

## Advies van 11 december 2008 betreffende het openstellen van het aandeelhouderschap en het bestuur van professionele vennootschappen van erkende boekhouders (-fiscalisten), accountants en belastingconsulenten

*Ontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van het koninklijk besluit van 15 februari 2005 betreffende de uitoefening van het beroep van erkend boekhouder en erkend boekhouder-fiscalist in het kader van een rechtspersoon*

*Ontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van het koninklijk besluit van 4 mei 1999 betreffende het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten*

### ▲ A. Algemene beschouwingen

1. De Minister van KMO's, Zelfstandigen, Landbouw en Wetenschapsbeleid heeft op 4 september 2008 aan de Hoge Raad twee ontwerpen van koninklijke besluiten ter uitvoering van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen voor advies overgemaakt. Het betreft:

- het ontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van het koninklijk besluit van 15 februari 2005 betreffende de uitoefening van het beroep van erkend boekhouder en erkend boekhouder-fiscalist in het kader van een rechtspersoon, en
- het ontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van het koninklijk besluit van 4 mei 1999 betreffende het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten.

2. De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft de wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van het op de economische beroepen toepasselijk wettelijk en reglementair kader, via het verstrekken - op eigen initiatief of op verzoek - van adviezen of aanbevelingen aan de regering of aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Deze bevoegdheid vloeit voort uit artikel 54, § 1, twee-

De Hoge Raad moet worden geraadpleegd voor elk koninklijk besluit dat wordt genomen ter uitvoering van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen. De Koning moet elke afwijking van een éénsluïdend advies van de Hoge Raad uitdrukkelijk met redenen omkleden.

3. De voorgelegde ontwerp teksten zijn er in essentie op gericht om de bestaande regeling inzake de aandeelhouders- en bestuursstructuur van professionele vennootschappen, erkend door het BIBF of het IAB, aan te passen aan de evolutie binnen de economische beroepen, onder meer op het vlak van de versoepelde erkenningsvoorwaarden voor bedrijfsrevisorenvennootschappen<sup>2</sup>.

4. In onderhavig document brengt de Hoge Raad advies uit over de voorgestelde teksten; hierbij komen achtereenvolgens aan bod:

- de ontwerp regeling inzake de door het BIBF erkende rechtspersonen, en
- de ontwerp regeling inzake de door het IAB erkende vennootschappen.

de lid van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

<sup>2</sup> Zie in dit verband het artikel 6, § 1, 2<sup>o</sup> en 3<sup>o</sup> van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor. Dit artikel vloeit voort uit de omzetting in Belgisch recht van de zogenaamde Auditrichtlijn van 17 mei 2006 (Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen).

## ▲ B. Uitoefening van het beroep van erkend boekhouder of erkend boekhouder-fiscalist in het kader van een rechtspersoon, erkend door het BIBF

5. Voor de uitoefening van het beroep van erkend boekhouder of erkend boekhouder-fiscalist in het kader van een rechtspersoon, bepaalt artikel 47 van de wet van 22 april 1999 dat de Koning de modaliteiten voor de erkenning van dergelijke rechtspersonen regelt.

Het koninklijk besluit van 15 februari 2005 betreffende de uitoefening van het beroep van erkend boekhouder en erkend boekhouder-fiscalist in het kader van een rechtspersoon (*B.S.* van 16 maart 2005) omvat de voorwaarden waaraan een professionele vennootschap -die tot doel heeft diensten te verlenen die behoren tot de functie van boekhouder(-fiscalist)- moet voldoen om door het BIBF te worden erkend.

Omtrent dit besluit heeft de Hoge Raad reeds op 24 juni 2003 een advies uitgebracht.<sup>3</sup>

Met betrekking tot de voorgelegde tekst tot wijziging van voornoemd besluit, wensen de leden van de Hoge Raad de aandacht te vestigen op de volgende aspecten:

### ▲ B.1. Aandeelhouders- en bestuursstructuur

6. Overeenkomstig de huidige regeling (artikel 8) dient in een rechtspersoon van erkende boekhouders(-fiscalisten) tenminste vier vijfde van de aandelen, alsook van de stemrechten in het bezit te zijn van BIBF-leden en/of personen met een in het buitenland gelijkwaardige hoedanigheid. Eén vijfde van de aandelen, alsook van de stemrechten mag in het bezit zijn van naaste familieleden.<sup>4</sup>

3 Advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen van 24 juni 2003, *Jaarverslag HREB, 2002-2003*, pp. 139-145.

4 Echtgeno(o)t(e), wettelijk samenwonende partner of een bloedverwant tot de derde graad van één van de aandeelhouders, zaakvoerders, bestuurders of leden van het directiecomité of van de wettelijk samenwonende partner.

Het bestuursorgaan moet bestaan uit 100 % erkende beroepsbeoefenaars, leden van het Instituut of personen met een in het buitenland gelijkwaardige hoedanigheid.

7. De voorgelegde ontwerpakte versoepelt deze vereisten. Met betrekking tot de aandeelhoudersstructuur bepaalt het ontwerp dat voortaan de meerderheid van de stemrechten, waarover de vennoten of aandeelhouders beschikken, in het bezit moet zijn van leden van het BIBF of van personen met een in het buitenland als gelijkwaardig erkende hoedanigheid met die van boekhouder of boekhouder-fiscalist in België (artikelen 3 en 4 van het ontwerp tot wijziging van de bestaande artikelen 8, 4° a) en 9, 3° a) van het koninklijk besluit van 15 februari 2005).

Wat het bestuur betreft, stelt de ontwerpakte voorop dat de meerderheid van de zaakvoerders, bestuurders, leden van het directiecomité en meer algemeen de zelfstandige mandatarissen, lid moet zijn van het BIBF of personen met in het buitenland een gelijkwaardige hoedanigheid (artikel 5 van het ontwerp tot wijziging van de bestaande artikelen 8, 5° en 9, 4° van het koninklijk besluit van 15 februari 2005).

Met andere woorden, de voorgelegde tekst maakt het voortaan mogelijk dat niet-beroepsbeoefenaars zouden kunnen participeren (tot 49 %) in een door het BIBF erkende professionele BIBF-rechtspersoon en dat het bestuursorgaan eveneens in minderheid zou kunnen zijn samengesteld uit niet-beroepsbeoefenaars.

Deze nieuwe regeling zou op gelijkaardige wijze gelden voor de professionele rechtspersonen, opgericht naar Belgisch recht, als voor de rechtspersonen opgericht naar buitenlands recht.

8. Vastgesteld kan worden dat de voorgestelde regeling inzake de aandeelhouders- en bestuursstructuur voor BIBF-rechtspersonen in de lijn ligt met de voorschriften die gelden voor de bedrijfsrevisorenvennootschappen.<sup>5</sup> Dit geldt

5 Sinds 31 augustus 2007 gelden, ingevolge de omzetting van de zogenaamde Auditrichtlijn in het Belgisch recht, versoepelde voorschriften op het vlak van het aandeelhouderschap en het bestuur van bedrijfsrevisorenvennootschappen. Zo dient voortaan slechts een meerderheid van de stemrechten in het bezit te zijn

eveneens voor de regeling die voorgesteld wordt voor de IAB-vennootschappen (*cf. infra*).

De Hoge Raad wenst evenwel te benadrukken dat de openstelling van het kapitaal en het bestuur van bedrijfsrevisorenvennootschappen voortgevloeid is uit de omzetting in het Belgisch recht van een Europese richtlijn, met name de zogenaamde Auditrichtlijn van 17 mei 2006.

Bovendien maakt de wijziging van het aandeelhouderschap en het bestuur van bedrijfsrevisorenvennootschappen deel uit van een algemene hervorming van het revisoraat met diverse regelgeving: naast een doeltreffend stelsel van publiek toezicht op de beroepsbeoefenaars en een doorgedreven kwaliteitsborgingsstelsel, geldt voor de bedrijfsrevisoren onder meer een strenge beroepsethiek met bijzondere aandacht voor het openbaar belang, de integriteit, de onafhankelijkheid en objectiviteit, de vakbekwaamheid en de zorgvuldigheid.

De leden van de Hoge Raad zijn dan ook van oordeel dat de regeling op het vlak van kapitaal en bestuur die geldt voor bedrijfsrevisorenvennootschappen, niet zonder meer kan worden toegepast op andere professionele vennootschappen.

**9.** Desalniettemin hebben de leden van de Hoge Raad oog voor de actuele tendenzen en de behoefte tot aanpassing van de professionele vennootschappen aan een voortdurend wijzigende economische omgeving. Verder staat de Hoge Raad gunstig tegenover soepele samenwerkingsstructuren tussen de diverse economische beroepsbeoefenaars.

van auditkantoren en/of wettelijke auditors. Ook op het vlak van het bestuursorgaan volstaat dat de meerderheid van het bestuur bestaat uit auditkantoren en/of wettelijke auditors.

In dit verband merken twee leden van de Hoge Raad, mevrouw Bergie VAN DEN BOSSCHE en de heer Jean-Luc STRUYF, op te betreuren dat de Europese regelgeving de openstelling van de professionele vennootschappen naar personen die volledig extern zijn aan het beroep en die op geen enkele wijze onderworpen zijn aan een erkende beroepsdeontologie, heeft mogelijk gemaakt.

Vandaar dat de Hoge Raad principieel niet gekant is tegen het verder openstellen van de professionele vennootschappen naar een familiaal of zelfs extern aandeelhouderschap.

Vanuit de bekommernis om het algemeen belang en de vereisten van het maatschappelijk verkeer, stellen de leden van de Hoge Raad toch wel vragen bij het feit dat om het even welke derde, dus niet alleen een andere economische beroepsbeoefenaar met een erkende deontologie, maar ook een persoon die niets met het beroep te maken heeft noch met de beroepsbeoefenaar zelf, voortaan zou kunnen participeren (tot juist onder 50 %) in een professionele vennootschap.

De leden van de Hoge Raad menen dat het wenselijk zou zijn om deze minderheid op het vlak van de stemrechten voor te behouden aan personen die behoren tot één van de economische beroepsgroepen die vallen onder de bevoegdheid van de Hoge Raad en die beschikken over een erkende beroepsdeontologie, of aan naaste familieleden van de beroepsbeoefenaar.

Desgevallend zou een beperkt percentage van de stemrechten in handen kunnen zijn van "derden", dit wil zeggen van personen die geen beroepsbeoefenaar zijn, noch beschikken over nauwe familiebanden met de beroepsbeoefenaar.

In elk geval zou de exacte samenstelling van het aandeelhouderschap van de professionele vennootschappen bij elke erkenningsaanvraag moeten worden voorgelegd aan de Nationale Raad en gecontroleerd. Elke nadien aangebrachte wijziging zou eveneens voorafgaandelijk en systematisch aan het Instituut moeten worden voorgelegd.

## ▲ B.2. Deontologie en participatie van niet-beroepsbeoefenaars

10. Voor de uitvoering van beroepswerkzaamheden middels een rechtspersoon kunnen enkel beroepsbeoefenaars optreden. Artikel 7, § 2 van het bestaand besluit bepaalt immers dat de BIBF-rechtspersonen de beroepswerkzaamheden, zo zij in België plaatsvinden, uitoefenen door of onder de effectieve leiding van tenminste één natuurlijke persoon die de hoedanigheid van erkend boekhouder of boekhouder-fiscalist bezit. Voor deze werkzaamheden is deze erkende boekhouder of erkende boekhouder-fiscalist persoonlijk gebonden door de beroepstucht van het Instituut.

De voorgestelde tekst breidt deze mogelijkheid uit tot personen met een gelijkwaardige hoedanigheid (artikel 5 van het ontwerpbesluit).

De vereiste dat voor beroepswerkzaamheden enkel beroepsbeoefenaars kunnen optreden namens de rechtspersoon, is voor de Hoge Raad niet meer dan logisch. Wel vragen de leden zich af of het risico op een mogelijke vermenging tussen “commerciële” en “professionele” belangen vanwege de niet-beroepsbeoefenaars hiermee uit te sluiten is.

Voor de Hoge Raad is het van belang om ook in rechtspersonen waarin niet-beroepsbeoefenaars deelnemen, de naleving van de deontologie zoveel mogelijk te garanderen.

De Hoge Raad suggereert bijgevolg om een specifieke bepaling toe te voegen volgens dewelke de niet-beroepsbeoefenaars in een BIBF-rechtspersoon geen zodanige inmenging mogen hebben met de uitvoering van de beroepswerkzaamheden, waardoor de onafhankelijkheid van de erkende boekhouder of erkende boekhouder-fiscalist, die namens de betrokken rechtspersoon de opdracht uitvoert, in het gedrang wordt gebracht.

11. Verder is de Hoge Raad bekommerd om de naleving van de essentiële deontologische principes inzake onafhankelijkheid en waardigheid door de erkende rechtspersonen. Ingeval bij-

voorbeeld (potentiële) klanten van de beroepsbeoefenaar zouden deelnemen aan het bestuur en/of het kapitaal van diens professionele vennootschap, zijn belangenconflicten niet uit te sluiten. Het spreekt voor zich dat dergelijke situatie de onafhankelijkheid van de beroepsbeoefenaar bij de uitoefening van zijn opdrachten zou kunnen in het gedrang brengen.

De Hoge Raad vestigt de aandacht op de noodzaak van voldoende waarborgen inzake de naleving van de fundamentele deontologische principes door de erkende rechtspersonen ingeval van participatie van derden in het bestuur en/of het kapitaal.

## ▲ B.3. Transparantie en vermelding op het tableau

12. Met betrekking tot de vermelding op het tableau van BIBF-rechtspersonen, schrijft artikel 4, § 3 van het bestaand besluit (ongewijzigd) voor: *“Naast de naam van de rechtspersoon, wordt de naam van al de vennoten of aandeelhouders, bestuurders, zaakvoerders en leden van het directiecomité vermeld die lid zijn van het Instituut.”* (eigen onderstreping)

In de huidige stand van de regelgeving stelt zich reeds de vraag of en hoe de vermelding op het tableau gebeurt van de vennoten, aandeelhouders, bestuurders, zaakvoerders, enz... die beschikken over een gelijkwaardige hoedanigheid in het buitenland, maar die niet noodzakelijk lid zijn van het BIBF.

Deze vraag stelt zich eveneens voor de nieuwe voorgestelde regeling, krachtens dewelke niet-beroepsbeoefenaars zullen kunnen participeren in de aandeelhouders- en/of bestuursstructuur van BIBF-rechtspersonen. Zal de informatie omtrent de identiteit van deze niet-beroepsbeoefenaars beschikbaar zijn voor “het maatschappelijk verkeer”, of zal “het maatschappelijk verkeer” enkel de identiteit kunnen kennen van degenen die lid zijn van het Instituut?

13. Weliswaar legt artikel 10, § 6 van het reglement van plichtenleer van het BIBF (zoals

goedgekeurd door het koninklijk besluit van 23 december 1997) de BIBF-leden op om binnen de drie maanden na elke benoeming of wijziging aan de Uitvoerende Kamer een geactualiseerde lijst te sturen met vermelding van de naam, voor- naam, beroep en nationaliteit van de zaakvoerders, bestuurders en werkende vennoten van de rechtspersoon, evenals van de omvang van hun participatie.

Deze informatie is echter niet publiek beschikbaar.

**14.** Voor bedrijfsrevisorenkantoren is het zo dat de naam én het kantooradres van alle eigenaars en aandeelhouders, alsook de naam én het kantooradres van alle leden van het leidinggevende of bestuursorgaan in het openbaar register moeten worden vermeld (zie artikel 10, § 1, 6° en 7° van het koninklijk besluit van 30 april 2007 betreffende de erkenning van bedrijfsrevisoren en het openbaar register).

De Hoge Raad pleit voor transparantie en vindt het bijgevolg aangewezen dat iedere belangstellende derde, middels eenvoudige consultatie op afstand van het tableau, de identiteit van alle aandeelhouders, vennoten, zaakvoerders, enz. van een door het BIBF erkende rechtspersoon kan achterhalen<sup>6</sup>, ook al beschikken deze personen niet over de hoedanigheid van erkend boekhouder(-fiscalist) of een gelijkwaardige hoedanigheid.

#### ▲ **B.4. Uitvoering van opdrachten en optreden van beroepsbeoefenaars met gelijkwaardige hoedanigheid**

**15.** De natuurlijke personen die boekhoudactiviteiten uitvoeren in naam en voor rekening van de erkende rechtspersonen, kunnen ofwel BIBF-lid zijn (artikel 7, § 2 van het bestaand besluit), ofwel een hoedanigheid bezitten die als gelijkwaardig wordt erkend in België of in het buitenland (artikel 5 van de ontwerp tekst tot wijziging van de artikelen 8, 5° en 9, 4°).

<sup>6</sup> Zie in dezelfde zin: Advies van de Hoge Raad van 24 juni 2003, punt 4 "Bijhouden van de lijst met rechtspersonen", o.c., p. 143.

De leden van de Hoge Raad stellen vast dat deze bepaling ruimer is dan hetgeen voor de vennootschappen van accountants of belastingconsulenten geldt. Voor IAB-vennootschappen gaat men ervan uit dat de natuurlijke persoon, die instaat voor de uitvoering van de opdracht in naam en voor rekening van de vennootschap, beschikt over de hoedanigheid van accountant en/of belastingconsulent en dus IAB-lid is (artikel 32 *juncto* artikel 4, 1° van de wet van 22 april 1999). Voor de leden van de Hoge Raad is het niet duidelijk waarom voor de BIBF-rechtspersonen een afwijkende regeling verantwoord zou zijn.

De Hoge Raad vindt het raadzaam om de regeling van de BIBF-rechtspersonen inzake het uitvoeren van opdrachten en de tussenkomst van beroepsbeoefenaars met een gelijkwaardige hoedanigheid af te stemmen op de voorschriften van het IAB.

#### ▲ **B.5. Bestuursorgaan met slechts twee personen**

**16.** Wanneer het bestuursorgaan uit slechts twee leden bestaat, moet één lid benoemd worden onder de BIBF-leden en mag het tweede lid benoemd worden onder de bedrijfsrevisoren, accountants, stagiairs-bedrijfsrevisoren of stagiairs-accountants. Deze nieuwigheid wordt voorgesteld door artikel 6 van het ontwerpbesluit, en vult het artikel 8, 5° van het besluit inzake het bestuur aan.

Als voorwaarde wordt er echter aan toegevoegd dat de bepaling inzake de meerderheid van de stemrechten, zoals vermeld in artikel 8, 4°, moet worden in acht genomen.

**17.** De leden van de Hoge Raad staan achter deze soepele samenwerkingsmogelijkheid tussen de diverse economische beroepsgroepen, ingeval het bestuursorgaan van de BIBF-rechtspersoon slechts uit twee leden bestaat.

Men kan zich afvragen of de verwijzing naar artikel 8, 4° met betrekking tot de stemrechten

niet overbodig is. Zelfs zonder de verwijzing, lijkt het duidelijk dat de diverse erkenningsvoorwaarden, zoals opgesomd in artikel 8, onverkort toepasselijk blijven.

De Hoge Raad pleit voor een vereenvoudiging van de tekst van het artikel 6 van het ontwerp door de overbodige verwijzingen naar de voorafgaande voorwaarden weg te laten.

### ▲ **B.6. Middelenvennootschappen**

**18.** Naast de hogervermelde aanpassingen inzake de professionele rechtspersonen (die tot doel hebben diensten te verlenen die behoren tot de functie van erkend boekhouder(-fiscalist)), omvat het voorgelegd besluit tevens een aanpassing inzake de rechtspersonen die opgericht worden met het oog op het in gemeenschap brengen van alle of een gedeelte van de beroepsgebonden kosten (de zogenaamde “middelenvennootschappen”).

Volgens het ontwerp zouden dergelijke rechtspersonen niet langer als dusdanig erkend en ingeschreven worden op het tableau van het BIBF, maar zouden zij louter toegelaten worden onder de voorwaarden die in het koninklijk besluit worden vastgelegd (artikel 1 van het ontwerpbesluit).

**19.** De Hoge Raad stelt vast dat de voorwaarde inzake de personen met wie dergelijke rechtspersoon mag worden opgericht, strenger is dan hetgeen voorgesteld wordt voor de professionele vennootschappen. Zo mag een rechtspersoon slechts worden opgericht “*met personen wiens beroep van intellectuele en dienstverlenende aard is, en op voorwaarde dat het gaat om een beroep dat in ten minste één van de landen van de Europese Unie georganiseerd en gereguleerd is.*” (nieuw artikel 6, a)).

Er kan verder in herinnering gebracht worden dat de voorschriften inzake de middelenvennootschappen voor bedrijfsrevisoren<sup>7</sup> sinds 2007

<sup>7</sup> Het gaat meer in het bijzonder om het vroeger artikel 8, §§ 2 tot 4 van de wet van 22 juli 1953 en de vroegere artikelen 29 tot 32 van het koninklijk besluit van 10 ja-

zijn opgeheven ingevolge de aanpassing van de regelgeving naar aanleiding van de omzetting van de Auditrichtlijn.

Tenslotte kan de vraag gesteld worden waarom de regelgeving inzake middelenvennootschappen voor BIBF-leden strenger zou moeten zijn dan voor andere economische beroepen, zoals bijvoorbeeld voor bedrijfsrevisoren. Dit zou de samenwerking tussen de diverse economische beroepen overigens kunnen bemoeilijken en de BIBF-leden in een minder gunstige positie plaatsen.

De Hoge Raad suggereert bijgevolg dat de BIBF-voorschriften inzake de oprichtingsmodaliteiten van de zogenaamde middelenvennootschappen zouden worden herbekeken en desgevallend versoepeld.

### ▲ **B.7. Vormelijke bemerkingen**

**20.** In de voorgestelde tekst worden diverse formuleringen gebruikt voor “personen met een gelijkwaardige hoedanigheid”. De vraag stelt zich in welke mate de verschillen in de gebruikte terminologie verantwoord zijn. Er moet, in de mate van het mogelijke, gestreefd worden naar een coherente formulering. Bijvoorbeeld:

- artikel 3 van de ontwerp tekst: “personen die in het buitenland een hoedanigheid bezitten *die op grond van internationale verdragen of mits wederkerigheid* als gelijkwaardig wordt erkend met die van boekhouder of boekhouder-fiscalist in België”;
- artikel 5, lid 1 van de ontwerp tekst: “personen die in het buitenland een hoedanigheid bezitten die als gelijkwaardig met die van boekhouder of boekhouder-fiscalist in België wordt erkend”;
- artikel 5, lid 2 van de ontwerp tekst: “De natuurlijke personen moeten (...) een hoedanigheid [hebben] die als gelijkwaardig wordt erkend in België of in het buitenland”;

nuari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren; deze bepalingen zijn opgeheven.

- artikel 6 van de ontwerptekst: "personen die in het buitenland een hoedanigheid bezitten die als gelijkwaardig wordt erkend";
- artikel 10 van het (bestaand) KB: "Voor de toepassing van de artikelen 8 en 9 worden de natuurlijke personen die niet in België verblijven, evenals rechtspersonen die zijn opgericht volgens buitenlands recht, en in hun land een aldaar gelijkwaardige en wettelijk erkende hoedanigheid hebben verworven voor boekhoudwerkzaamheden, geacht een hoedanigheid te bezitten die gelijkwaardig is met die van boekhouder of boekhouder-fiscalist in België".

21. Er zijn een aantal verschillen tussen de Franstalige en Nederlandstalige versie van de voorgestelde tekst, bijvoorbeeld:

- ontwerpKB, artikel 5: permanente vertegenwoordiger van de rechtspersoon is persoonlijk gebonden door de beroepstucht van het Instituut. In het Frans: "*déontologie de l'Institut*"
- ontwerpKB, artikel 5: permanente vertegenwoordiger van de rechtspersoon. In het Frans: "*représentant de la personne morale*".
- ontwerpKB, artikel 6: ingeval het bestuur of de directie slechts twee leden telt, mag het tweede lid worden benoemd "onder de personen die in België wettelijk gerechtigd zijn om de aan de boekhouder of boekhouder-fiscalist voorbehouden werkzaamheden uit te oefenen, zoals bedoeld in artikel 48 van de wet...". In het Frans: "*le deuxième membre peut être nommé parmi les personnes légalement habilitées en Belgique pour exercer des activités tel que défini*".

### ▲ C. Uitoefening van het beroep van accountant en/of belastingconsulent in het kader van een vennootschap, erkend door het IAB

22. Voor de toekenning door het IAB van de hoedanigheid van accountant en/of belastingconsulent aan vennootschappen, bevat het koninklijk besluit van 4 mei 1999 betreffende het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (B.S. van 29 juni 1999, tweede editie) een aantal voorwaarden.

Bij de toetredingsvoorwaarden voor vennootschappen wordt een onderscheid gemaakt tussen de volgende types van vennootschappen:

- de burgerlijke professionele vennootschap opgericht naar Belgisch recht (artikel 6 van het bestaand besluit);
- de vennootschap opgericht binnen een vennootschappengroep of een beroepsgroepering, of door één of meer ondernemingen (artikel 7 van het bestaand besluit); en
- de vennootschap opgericht naar buitenlands recht (artikel 8 van het bestaand besluit).

Met betrekking tot de voorgelegde tekst tot wijziging van voornoemd besluit, wensen de leden van de Hoge Raad de aandacht te vestigen op de volgende aspecten:

#### ▲ C.1. Aandeelhouders- en bestuursstructuur

23. Overeenkomstig de huidige regeling dienen in een vennootschap van accountants en/of belastingconsulenten de vennoten lid te zijn van het IAB of personen te zijn met een in het buitenland gelijkwaardige hoedanigheid. De meerderheid van de aandelen, alsook van de stemrechten waarover de vennoten beschikken, moet in het bezit zijn van IAB-leden. Een minderheid mag in het bezit zijn van personen met een in het buitenland gelijkwaardige hoedanigheid. De zaakvoerders en bestuurders moeten natuurlijke personen zijn en de meerderheid moet lid zijn van het IAB.

24. De voorgelegde ontwerptekst versoepelt deze vereisten. Met betrekking tot de aandeelhoudersstructuur bepaalt het ontwerp dat voortaan de meerderheid van de stemrechten, waarover de vennoten of aandeelhouders beschikken, in het bezit moet zijn van leden van het IAB of van personen met een in het buitenland als gelijkwaardig erkende hoedanigheid (artikel 1 van het ontwerp tot wijziging van het bestaand artikel 6, § 1 van het koninklijk besluit van 4 mei 1999).

Wat het bestuur betreft, stelt de ontwerptekst voorop dat de meerderheid van de leden van het bestuurs- of leidinggevend orgaan, dan wel van de bestuurders of zaakvoerders, accountant of

belastingconsulent is, of een in het buitenland gelijkwaardige hoedanigheid heeft.

Met andere woorden, de voorgelegde tekst maakt het voortaan mogelijk dat niet-beroepsbeoefenaars zouden kunnen participeren (tot 49%) in een door het IAB erkende professionele vennootschap en dat het bestuursorgaan eveneens in minderheid zou kunnen zijn samengesteld uit niet-beroepsbeoefenaars.

**25.** Vastgesteld kan worden dat de voorgestelde regeling inzake de aandeelhouders- en bestuursstructuur voor IAB-vennootschappen in de lijn ligt met de voorschriften die gelden voor de bedrijfsrevisorenvennootschappen.<sup>8</sup> Dit geldt eveneens voor de regeling die voorgesteld wordt voor de BIBF-rechtspersonen (*cf. supra*).

De Hoge Raad wenst evenwel te benadrukken dat de openstelling van het kapitaal en het bestuur van bedrijfsrevisorenvennootschappen voortgevloeid is uit de omzetting in het Belgisch recht van een Europese richtlijn, met name de zogenaamde Auditrichtlijn van 17 mei 2006.

Bovendien maakt de wijziging van het aandeelhouderschap en het bestuur van bedrijfsrevisorenvennootschappen deel uit van een algemene hervorming van het revisoraat met diverse regelgeving: naast een doeltreffend stelsel van publiek toezicht op de beroepsbeoefenaars en een doorgedreven kwaliteitsborgingsstelsel, geldt voor de bedrijfsrevisoren onder meer een strenge beroepsethiek met bijzondere aandacht voor het openbaar belang, de integriteit, de onafhankelijkheid en objectiviteit, de vakbekwaamheid en de zorgvuldigheid.

De leden van de Hoge Raad zijn dan ook van oordeel dat de regeling op het vlak van kapitaal en bestuur die geldt voor bedrijfsrevisorenvennootschappen, niet zonder meer kan worden toegepast op andere professionele vennootschappen.

**26.** Desalniettemin hebben de leden van de Hoge Raad oog voor de actuele tendenzen en de behoefte tot aanpassing van de professionele

vennootschappen aan een voortdurend wijzigende economische omgeving. Verder staat de Hoge Raad gunstig tegenover soepele samenwerkingsstructuren tussen de diverse economische beroepsbeoefenaars.

Vandaar dat de Hoge Raad principieel niet gekant is tegen het openstellen van de professionele vennootschappen naar een familiaal of zelfs extern aandeelhoudersschap.

Vanuit de bekommernis om het algemeen belang en de vereisten van het maatschappelijk verkeer, hebben de leden van de Hoge Raad toch wel bedenkingen bij het feit dat om het even welke derde, dus niet alleen een andere economische beroepsbeoefenaar met een erkende deontologie, maar ook een persoon die niets met het beroep te maken heeft noch met de beroepsbeoefenaar zelf, voortaan zou kunnen participeren (tot juist onder 50 %) in een professionele vennootschap.

De leden van de Hoge Raad menen dat het wenselijk zou zijn om deze minderheid op het vlak van de stemrechten voor te behouden aan personen die behoren tot één van de economische beroepsgroepen die vallen onder de bevoegdheid van de Hoge Raad en die beschikken over een erkende beroepsdeontologie, of aan naaste familieleden van de beroepsbeoefenaar.

Desgevallend zou een beperkt percentage van de stemrechten in handen kunnen zijn van "derden", dit wil zeggen van personen die geen beroepsbeoefenaar zijn, noch beschikken over nauwe familiebanden met de beroepsbeoefenaar.

In elk geval zou de exacte samenstelling van het aandeelhouderschap van de professionele vennootschappen bij elke erkenningsaanvraag moeten worden voorgelegd aan de Raad van het Instituut en gecontroleerd. Elke nadien aangebrachte wijziging zou eveneens voorafgaandelijk en systematisch aan het Instituut moeten worden voorgelegd.

<sup>8</sup> Zie in dit verband voetnoot nr. 5 *supra*.



**27.** Er kan worden opgemerkt dat in de voorgestelde tekst de nieuwe regeling inzake de aandeelhouders- en bestuursstructuur enkel voor de professionele vennootschappen, opgericht naar Belgisch recht, zou worden ingevoerd. De bestaande artikelen 7 (vennootschappen opgericht binnen een vennootschappengroep of een beroepsgroepering, of door één of meer ondernemingen) en 8 (vennootschappen opgericht naar buitenlands recht) blijven immers ongewijzigd.

Dit impliceert dat er voor de vennootschappen opgericht naar buitenlands recht en de vennootschappen opgericht binnen een vennootschappengroep of een beroepsgroepering een minder gunstige regeling inzake de aandeelhouders- en/of bestuursstructuur geldt.

Het is voor de leden van de Hoge Raad niet duidelijk waarom dergelijke vennootschappen andere en strengere voorwaarden zouden moeten opgelegd krijgen.

In de mate dat er geen afdoende verantwoording bestaat voor een verschillende aanpak van de diverse soorten van vennootschappen die in het besluit bedoeld worden, zijn de leden van de Hoge Raad van oordeel dat een gelijkaardige regeling qua aandeelhouderschap en qua bestuur zou moeten ingevoerd worden voor de diverse door het IAB erkende vennootschappen.

## ▲ **C.2. Deontologie en participatie van niet-beroepsbeoefenaars**

**28.** Voor de uitvoering van beroepswerkzaamheden middels een vennootschap, kunnen enkel beroepsbeoefenaars optreden. Artikel 32 van de wet van 22 april 1999 bepaalt immers dat, telkens een opdracht wordt gegeven aan een IAB-vennootschap, deze onder haar vennoten, zaakvoerders of bestuurders een vertegenwoordiger, natuurlijke persoon, moet aanduiden die instaat voor de uitvoering van de opdracht in naam en voor rekening van de vennootschap. Voor die vertegenwoordiger gelden dezelfde voorwaarden en dezelfde burgerrechtelijke, strafrechtelijke en tuchtrechtelijke aansprakelijkheid als wanneer hij die opdracht in eigen naam en voor eigen rekening zou vervullen, onverminderd de

hoofdelijke aansprakelijkheid van de vennootschap die hij vertegenwoordigt.

De vertegenwoordiger dient te beschikken over de hoedanigheid van accountant en/of belastingconsulent.

**29.** De vereiste dat voor beroepswerkzaamheden enkel beroepsbeoefenaars kunnen optreden namens de vennootschap, is voor de Hoge Raad niet meer dan logisch. Wel vragen de leden zich af of het risico op een mogelijke vermenging tussen “commerciële” en “professionele” belangen vanwege de niet-beroepsbeoefenaars hiermee uit te sluiten is.

Voor de Hoge Raad is het van belang om ook in vennootschappen waarin niet-beroepsbeoefenaars deelnemen, de naleving van de deontologie zoveel mogelijk te garanderen.

De Hoge Raad suggereert bijgevolg om een specifieke bepaling toe te voegen, volgens dewelke de niet-beroepsbeoefenaars in een IAB-vennootschap geen zodanige inmenging mogen hebben met de uitvoering van de beroepswerkzaamheden, waardoor de onafhankelijkheid van de accountant en/of belastingconsulent, die namens de betrokken vennootschap de opdracht uitvoert, in het gedrang wordt gebracht.

**30.** Verder is de Hoge Raad bekommerd om de naleving van de essentiële deontologische principes inzake onafhankelijkheid en waardigheid door de erkende rechtspersonen. Ingeval bijvoorbeeld (potentiële) klanten van de beroepsbeoefenaar zouden deelnemen aan het bestuur en/of het kapitaal van diens professionele vennootschap, zijn belangenconflicten niet uit te sluiten. Het spreekt voor zich dat dergelijke situatie de onafhankelijkheid van de beroepsbeoefenaar bij de uitoefening van zijn opdrachten zou kunnen in het gedrang brengen.

De Hoge Raad vestigt de aandacht op de noodzaak van voldoende waarborgen inzake de naleving van de fundamentele deontologische principes door de erkende rechtspersonen, ingeval van participatie van derden in het bestuur en/of het kapitaal.

### ▲ C.3. *Transparantie en vermelding op het tableau*

31. Met betrekking tot IAB-vennootschappen, vermeldt het tableau de namen en voornamen van de vennoten, zaakvoerders en bestuurders die de hoedanigheid van accountant hebben (artikel 5, § 1 van de wet van 22 april 1999 en artikel 6, § 1, derde lid, 7° van het koninklijk besluit van 2 maart 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Accountants).

Volgens de voorgestelde regeling, zullen voortaan ook niet-beroepbeoefenaars kunnen participeren in de aandeelhouders- en/of bestuursstructuur van IAB-vennootschappen. De vraag stelt zich of de informatie omtrent de identiteit van deze niet-beroepsbeoefenaars beschikbaar zal zijn voor “het maatschappelijk verkeer”, of zal enkel de identiteit van de personen die lid zijn van het Instituut gekend kunnen zijn?

32. Voor bedrijfsrevisorenkantoren is de informatie inzake de naam en het kantooradres van alle aandeelhouders en alle leden van het bestuursorgaan wel publiek beschikbaar in het openbaar register (*cf. supra* randnummer 14).

De Hoge Raad pleit voor transparantie en vindt het bijgevolg aangewezen dat iedere belangstellende derde, middels eenvoudige consultatie op afstand van het tableau, de identiteit van alle aandeelhouders, vennoten, zaakvoerders, enz. van een door het IAB erkende vennootschap kan achterhalen, ook al beschikken deze personen niet over de hoedanigheid van accountant en/of belastingconsulent.

### ▲ C.4. *Betrouwbaarheid*<sup>9</sup>

33. Het voorgesteld artikel 6, § 2 van het besluit (artikel 1, 2° van het ontwerp) voorziet in de mogelijkheid om een vennootschap niet toe te laten indien, naar het oordeel van de Raad van het IAB, de betrouwbaarheid in het gedrang is gebracht. Deze criteria, waarvan de opsomming niet limitatief is, zijn nieuw.

<sup>9</sup> Zie eveneens de tweede vormelijke bemerking onder nummer 41.

34. Vastgesteld kan worden dat dit principe van betrouwbaarheid ook terug te vinden is in de regelgeving voor de bedrijfsrevisoren. In toepassing van artikel 6, § 2 van de wet van 22 juli 1953, zal een rechtspersoon niet worden toegelaten als bedrijfsrevisor, indien de betrouwbaarheid in het gedrang is gebracht naar aanleiding van bepaalde elementen. De wet van 1953 voorziet bovendien in de mogelijkheid voor de Raad van het IBR om de hoedanigheid van bedrijfsrevisor in te trekken, wanneer de betrouwbaarheid van de rechtspersoon ernstig in het gedrang is gebracht (artikel 8, § 1 van de wet van 22 juli 1953).

35. De leden van de Hoge Raad merken op dat voor de IAB-vennootschap het concept van de betrouwbaarheid enkel in het uitvoeringsbesluit wordt ingeschreven, zonder dat een uitdrukkelijke wettelijke basis voorhanden lijkt te zijn.

Verder is momenteel voor de rechtspersonen geen bepaling voorzien die het mogelijk maakt om de hoedanigheid van accountant en/of belastingconsulent in te trekken.

Voor natuurlijke personen daarentegen bestaat er een procedure van intrekking van de hoedanigheid (artikelen 22 en 23 van de wet van 22 april 1999), ingeval niet langer is voldaan aan de voorwaarde van artikel 19, 2° van de wet (niet beroofd zijn van politieke en burgerlijke rechten, geen faillissement, geen beroepsverbod,...).

De Hoge Raad kan zich terugvinden in het principe van de betrouwbaarheid, doch stelt zich vragen bij de vaststelling dat dit enkel via een uitvoeringsbesluit en niet via de wet wordt ingevoerd. Daarnaast vindt de Hoge Raad het aangewezen om de verschillende aanpak inzake de betrouwbaarheid, en de ermee gepaard gaande mogelijkheid van intrekking van de hoedanigheid, van natuurlijke personen en rechtspersonen op mekaar af te stemmen.

### ▲ C.5. *Bestuur- of directieorgaan met slechts twee personen*

36. Wanneer het bestuur- of directieorgaan slechts uit twee leden bestaat, moet één van hen accountant of belastingconsulent zijn of beschikken over een in het buitenland gelijk-

waardige hoedanigheid. Voor het tweede lid is er de mogelijkheid om hem *“te benoemen onder de personen die in België wettelijk gerechtigd zijn om de werkzaamheden uit te oefenen zoals bedoeld in artikel 46 en 48 van de Wet, middels enerzijds het in overweging nemen van bovengenoemd 3e lid betreffende het stemrecht, en anderzijds het bewijs dat het lid van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten over een doorslaggevende stem beschikt bij beslissingen van het bestuur- of directieorgaan.”* (artikel 1, 1° van het ontwerp tot wijziging van artikel 6, § 1, 5°).

Met andere woorden, de tweede persoon mag een erkend boekhouder(-fiscalist), een stagiair-boekhouder(-fiscalist), een bedrijfsrevisor, een stagiair-bedrijfsrevisor of een stagiair-accountant zijn.

Een overeenstemmende regeling wordt voorgesteld voor BIBF-rechtspersonen<sup>10</sup>, met dien verstande dat voor de IAB-vennootschappen – naast de verwijzing naar de voorwaarde inzake de meerderheid van de stemrechten – nog een bijkomende voorwaarde wordt ingevoerd: het bewijs moet geleverd worden dat het lid van het IAB over een doorslaggevende stem beschikt bij beslissingen van het bestuur- of directieorgaan.

Deze vereiste van doorslaggevende stem dringt zich wellicht eveneens op voor de persoon met een gelijkwaardige hoedanigheid, hoewel de tekst dit niet uitdrukkelijk vermeldt.

Zoals het geval is bij de BIBF-regeling, kan men zich afvragen of de verwijzing naar het derde lid betreffende het stemrecht niet overbodig is. Zelfs zonder de verwijzing, lijkt het duidelijk dat de diverse erkenningsvoorwaarden, zoals opgesomd in artikel 6, § 1, onverkort toepasselijk blijven.

De leden van de Hoge Raad staan achter deze soepele samenwerkingsmogelijkheid tussen de diverse economische beroepsgroepen, ingeval het bestuur- of directieorgaan van de IAB-vennootschap slechts twee leden telt. Wel vinden zij dat de voorgestelde tekst moeilijk leesbaar is; zij pleiten dan ook voor een herformulering en vereenvoudiging van de tekst.

<sup>10</sup> Cf. randnummers 16 en 17.

## C.6. *Gelijkwaardige hoedanigheid*

**37.** In het bestaand artikel 11 van het besluit van 4 mei 1999 wordt toegelicht wat wordt verstaan onder een hoedanigheid die gelijkwaardig is met die van accountant en/of belastingconsulent in België.

Natuurlijke personen die niet in België woonachtig zijn, evenals vennootschappen die zijn opgericht volgens buitenlands recht, en die in hun land een aldaar gelijkwaardige en wettelijk erkende hoedanigheid hebben verworven voor accountantswerkzaamheden of voor de controle van vennootschapsjaarrekeningen, worden – automatisch en zonder bijkomende procedure – geacht een gelijkwaardige hoedanigheid te bezitten voor de toepassing van de toetredingsvoorwaarden voor professionele IAB-vennootschappen.

In dit verband wordt (onder meer) verwezen naar de in het buitenland *“gelijkwaardige en wettelijk erkende hoedanigheid (...) voor accountantswerkzaamheden of voor de controle van vennootschapsjaarrekeningen”*. Wat dit laatste betreft, refereert de huidige tekst aan de voorwaarden van de Richtlijn 84/253/EEG van 10 april 1984 inzake de toelating van personen belast met de wettelijke controle van boekhoudbescheiden (de zogenaamde “Achtste Richtlijn”): *“in zover deze hoedanigheid beantwoordt aan de voorwaarden van de Richtlijn...”*.

Artikel 2 van het voorgelegd ontwerp behoudt deze definitie, maar past enkel de verwijzing naar de vroegere Achtste Richtlijn aan en verwijst voortaan naar de Auditrichtlijn van 17 mei 2006 die in de plaats is gekomen van de vroegere Europese Achtste Richtlijn.

**38.** De leden van de Hoge Raad hebben hun twijfels omtrent de aanpassing “zonder meer” van de verwijzing naar de Auditrichtlijn.

Vooreerst is het zo dat de Auditrichtlijn van 17 mei 2006 heel wat meer aspecten omvat dan de vroegere Achtste Richtlijn; deze laatste beperkte zich hoofdzakelijk tot de toelatingsvoorwaarden voor de wettelijke rekeningcontroleur. De Auditrichtlijn daarentegen heeft eveneens betrekking op tal van andere aspecten van de wet-

telijke rekeningcontrole (zoals publiek toezicht, kwaliteitscontrole, controlestandaarden,...) die niet noodzakelijk toepasselijk zijn op accountants en/of belastingconsulenten.

Verder zou de verwijzing naar de Auditrichtlijn tot gevolg hebben dat aan natuurlijke personen die niet in België woonachtig zijn, de vereisten qua master-opleiding worden opgelegd die niet in dezelfde mate gelden voor "Belgische" accountants. De wet van 22 april 1999 voorziet immers in een aantal mogelijke afwijkingen op het diploma van master-niveau.

Daarnaast laat de loutere verwijzing naar de Auditrichtlijn toe dat personen die in het buitenland voldoen aan de voorwaarden van de Auditrichtlijn (bijvoorbeeld een Nederlandse registeraccountant) wél een meerderheid of zelfs de totaliteit kunnen hebben van de aandelen of in het bestuur, terwijl Belgische beroepsbeoefenaars (bedrijfsrevisoren) dit niet kunnen.

De leden van de Hoge Raad zijn van oordeel dat een loutere verwijzing naar de Auditrichtlijn kan leiden tot de discriminatie van bepaalde categorieën van personen. De verwijzing dient dan ook te worden aangepast en gepreciseerd.

#### ▲ C.7. Doel van IAB-vennootschap

**39.** Om als IAB-vennootschap te kunnen worden erkend, moeten het doel en het bedrijf van de vennootschap beperkt zijn tot, enerzijds, het verlenen van diensten die behoren tot de functie van accountant en/of belastingconsulent en tot, anderzijds, het uitoefenen van hiermee verenigbare werkzaamheden (bestaand artikel 6, § 1, 1° van het koninklijk besluit van 4 mei 1999).

Vastgesteld kan worden dat dit in de ontwerp-tekst niet langer als een aparte voorwaarde voor de erkenning is opgenomen.

Voor de leden van de Hoge Raad is het niet duidelijk waarom deze voorwaarde is weggelaten.

Daar enkel vennootschappen met als doel diensten te verlenen, behorend tot de functie van accountant en/of belastingconsulent en verenigbare werkzaamheden, een IAB-erkenning zullen kunnen krijgen, acht de Hoge Raad het aangewezen om de aparte voorwaarde inzake het doel en het bedrijf te behouden.

#### ▲ C.8. Vormelijke bemerkingen

**40.** In de aanhef van het voorgelegd besluit wordt verwezen naar het artikel 20, 1° en 41, § 1, 2° van de wet van 22 april 1999. Deze verwijzing wordt eveneens opgenomen in het artikel 1 van het ontwerp tot wijziging van het artikel 6, § 1 van het koninklijk besluit van 4 mei 1999.

De betrokken wetsartikelen betreffen enkel de vennootschappen onder personen met dezelfde hoedanigheid. De vraag stelt zich waarom er tevens geen verwijzing is naar artikel 42 (dit artikel betreft de vennootschappen onder personen met verschillende hoedanigheid). In het bestaand koninklijk besluit wordt overigens enkel verwezen naar de artikelen 20, 1° en 42 van de wet van 1999.

**41.** Er zijn een aantal verschillen tussen de Franstalige en Nederlandstalige versie van de voorgestelde tekst, bijvoorbeeld:

- voorgesteld artikel 6, § 1, 3° en 4° (artikel 1 van het ontwerp): "personen die in het buitenland een hoedanigheid hebben die als gelijkwaardig met die van accountant of belastingconsulent in België wordt erkend...". In het Frans: "*des personnes qui ont dans un Etat membre de l'Union Européenne une qualité reconnue équivalente à celle d'expert-comptable ou de conseil fiscal en Belgique...*".
- voorgesteld artikel 6, § 2 (artikel 1 van het ontwerp): "de vennootschap [kan] niet worden toegelaten (...) indien, naar het oordeel van de Raad, de betrouwbaarheid in het gedrag is gebracht". In het Frans: "... si, de l'appréciation du Conseil, sa crédibilité a été mise en cause" (beter: "*honorabilité*").