

IBR-IRE

Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises

ADVIES¹ 2025/02 VAN DE RAAD VAN HET INSTITUUT VAN DE BEDRIJFSREVISOREN

Correspondent
sg@ibr-ire.be

Onze referte
SDB/jv

Datum
27.05.2025

Geachte Confrater,

Betreft: Vraagstukken inzake de DAC6-wet voor de bedrijfsrevisor

1. Context

Het huidig advies heeft tot doel voormalig advies 2021/12 van 26 juni 2021 betreffende vraagstukken inzake de DAC6-wet voor de bedrijfsrevisor te actualiseren, onder meer volgend op het arrest van het Grondwettelijk Hof nr. 33/2025 van 27 februari 2025². Dit voormalig advies 2021/12 van 26 juni 2021 wordt hierdoor opgeheven en gewijzigd door onderhavig advies.

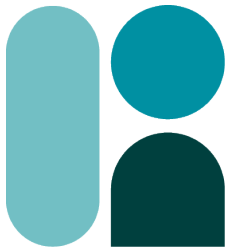
De wet van 20 december 2019 tot omzetting van Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat de verplichte automatische uitwisseling betreft van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie (hierna: "DAC6-wet") heeft een aantal belangrijke gevolgen voor de bedrijfsrevisor.

Volgende aspecten zullen achtereenvolgens in onderhavig geactualiseerd advies worden behandeld:

- Over wat gaat de DAC6-wet?
- Wat is een "*meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie*" volgens de DAC6-wet?
- Enkele voorbeelden van "*meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies*"
- Dient de bedrijfsrevisor zelf DAC6-meldingen te doen?
- Verhindert het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor dat hij zelf spontaan een DAC6-melding doet?
- Dient de bedrijfsrevisor kennis te krijgen van DAC6-meldingen?
- Wat dient de bedrijfsrevisor te doen indien hij dergelijke melding ontvangt?

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 Grondwettelijk Hof, arrest nr. 33/2025 van 27 februari 2025, <https://www.const-court.be/public/n/2025/2025-033n.pdf>.



IBR-IRE

Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises

2. Analyse

2.1. Over wat gaat de DAC6-wet?

De DAC6-wet voert een meldingsplicht in voor bepaalde grensoverschrijdende fiscale constructies en legt een meldingsplicht op aan intermediairs en in bepaalde gevallen aan de belastingplichtigen zelf. Zij moeten bepaalde grensoverschrijdende constructies die aan specifieke wezenskenmerken ("*hallmarks*") voldoen, melden aan de Belgische belastingadministratie. De meldingsplicht geldt zowel voor constructies die potentieel gebruikt kunnen worden om belastingvoordelen te verkrijgen, als voor structuren die aan andere risicofactoren beantwoorden die door de DAC6-wet zijn omschreven.

2.2. Wat is een "meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie" volgens de DAC6-wet?

Een "*meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie*" is gedefinieerd in artikel 326/1, 2° van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: "WIB92") en betreft: "*iedere grensoverschrijdende constructie die ten minste één van de in artikel 326/2 WIB92 bedoelde wezenskenmerken bezit*".

Een "*wezenskenmerk*" ("*hallmark*") is een eigenschap of kenmerk van een grensoverschrijdende constructie die geldt als een indicatie van een mogelijk risico op belastingontwijking.

Krachtens artikel 326/2 WIB92 kunnen wezenskenmerken worden onderverdeeld in vijf categorieën:

- categorie A omvat de algemene wezenskenmerken die aan de *main benefit test* zijn gekoppeld;
- categorie B bestaat uit de specifieke wezenskenmerken die aan de *main benefit test* zijn gekoppeld;
- categorie C betreft specifieke wezenskenmerken i.v.m. grensoverschrijdende transacties;
- in categorie D vallen de specifieke wezenskenmerken i.v.m. de automatische uitwisseling van inlichtingen en uiteindelijk belang; en
- categorie E omvat specifieke wezenskenmerken i.v.m. verrekenprijzen.

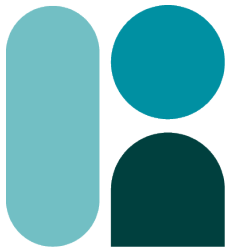
De FAQ over DAC6 van de FOD Financiën licht de wezenskenmerken en de *main benefit test* nader toe³.

2.3. Enkele voorbeelden van "meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies"

Ter verduidelijking worden hierna, louter ter illustratieve titel, enkele (niet-limitatieve) voorbeelden weergegeven van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies volgens de DAC 6-wet.

- *Hybride mismatches*: Dit zijn situaties waarin een belastingplichtige gebruik maakt van verschillen in de fiscale kwalificatie van een entiteit of instrument tussen twee of meer jurisdicties, wat leidt tot dubbele aftrekken of een aftrek zonder opname van inkomsten

³ FOD Financiën, FAQ: DAC 6 – Melding van grensoverschrijdende constructies, 15 juni 2020, <https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/public/fisconet/document/1d641f65-311c-468b-9d72-c05053446ae5>, vanaf punt 3.3, p. 14 e.v.



IBR-IRE

Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises

- *Gebruik van verliesverrekeningsmogelijkheden*: Constructies waarbij verliezen worden overgedragen naar een andere jurisdictie om belastingvoordelen te behalen die anders niet beschikbaar zouden zijn.
- *Renteaftrekbepkeringen omzeilen*: Constructies die zijn opgezet om de renteaftrekbepkeringen te omzeilen die in bepaalde jurisdicties gelden.
- *Overdrachten van moeilijk te waarderen immateriële activa*: Dit betreft situaties waarin immateriële activa, zoals intellectuele eigendommen, worden overgedragen tussen verbonden ondernemingen in verschillende jurisdicties, vaak met als doel belastingvoordelen te behalen.
- *Transacties met lage of geen belastingheffing*: Constructies waarbij inkomsten worden verplaatst naar jurisdicties met lage of geen belastingheffing, vaak via complexe structuren of transacties.

2.4. Dient de bedrijfsrevisor zelf DAC6-meldingen te doen?

De DAC6-meldingsplicht is van toepassing op elke intermediair en op alle inlichtingen met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarover de intermediair kennis, bezit of controle heeft. Evenwel heeft een intermediair geen actieve zoekplicht.

Volgens de DAC6-wet moet als “intermediair” worden beschouwd⁴:

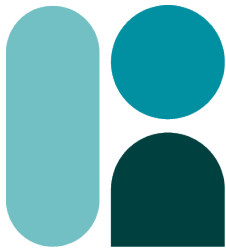
“4° “intermediair”: een persoon die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbiedt, opzet, beschikbaar maakt voor implementatie of de implementatie ervan beheert;

*Een intermediair is ook een persoon die, gelet op de betrokken feiten en omstandigheden en op basis van de beschikbare informatie en de deskundigheid die en het begrip dat nodig is om die diensten te verstrekken, weet of redelijkerwijs kon weten dat hij, **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 implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie. Elke persoon heeft het recht bewijs te leveren van het feit dat hij niet wist en redelijkerwijs niet kon weten dat hij bij een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie betrokken was. Daartoe kan die persoon alle relevante feiten en omstandigheden, beschikbare informatie en zijn relevante deskundigheid en begrip ervan vermelden.*

Om een intermediair te zijn, dient een persoon ten minste één van de volgende aanvullende voorwaarden te vervullen:

- a) fiscaal inwoner van een lidstaat zijn;
- b) beschikken over een vaste inrichting in een lidstaat via welke de diensten in verband met de constructie worden verleend;
- c) opgericht zijn in of onder de toepassing van de wetten vallen van een lidstaat;
- d) ingeschreven zijn bij een beroepsorganisatie in verband met de verstrekking van juridische, fiscale of adviesdiensten in een lidstaat;”.

⁴ Cf. art. 326/1, 4° WIB/92.



IBR-IRE

Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises

Onder de DAC6-wet worden “intermediairs” verplicht om de Belgische bevoegde autoriteit (i.e. hierna: de FOD Financiën) te informeren over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies als zij bij dergelijke regelingen betrokken zijn, hetzij beroepsmatig, hetzij omdat zij ze hebben ontwikkeld, dan wel omdat zij ze promoten. Een intermediair kan een rechtspersoon, natuurlijk persoon of een onderneming zonder rechtspersoonlijkheid zijn.

Een bedrijfsrevisor (al dan niet in de hoedanigheid van commissaris⁵) kan in de praktijk wel degelijk **rechtstreeks of via andere personen** (bv. een lid van zijn netwerk) hebben toegezegd om 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. Bijgevolg kan een bedrijfsrevisor die voormelde dienstverlening verstrekt als “intermediair” worden beschouwd volgens de DAC6-wet, en aldus heeft hij een meldingsplicht.

Indien de bedrijfsrevisor-intermediair kennis, bezit of controle heeft over inlichtingen betreffende een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, dan dient hij spontaan een melding te doen van de grensoverschrijdende constructie naar de FOD Financiën. Hoe een DAC6-melding aan de FOD Financiën in de praktijk kan worden gedaan, wordt uiteengezet op de website van de FOD Financiën⁶.

Echter kan de bedrijfsrevisor, conform artikel 326/6, tweede lid WIB92, worden ontheven van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen aan de FOD Financiën indien hij een schriftelijk bewijs kan voorleggen dat een andere intermediair de inlichtingen reeds heeft verstrekt aan de FOD Financiën.

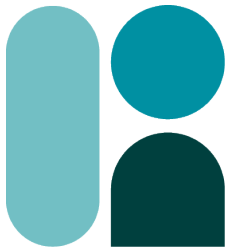
2.5. Verhindert het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor dat hij zelf spontaan een DAC6-melding doet?

In het arrest van het Grondwettelijk Hof van 27 februari 2025 werd gesteld dat lidstaten enkel intermediairs kunnen ontheffen van de meldingsplicht wegens het beroepsgeheim indien zij advocaat zijn of indien zij een beroepsbeoefenaar zijn die naar nationaal recht ertoe gemachtigd is de vertegenwoordiging in rechte te waarborgen⁷.

⁵ Wat de commissaris betreft, is het in de huidige Belgische regelgeving zo dat fiscaal advies dat doorgaans door de commissaris wordt verstrekt, toegestaan is (zowel bij OOB's als bij niet-OOB's). Wat de OOB betreft, is algemeen fiscaal advies echter alleen toegestaan voor zover ze geen direct effect heeft op, of ze, hetzij afzonderlijk, hetzij gezamenlijk, niet van materieel belang is voor de gecontroleerde 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 transparantieplichting inzake de vermelding van de honoraria voor niet-controlediensten, zoals die reeds in België bestaat, verder te worden nageleefd. 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 verstrekken (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.*”). Een grensoverschrijdende constructie maakt echter niet per definitie een agressieve fiscale planning uit. Een commissaris die **rechtstreeks of via andere personen** (bv. een lid van zijn netwerk) heeft toegezegd om 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 verstrekt aan de gecontroleerde entiteit wordt als “intermediair” beschouwd volgens de DAC6-wet, en heeft aldus een meldingsplicht.

⁶ Cf. <https://financien.belgium.be/nl/E-services/mandatory-disclosure-rules/verzending-mdr-xml-bestanden>.

⁷ Cf. huidige GwH arrest nr. 33/2025 van 27 februari 2025, B. 11, p. 34.



IBR-IRE

Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises

Uit de wet van 7 december 2016 blijkt dat bedrijfsrevisoren geen procesvertegenwoordigingsbevoegdheid hebben en hun rol in principe geen betrekking heeft op gerechtelijke procedures⁸. In België hebben advocaten over het algemeen een pleitmonopolie, wat betekent dat zij exclusief het recht hebben om cliënten te vertegenwoordigen en te pleiten tijdens een zitting voor een gerecht. Er zijn echter enkele uitzonderingen waarbij andere beroepsgroepen bepaalde juridische handelingen kunnen verrichten, maar zij mogen geen cliënten vertegenwoordigen in rechte zoals advocaten dat doen.

Uit het voorgaande volgt dat bedrijfsrevisoren zich niet kunnen beroepen op artikel 326/1, § 1 WIB92 om zich te ontheffen van meldingsplicht wegens hun beroepsgeheim.

Bijgevolg dient de bedrijfsrevisor die op grond van de DAC6-wet daadwerkelijk als “*intermediair*” wordt gekwalificeerd, spontaan een melding te doen van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie aan de FOD Financiën, behoudens indien hij een schriftelijk bewijs kan voorleggen dat een andere intermediair de inlichtingen reeds heeft verstrekt aan de FOD Financiën (*cf. supra*, punt 2.4.).

2.6. Dient de bedrijfsrevisor kennis te krijgen van DAC6-meldingen?

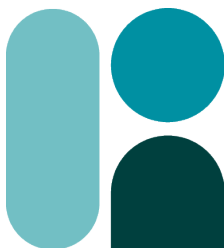
Op basis van artikel 325/5 WIB92 wordt, naar aanleiding van de melding van een grensoverschrijdende constructie, een uniek referentienummer toegekend, dat naar aanleiding van elke volgende melding betreffende diezelfde grensoverschrijdende constructie moet worden meegedeeld, zowel voor meldingen door elke betrokken intermediair als voor meldingen door de relevante belastingplichtige. De intermediair die het uniek referentienummer van de bevoegde instanties ontvangt, dient dit, samen met de samenvatting betreffende de gemelde constructie, onverwijld aan de andere betrokken intermediairs en aan de relevante belastingplichtige door te geven.

Indien de bedrijfsrevisor op grond van de DAC6-wet daadwerkelijk als “*intermediair*” wordt gekwalificeerd (*cf. supra*, punt 2.4.), dan dient hij derhalve kennis te krijgen van DAC6-meldingen die werden gedaan door andere betrokken “intermediairs”.

2.7. Wat moet de bedrijfsrevisor doen indien hij dergelijke DAC6-melding ontvangt?

Wanneer meerdere intermediairs betrokken zijn bij dezelfde meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, kan de bedrijfsrevisor, conform artikel 326/6, tweede lid WIB92, worden ontheven van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen aan de FOD Financiën indien hij een schriftelijk bewijs kan voorleggen dat een andere intermediair de inlichtingen reeds heeft verstrekt aan de FOD Financiën. Dat kan hij doordat de andere intermediair het uniek referentienummer, samen met de samenvatting betreffende de gemelde constructie, onverwijld aan de andere betrokken intermediairs en aan de relevante belastingplichtige dient door te geven.

⁸ Bevestiging hiervan kan ook worden gevonden in HvJ-EU arrest van 29 juli 2024 in de zaak C-623/22, randnr. 95, zoals overgenomen in huidige GwH arrest nr. 33/2025 van 27 februari 2025, p. 29: “De andere taalversies kunnen dus betrekking hebben op beroepen (zoals dat van belastingadviseur, notaris, *bedrijfsrevisor*, accountant of bankier) die conform het nationale recht tot een beroepsgeheim zijn gehouden, maar die a priori naar nationaal recht niet gerechtigd zijn tot vertegenwoordiging in rechte.”



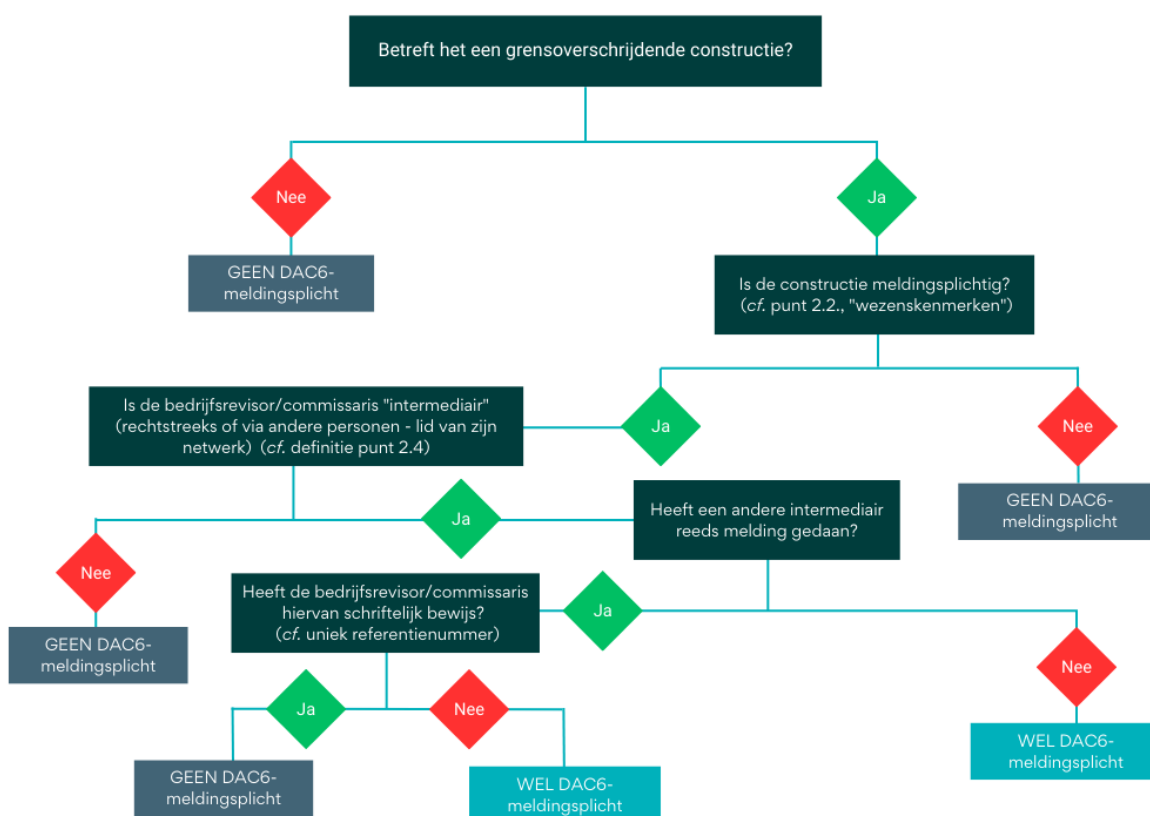
IBR-IRE

Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises

Er kan worden overwogen om deze informatie specifiek op te nemen in de bevestigingsbrief. Deze bevestigingsbrief dient best te worden aangevuld met een paragraaf of de cliënt zelf een melding heeft gedaan (in voorkomend geval inclusief het uniek referentienummer en de samenvatting betreffende de gemelde constructie), alsmede met een lijst waarin de cliënt alle betrokken "intermediairs" van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie oplijst. Ingeval van melding is het aangewezen dat de bedrijfsrevisor een beoordeling ervan maakt. Dit is des te belangrijker ingeval van bijzondere opdrachten en desgevallend op te nemen in zijn werkdocumenten.

3. Besluit

Het voorgaande kan worden samengevat in onderstaande beslissingsboom die per hypothese aangeeft of de bedrijfsrevisor/commissaris al dan niet DAC6-meldingsplichtig is.



Met confraternele groeten,

Eric VAN HOOF
Voorzitter