd volgens de DAC6-wet, en heeft aldus een meldingsplicht.

De enige uitzondering hierop voor de commissaris van OOB's is indien de belastingdiensten betrekking hebben op agressieve fiscale planning. In dit geval mag de commissaris van de OOB deze diensten niet verstrekken³. Een grensoverschrijdende constructie maakt echter niet per definitie een agressieve fiscale planning uit.

Indien aan deze voorwaarden wordt voldaan, dan is het aangewezen dat de commissaris – al dan niet via een andere intermediair, lid van het netwerk van de commissaris – kennis krijgt van DAC6-meldingen. Indien de commissaris deel uitmaakt van een netwerk waarvan een lid een DAC6-melding doet, dan verplicht dit de commissaris eigenlijk tot ontslag.

² In de huidige Belgische regelgeving is het zo dat fiscaal advies dat doorgaans door de commissaris wordt verstrekt, toegestaan is (zowel bij OOB als bij niet-OOB). Wat de OOB betreft, is algemeen fiscaal advies echter alleen toegestaan voor zover ze niet van materieel belang is en geen rechtstreeks effect heeft op de jaarrekening, en dit door het feit dat de optie uit de verordening werd gelicht. Immers, als België die optie niet had gelicht, was fiscaal advies door de commissaris bij de OOB altijd verboden geweest. Bij de niet-OOB is algemeen fiscaal advies toegestaan, voor zover dit geen afbreuk doet aan de algemeen toepasselijke principes op het vlak van de onafhankelijkheid van de commissaris. Uiteraard dient de transparantieverplichting inzake de vermelding van de honoraria voor niet-controlediensten, zoals die reeds in België bestaat, verder te worden nageleefd. Indien de belastingdiensten betrekking hebben op agressieve fiscale planning, dan mogen ze niet als “niet van materieel belang” worden beschouwd en deze diensten zijn dan ook steeds uitgesloten. (MvT, *Parl. St.* Kamer 2016-17, nr. 54K2083/001, p. 71-72).

³ MvT, *Parl. St.* Kamer 2016-17, nr. 54K2083/001, p. 72; cf. overweging nr. 9 van verordening (EU) nr. 537/2014): “Hebben dergelijke diensten betrekking op *agressieve fiscale planning*, dan mogen ze niet als niet van materieel belang worden beschouwd. *Een wettelijke auditor of auditkantoor mag aan de gecontroleerde entiteit dan ook geen dergelijke diensten verlenen.*”.

2.2. Wat moet de commissaris doen indien hij dergelijke melding krijgt

Indien de commissaris dergelijke DAC6-melding ontvangt, dan staan volgende opties open:

- De commissaris brengt, conform artikel 326/7, § 1, 1° WIB92, op zijn beurt een andere intermediair of intermediairs schriftelijk en gemotiveerd op de hoogte dat hij niet aan de meldingsplicht kan voldoen omdat hij gebonden is door het beroepsgeheim, waardoor deze meldingsplicht automatisch rust op de andere intermediair of intermediairs⁴.
- De commissaris brengt de cliënt/relevante belastingplichtige (die tevens een 'intermediair' is) bij gebreke aan een andere intermediair⁵, overeenkomstig artikel 326/7, § 1, 2° WIB92, schriftelijk en gemotiveerd op de hoogte dat hij niet aan de meldingsplicht kan voldoen omdat hij is gebonden door het beroepsgeheim, waardoor deze meldingsplicht automatisch rust op de cliënt/relevante belastingplichtige. Het beroepsgeheim verhindert de commissaris niet om deze cliënt schriftelijk en gemotiveerd te informeren over het feit dat hij niet kan voldoen aan de meldingsplicht gezien zijn beroepsgeheim. In de hypothese dat er dan ook geen andere intermediairs betrokken zijn stelt zich geen probleem. De DAC6-reglementering voorziet in dat geval immers dat ofwel de cliënt alsnog instemming verleent om de melding te doen, ofwel de intermediair hem de nodige gegevens bezorgt voor het vervullen van de meldingsplicht (art. 326/7, § 2 WIB92).

Er kan worden overwogen om deze informatie specifiek op te nemen in de bevestigingsbrief. Deze bevestigingsbrief dient best te worden aangevuld met een alinea of de cliënt zelf een melding heeft gedaan. Ingeval van melding is het aangewezen dat de commissaris een beoordeling ervan maakt. Dit is des

⁴ Luidens een recent arrest van het Grondwettelijk Hof, stelt het Hof bovendien dat het niet vereist is dat de intermediair die zich op het beroepsgeheim beroept, een bewijs moet krijgen dat een andere intermediair of de relevante belastingplichtige de melding bij de bevoegde autoriteit heeft gedaan. **Deze intermediair is ontlast van de meldingsplicht wanneer hij schriftelijk en gemotiveerd de kennisgeving heeft verricht dat hij niet aan de meldingsplicht zal voldoen omdat hij gebonden is door het beroepsgeheim.** (Arrest nr. 167/2020 van 17 december 2020, <https://www.const-court.be/public/n/2020/2020-167n.pdf>. Het Grondwettelijk Hof sprak zich in dit arrest inmiddels uit over het schorsingsverzoek dat onder andere de Orde van de Vlaamse balies heeft ingediend tegen het Vlaams omzettingsdecreet).

⁵ Ter info: de bepalingen waarbij de advocaat-intermediair verplicht wordt om een intermediair – die niet de cliënt is – te informeren werden door het Grondwettelijk Hof in het voormeld arrest nr. 167/2020 van 17 december 2020 geschorst.

te belangrijker ingeval van bijzondere opdrachten en desgevallend op te nemen in zijn verslag.

Samen met het ITAA⁶ is de Raad van het Instituut van oordeel dat het beroepsgeheim van de commissaris verhindert dat de commissaris zelf spontaan een melding doet van de constructie naar de bevoegde autoriteiten. Tevens lijkt ons een melding naar andere betrokken intermediairs (niet-cliënten) die niet gebonden zijn door een beroepsgeheim een schending van het beroepsgeheim te impliceren. Omwille van het voorgaande, heeft het ITAA immers een vernietigingsberoep ingesteld bij het Grondwettelijk Hof tegen de relevante bepalingen van de wet van 20 december 2019 dat momenteel nog steeds hangend is⁷.

2.3. Mag een commissaris (of zijn netwerk) een DAC6-aangifte doen voor de cliënt?

De Raad van het Instituut is van oordeel dat de commissaris (of een lid van zijn netwerk) in geen geval van de cliënt het mandaat mag aanvaarden om de melding te doen in naam en voor rekening van de cliënt/relevante belastingplichtige, anders dreigt deze activiteit de commissaris in een situatie van feitelijk bestuurder te brengen, wat ook wordt beoogd door het verbod opgenomen in artikel 29, § 1, 2° van de wet van 7 december 2016. Voor meer informatie omtrent de situatie van feitelijk bestuurder, wordt verwezen naar IBR-advies 2011/08⁸.

In ieder geval kan een melding in het commissarisverslag worden opgenomen in de zin van: *“ik ben niet als fiscaal adviseur opgetreden”*.

2.4. Quid indien een bedrijfsrevisor een wettelijke opdracht uitvoert die kadert binnen een ruimer opzet van internationale fiscale ontwijking?

Indien de bedrijfsrevisor tijdens de uitoefening van een wettelijke opdracht (bijv. inbreng in natura) niet *“rechtstreeks of via andere personen heeft toegezegd, hulp, bijstand of advies te verstrekken met betrekking tot het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of beheren van de*

⁶ ITAA, *Standpunt ITAA rond DAC6 en het beroepsgeheim: Actuele stand van zaken en enkele praktische toepassingen inzake het beroepsgeheim*, aanvulling van 16 maart 2021 bij het ITAA-standpunt,

<https://s3.tamtam.pro/prod/storage/media/PDF/19503/1d5d9e46d9a1628d4e433dec426b03190a74ce27.pdf>, p. 5.

⁷ <https://www.const-court.be/public/hzap/7537.pdf>.

⁸ https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/nl/Documents/regelgeving-en-publicaties/rechtsleer/adviezen/2011_11_25_Advies-2011-8.pdf.

implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie” voor de cliënt/geviseerde belastingplichtige, kan worden geargumenteed dat hij niet als “intermediair” kan worden beschouwd volgens de DAC6-wet en zodus niet meldingsplichtig is indien hij “stoot” op een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie (*i.e.* waarvan hij kennis heeft of krijgt). In dit geval is het niet aangewezen dat de bedrijfsrevisor kennis krijgt van DAC6-meldingen.

Indien de bedrijfsrevisor voor de wettelijke opdracht *in casu* (bijv. wettelijke opdracht die kadert binnen een ruimer opzet van internationale fiscale ontwijing) EFFECTIEF (on)rechtstreeks is betrokken geweest bij deze specifieke dienstverlening voor de gecontroleerde entiteit/cliënt, zijnde het “*rechtstreeks of via andere personen toezeggen, hulp, bijstand of advies te verstrekken met betrekking tot het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of beheren van de implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie*”, dan wordt de bedrijfsrevisor volgens de DAC6-wet wel als ‘intermediair’ beschouwd en is hij zodus wel meldingsplichtig indien hij kennis heeft of krijgt van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie van de cliënt. In dit geval is het wel aangewezen dat de bedrijfsrevisor kennis krijgt van DAC6-meldingen.

3. Samengevat

De Raad van het Instituut is van oordeel dat, indien een commissaris voor de gecontroleerde entiteit of een bedrijfsrevisor voor een wettelijke opdracht (bijv. wettelijke opdracht die kadert binnen een ruimer opzet van internationale fiscale ontwijing) EFFECTIEF (on)rechtstreeks is betrokken geweest bij voormelde specifieke dienstverlening voor de cliënt/relevante belastingplichtige, zijnde het “*rechtstreeks of via andere personen toezeggen, hulp, bijstand of advies te verstrekken met betrekking tot het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of beheren van de implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie*”, deze commissaris/bedrijfsrevisor volgens de DAC6-wet als ‘intermediair’ wordt beschouwd en zodus meldingsplichtig is indien hij kennis heeft of krijgt van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie van de cliënt. In dit geval is het wel aangewezen dat de bedrijfsrevisor – al dan niet via een andere intermediair, lid van het netwerk van de commissaris – kennis krijgt van DAC6-meldingen. Indien de commissaris deel uitmaakt van een netwerk waarvan een lid een DAC6-melding doet, dan verplicht dit de commissaris eigenlijk tot ontslag.

Indien de commissaris/bedrijfsrevisor dergelijke DAC6-melding ontvangt, dan staan volgens de Raad van het Instituut volgende opties open:

- De commissaris/bedrijfsrevisor brengt, conform artikel 326/7, § 1, 1° WIB92, op zijn beurt een andere intermediair of intermediairs schriftelijk en gemotiveerd op de hoogte dat hij niet aan de meldingsplicht kan voldoen omdat hij is gebonden door het beroepsgeheim, waardoor deze meldingsplicht automatisch rust op de andere intermediair of intermediairs. Dit volstaat om ontheven te zijn van de meldingsplicht.
- De commissaris/bedrijfsrevisor brengt de cliënt/relevante belastingplichtige (die tevens een 'intermediair' is) bij gebreke aan een andere intermediair, overeenkomstig artikel 326/7, § 1, 2° WIB92, schriftelijk en gemotiveerd op de hoogte dat hij niet aan de meldingsplicht kan voldoen omdat hij is gebonden door het beroepsgeheim, waardoor deze meldingsplicht automatisch rust op de cliënt/relevante belastingplichtige. De DAC6-reglementering voorziet in dat geval immers dat ofwel de cliënt alsnog instemming verleent om de melding te doen, ofwel de intermediair hem de nodige gegevens bezorgt voor het vervullen van de meldingsplicht (art. 326/7, § 2 WIB92).

Er kan worden overwogen om deze informatie specifiek op te nemen in de bevestigingsbrief. Deze bevestigingsbrief dient best te worden aangevuld met een alinea of de cliënt zelf een melding heeft gedaan. Ingeval van melding is het aangewezen dat de commissaris/bedrijfsrevisor een beoordeling ervan maakt. Dit is des te belangrijker ingeval van bijzondere opdrachten en desgevallend op te nemen in zijn verslag.

Samen met het ITAA is de Raad van het Instituut van oordeel dat het beroepsgeheim van de commissaris/bedrijfsrevisor verhindert dat de commissaris/bedrijfsrevisor zelf spontaan een melding doet van de constructie naar de bevoegde autoriteiten. Tevens lijkt ons een melding naar andere betrokken intermediairs (niet-clënten) die niet gebonden zijn door een beroepsgeheim een schending van het beroepsgeheim te impliceren. Door ITAA werd dienaangaande een vernietigingsberoep ingesteld bij het Grondwettelijk Hof (nog hangend).

Ten slotte is de Raad van het Instituut van oordeel dat de commissaris/bedrijfsrevisor (of een lid van zijn netwerk) in geen geval van de cliënt/relevante belastingplichtige het mandaat mag aanvaarden om de melding te doen in naam en voor rekening van de cliënt/relevante belastingplichtige, anders dreigt deze activiteit de commissaris/bedrijfsrevisor in een situatie van

feitelijk bestuurder te brengen, wat ook wordt beoogd door het verbod opgenomen in artikel 29, § 1, 2° van de wet van 7 december 2016. In ieder geval kan een melding in het verslag worden opgenomen in de zin van: *“ik ben niet als fiscaal adviseur opgetreden”*.

Met confraternele groeten,



Tom MEULEMAN
Voorzitter