

**HOGE RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

North Gate III 5^e verdieping
Koning Albert II-laan 16 - 1000 Brussel
Tel. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be
www.cspe-hreb.be

Advies van 24 juni 2003 betreffende de uitoefening van het beroep van “erkend boekhouder” en “erkend boekhouder-fiscalist” via een rechtspersoon

bijlage XIII

A. Inleiding

Op 1 april werd een ontwerp van koninklijk besluit betreffende de uitoefening van het beroep van “erkend boekhouder” en “erkend boekhouder-fiscalist” via een rechtspersoon door de Minister belast met Middenstand voor advies aan de Hoge Raad overgemaakt.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen¹ heeft de wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van het op de economische beroepen toepasselijk wettelijk en reglementair kader door het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de regering en aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen.

Het past op te merken dat de uitoefening van het beroep van, enerzijds, “bedrijfsrevisor” en, anderzijds dat van “accountant” en/of van “belastingsconsulent” door middel van een rechtspersoon reeds door reglementaire bepalingen wordt beheerst:

- *wat de bedrijfsrevisoren betreft*: de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting

van het Instituut der Bedrijfsrevisoren (artikelen 8 en 33) en het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van bedrijfsrevisoren (artikel 29);

- *wat de accountants en/of belastingconsulenten betreft*: de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (artikels 20 en 21) en het koninklijk besluit van 4 mei 1999 betreffende het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (artikelen 7, 8 en 9).

Aangezien de wetgever in 1999 heeft gekozen voor de integratie van de “erkende boekhouders” en de “erkende boekhouders-fiscalisten” bij de economische beroepen, hebben de leden van de Hoge Raad het ontwerp van koninklijk besluit dat voor advies werd overgemaakt, onderzocht in het kader van de toenadering tussen de drie Instituten, die werd aangehaald in de parlementaire stukken van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

1. Deze bevoegdheid vloeit voort uit artikel 54 van de Wet 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

B. Huidige wettelijke context van toepassing op de erkende boekhouders(-fiscalisten)

De artikelen 47 en 48 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen bepalen het algemene kader met betrekking tot de uitoefening van het beroep van “erkend boekhouder” en “erkend boekhouder-fiscalist” door middel van een rechtspersoon:

- Artikel 47

Wanneer het beroep van boekhouder wordt uitgeoefend in het kader van een rechtspersoon, is artikel 46 van toepassing op de bestuurders, beheerders, zaakvoerders en werkende vennoten, volgens de voorwaarden door de Koning bepaald.

Niemand mag als zelfstandige in hoofd- of bijberoep, het beroep van boekhouder uitoefenen of de beroepstitel voeren van “erkende boekhouder”, of van “stagiair-boekhouder” of een andere titel die tot verwarring zou kunnen leiden, als hij niet ingeschreven is op het tableau van titularissen van het beroep, of op de lijst van stagiairs gehouden door het Beroepsinstituut.

Niemand mag bovendien de beroepstitel voeren van “erkende boekhouder-fiscalist” of “stagiair-boekhouder-fiscalist” of een andere titel die tot verwarring zou kunnen leiden, als hij geen erkende boekhouder is en als hij niet ingeschreven is op het tableau van “erkende boekhouders-fiscalisten”, of op de lijst van “stagiairs boekhouders-fiscalisten” gehouden door het Beroepsinstituut.

De Koning stelt de regels vast op grond waarvan het Instituut het voeren in België van de titel van erkende boekhouder en/of erkende boekhouder-fiscalist of, in geval van vennootschappen, het gebruik van die termen in hun bijzondere benaming, in de omschrijving van hun maat-

schappelijk doel of in hun reclame, kan toestaan aan in het buitenland verblijvende natuurlijke personen en aan vennootschappen naar buitenlands recht, die in hun land een hoedanigheid bezitten die als gelijkwaardig is erkend met die van erkende boekhouder en/of erkende fiscalist en die in België als boekhouder af als boekhouder-fiscalist bedrijvig zijn, zonder er te zijn gevestigd.

(Artikel 46 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen)

Zolang de Koning deze voorwaarden niet heeft bepaald, blijft artikel 3 van de kaderwet van 1 maart 1976 tot reglementering van de bescherming van de beroepstitel en van de uitoefening van dienstverlenende intellectuele beroepen van toepassing. De rechtspersoon die deze gereglementeerde activiteit uitoefent, dient tevens erkend te worden overeenkomstig de modaliteiten door de Koning bepaald.

Niemand mag in de hoedanigheid van zelfstandige, als hoofd- of bijberoep een ter uitvoering van deze wet gereglementeerd beroep uitoefenen of er de beroepstitel van voeren, indien hij niet is ingeschreven op het tableau van de beoefenaars van het beroep of op de lijst van de stagiairs of, indien hij gevestigd is in het buitenland, niet de toelating heeft bekomen om het beroep occasioneel uit te oefenen.

Wanneer het gereglementeerd beroep wordt uitgeoefend in het kader van een rechtspersoon, is het voorgaande lid enkel van toepassing op diegene of diegenen van haar bestuurders, zaakvoerders of werkende vennoten, die persoonlijk de gereglementeerde activiteit uitoefenen of die de daadwerkelijke leiding waarnemen van de diensten waar het beroep wordt uitgeoefend. Bij ontstentenis van deze per-

sonen is de bepaling van het eerste lid van toepassing op een bestuurder, zaakvoerder of werkend vennoot van de rechtspersoon, die daartoe wordt aangewezen.

Voor de toepassing van deze wet wordt op onweerlegbare wijze vermoed dat die personen deze werkzaamheid als zelfstandige uitoefenen.

Aan de uit het eerste lid voortvloeiende verplichtingen moet niet worden voldaan om het beroep in het kader van een arbeidsovereenkomst uit te oefenen, doch de personen die van deze mogelijkheid gebruik maken zijn niet gemachtigd de beroepstitel te voeren.

(Artikel 3 van de kaderwet van 1 maart 1976 tot reglementering van de bescherming van de beroepstitel en van de uitoefening van dienstverlenende intellectuele beroepen)

- Artikel 48

De bedrijfsrevisoren en accountants, alsmede de stagiair-accountants en de stagiair-bedrijfsrevisoren, mogen de beroepswerkzaamheden van boekhouder uitoefenen zonder ingeschreven te zijn op het tableau van de beoefenaars van het beroep of op de lijst van de stagiairs.

Als zij van die mogelijkheid gebruik maken, zijn ze niet gemachtigd de titel van “erkend boekhouder” of van “stagiair-boekhouder” te voeren.

Het artikel 10 van het koninklijk besluit van 23 december 1997 tot goedkeuring van het reglement van plichtenleer van het Beroepsinstituut van Boekhouders behandelt de professionele samenwerkingsverbanden gesloten tussen erkende boekhouders(-fiscalisten). We merken met name op dat:

“§ 5. Wanneer de samenwerking plaatsvindt in het kader van een rechtspersoon, deelt de boekhouder BIB aan de Kamer de statuten, de wijzigingsakten van de statuten alsook de benoemingen, ontslagen of ontzettingen van de leden van de beheersorganen mede.

§ 6. Alle boekhouders BIB die in het kader van hun beroepsuitoefening een samenwerkingsverband hebben aangegaan, dienen binnen de drie maanden na elke benoeming of wijziging aan de Kamer een geactualiseerde lijst te zenden met vermelding van de naam, voornaam, beroep en nationaliteit van de zaakvoerders, bestuurders en werkende vennoten van de rechtspersoon of van de vereniging waarvan ze deel uitmaken, evenals van de omvang van hun participatie in voormelde rechtspersoon of vereniging.”

C. Advies

De leden van de Hoge Raad hebben kunnen vaststellen dat het ontwerp van koninklijk besluit hoofdzakelijk bestaat uit bepalingen die gelijkaardig zijn aan deze die van toepassing zijn op de leden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, doch waarbij rekening werd gehouden met de specificiteiten van het beroep van erkend boekhouder(-fiscalist).

De leden van de Hoge Raad wensen echter de aandacht te vestigen op een aantal punten:

1. Overdracht van een deel van de bevoegdheden van de raad van bestuur aan een directiecomité

Door artikel 33 van de wet van 2 augustus 2002 houdende wijziging van het Wet-

boek van Vennootschappen alsook van de wet van 2 maart 1989 met betrekking tot de openbaarmaking van belangrijke deelnemingen in ter beurze genoteerde vennootschappen en tot reglementering van de openbare overnameaanbiedingen, werden twee artikelen, met name de artikelen 524^{bis} en 524^{ter} inzake het directiecomité, in het Wetboek van Vennootschappen ingelast. Om die reden is het, volgens de leden van de Hoge Raad, raadzaam om in de artikelen 2, 8, 5° en 11, § 1 van het ontwerp van koninklijk besluit, dat ter advies werd overgemaakt, naast de zaakvoerders en de bestuurders, ook de leden van het directiecomité te vermelden.

De uitbreiding van deze bepalingen tot het directiecomité maakt het mogelijk de overdracht door de raad van bestuur in overeenstemming met de bepalingen van het Wetboek van Vennootschappen, van een deel van zijn bevoegdheden aan een directiecomité, te vatten.

2. Oprichting van een rechtspersoon door een stagiair

De leden van de Hoge Raad werpen de vraag op op welke gronden het artikel 2 van het ontwerp van koninklijk besluit, dat stagiairs toelaat een vennootschap op te richten, gebaseerd is.

Aangezien noch een stagiair-bedrijfsrevisor, noch een stagiair-accountant en/of -belastingsconsulent een professionele vennootschap kan oprichten, achten de leden van de Hoge Raad het raadzaam om de mogelijkheid tot het oprichten van dergelijke vennootschappen door erkende stagiair-boekhouders (-fiscalisten) op zijn minst te beperken, of zelfs te verbieden.

Volgens de leden van de Hoge Raad, kan enkel een vereniging tussen een stagiair-boekhouder(-fiscalist) en, bijvoorbeeld, zijn stagemeester conceptueel worden overwogen.

Echter, gezien de potentieel korte duur van de stage (12 maanden) zijn de leden van de Hoge Raad de mening toegedaan dat geen enkele bijzondere reden een ver-

schillende behandeling van de stagiair-erkende boekhouders(-fiscalisten) ten opzichte van de stagiair-bedrijfsrevisor of stagiair-accountants en/of -belastingsconsulent kan rechtvaardigen.

Er dient gewezen te worden op het feit dat deze aanpassing eveneens de draagwijdte van het artikel 4, § 2 van het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit beïnvloedt.

3. Gebruik van de naam van de vennootschap

Volgens de leden van de Hoge Raad is het raadzaam om het artikel 10 van het ter advies overgemaakte ontwerp van koninklijk besluit aan te vullen met een derde paragraaf. Daarin zou moeten worden gepreciseerd dat, wanneer een aanvraag tot toelating tot het beroep van erkend boekhouder en erkend boekhouder-fiscalist door een rechtspersoon wordt ingediend bij het Beroepsinstituut voor erkende Boekhouders en Fiscalisten, **het verboden is om deze naam te gebruiken om opdrachten te aanvaarden zolang de aanvraag niet werd goedgekeurd door de bevoegde Kamer van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten**. Hierdoor zou het bovendien mogelijk zijn om het artikel 10 te koppelen aan het artikel 3 van het ter advies overgemaakte ontwerp van koninklijk besluit.

Hieromtrent dient te worden opgemerkt dat de wetgeving van toepassing op de bedrijfsrevisoren verbiedt dat “de revisorenvennootschap, wegens het niet beschikken over de hoedanigheid van IBR-lid, zou benoemd worden als commissaris”¹.

Het is jammer dat er in de wetgeving die van toepassing is op de accountants en/of de belastingsconsulenten geen enkele verduidelijking hieromtrent wordt gegeven.

Ten slotte is het raadzaam om het artikel 13 van het ter advies overgemaakte ontwerp van koninklijk besluit aan te vullen door te vermelden dat die vennootschappen die vóór de inwerkingtreding

1. Instituut voor Bedrijfsrevisoren, *Vademecum van de bedrijfsrevisor* 2002, Standaard uitgeverij, p. 317.

van het koninklijk besluit werden opgericht omwille van de continuïteit van hun activiteiten deze naam mogen blijven gebruiken totdat het dossier door de bevoegde Kamer van het Beroepsinstituut van de erkende Boekhouders en Fiscalisten werd behandeld, op voorwaarde dat een dergelijk dossier wordt ingediend binnen de termijn die in het ter advies overgemaakte koninklijk besluit wordt bepaald.

4. Bijhouden van de lijst met rechtspersonen

Het ontwerp van koninklijk besluit opteert, luidens artikel 4, voor het houden van één lijst, deze van de natuurlijke personen. Wanneer een vennootschap wordt opgericht, zal het tableau van de titularissen van de beroepsbeoefenaars de naam van de rechtspersoon vermelden.

Volgens de leden van de Hoge Raad is het de taak van de ministeriële autoriteiten om te beslissen of er moet gekozen worden voor het bijhouden van één enkele lijst (zoals voorgesteld in het ontwerp van koninklijk besluit), een dubbele lijst (zoals het geval is bij het Instituut der Bedrijfsrevisoren) of een deellijst (zoals het geval is bij het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten), met name één voor natuurlijke personen en één voor rechtspersonen.

Bij hun keuze moeten de ministeriële autoriteiten enerzijds rekening houden met het probleem van de duidelijkheid van de informatie en anderzijds met een praktisch aspect bij oprichting van meerdere rechtspersonen. Aangezien uit artikel 8, 6° voortvloeit dat een erkende boekhouder(-fiscalist) meerdere rechtspersonen kan oprichten, is het volgens de leden van de Hoge Raad raadzaam om twee verschillende lijsten bij te houden, waarbij de ene de natuurlijke personen bevat en de andere de rechtspersonen.

Artikel 8 van het ontwerp van koninklijk besluit vermeldt duidelijk de mogelijkheid voor iedere erkende boekhouder(-fiscalist) om meerdere rechtspersonen op te richten. Daarom is het volgens de

leden van de Hoge Raad raadzaam om § 2 van artikel 4 van het ontwerp van koninklijk besluit dat ter advies werd overgemaakt te herformuleren door “van de rechtspersoon” te vervangen door “van de rechtsperso(o)n(en)”.

Ten slotte is het belangrijk dat iedere belangstellende derde van elke rechtspersoon kan vaststellen wie de aandeelhouders, vennoten, zaakvoerders, enz. zijn. Het zou nuttig zijn dat de structuur en de draagwijdte van de informatie, die het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten omtrent rechtspersonen moet publiceren, gedetailleerd worden uiteengezet in een derde paragraaf bij het artikel 4 van het ter advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit.

5. Vennootschappen tussen titularissen met verschillende hoedanigheden

De leden van de Hoge Raad stellen zich vragen omtrent de voorwaarden volgens dewelke de Kamer de toestemming kan geven aan een erkende boekhouder(-fiscalist) om een vennootschap te sluiten met “andere personen die niet dezelfde hoedanigheid hebben noch een in het buitenland verworven hoedanigheid die door de Koning als gelijkwaardig erkend is”.

In het kader van de toenadering tussen de verschillende economische beroepen, is het volgens de leden van de Hoge Raad raadzaam om deze bepaling aan te vullen door te verduidelijken wat de vereisten zijn inzake deontologie waaraan minstens moet worden voldaan.

Zoniet wordt de geest waarin de wet van 22 april 1999 werd goedgekeurd, met name een convergentie van de evolutie van de economische beroepen aangetast, aangezien de bedrijfsrevisoren, de accountants en de belastingconsulenten aan dergelijke verplichtingen worden onderworpen.

6. Burgerlijke professionele vennootschappen

Wat de artikelen 8 en 9 van het ontwerp van koninklijk besluit betreft, stellen de leden van de Hoge Raad zich vragen bij

de reden die de ministeriële autoriteiten ertoe bracht deze bepalingen te beperken tot de burgerlijke activiteiten.

Na een vergelijking met de bepalingen die van toepassing zijn op de accountants en/of de belastingsconsulenten, zijn de leden van de Hoge Raad van oordeel dat:

- in het ten 1^o het woord “burgerlijke” moet worden geschrapt, tenzij er een bijzondere wettelijke basis kan worden ingeroepen om rekening te houden met de specificiteiten van de erkende boekhouders(-fiscalisten)
- in het ten 1^o stellen de leden van de Hoge Raad zich vragen bij de draagwijdte van de zinsnede “en tot het uitoefenen van hiermee verenigbare werkzaamheden”. Moet hieruit worden afgeleid dat het onmogelijk is om een vennootschap op te richten met een bedrijfsrevisor en een erkend boekhouder(-fiscalist), gezien de koninklijke besluiten tot uitvoering van de wet “Corporate Governance” van 2 augustus 2002 de bedrijfsrevisor verbieden om in te staan voor de boekhouding van een vennootschap waarvan hij de boekhouding controleert?
- in het ten 2^o begrijpen de leden niet wat bedoeld wordt met “of rechtspersoon”. Artikel 3, § 4 van het Wetboek van Vennootschappen behandelt burgerlijke vennootschappen met handelsvorm. Ze stellen voor om deze woorden te schrappen tenzij er een bijzondere wettelijke basis kan worden ingeroepen om rekening te houden met een specifieke eigenschap van de erkende boekhouders(-fiscalisten);
- in het ten 5^o is het volgens de leden van de Hoge Raad raadzaam om te verduidelijken wat de verantwoordelijkheden zijn van de “permanente vertegenwoordiger” (ingeval van zaakvoerders, bestuurders, enz. in naam van de rechtspersoon) en bijgevolg wat zijn positie is.

7. Erkenning van natuurlijke personen die niet in België woonachtig zijn of rechtspersonen opgericht naar buitenlands recht

Uit artikel 12 van het ontwerp van koninklijk besluit blijkt dat wanneer natuurlijke

personen die niet in België woonachtig zijn en rechtspersonen die naar buitenlands recht zijn opgericht erkend willen worden als boekhouder(-fiscalist) in België, deze “in hun land een aldaar gelijkwaardige en wettelijk erkende hoedanigheid hebben verworven voor boekhoudwerkzaamheden of voor controle van vennootschapsjaarrekeningen, in zover deze hoedanigheid beantwoordt aan de voorwaarden van de richtlijn 84/253/EEG van 10 april 1984 inzake de toelating van personen belast met de wettelijke controle van de boekhoudbescheiden”.

Voor de leden van de Hoge Raad is het onaanvaardbaar dat deze bepaling dergelijke stricte voorwaarden oplegt aan natuurlijke personen die niet in België zijn gedomicilieerd of rechtspersonen die naar buitenlands recht zijn opgericht (“in zover deze hoedanigheid beantwoordt aan de voorwaarden van de richtlijn 84/253/EEG van 10 april 1984 inzake de toelating van personen belast met de wettelijke controle van de boekhoudbescheiden”), terwijl er in het ontwerp van koninklijk besluit meermaals sprake is van “wederkerigheid”.

Aangezien erkende Belgische boekhouders(-fiscalisten) niet aan deze eisen worden onderworpen, is het volgens de Hoge Raad niet logisch om deze beperkingen wel op te leggen aan de “niet-Belgen”. Het Europese beginsel van vrij verkeer van diensten komt immers in het gedrang. In zoverre het onderdanen van de Europese Unie betreft, kunnen de leden van de Hoge Raad het bijgevolg niet eens zijn met deze bepaling.

Volgens de leden van de Hoge Raad is het trouwens raadzaam de vraag op te werpen of het gepast is om (al dan niet) verschillende voorwaarden vast te leggen naargelang het onderdanen van de Europese Unie betreft of niet.

8. Andere aspecten van meer formele aard

Artikel 2:

Het is raadzaam de zin aan te passen door “occasioneel” (“occasionnellement”) te vervangen door “tenminste occasioneel” (“à tout le moins occasionnellement”).

Artikel 5, § 1:

In de Franstalige versie van het ten 1^o, zou het woord “fonction” vervangen moeten worden door het woord “profession”. In de Nederlandstalige versie lid 1^o, zou het woord “functiegebonden” minstens moeten vervangen worden door “beroepsgebonden” om een terminologie te gebruiken die vergelijkbaar is met de fiscale terminologie. Het ten 1^o zou, teneinde meer duidelijkheid te creëren, als volgt kunnen worden geherformuleerd: “het in gemeenschap brengen van alle of van een gedeelte van de kosten die verband houden met de uitoefening van hun beroep, of”.

Artikel 5, § 2:

In de Franstalige versie van het ontwerp van koninklijk besluit, wordt in deze paragraaf tweemaal het woord “association”¹ gebruikt. Dit betekent volgens een letterlijke tekstinterpretatie dat vennootschappen niet aan deze bepaling zijn onderworpen. Daarentegen vloeit uit de artikelen 8 en 9 van het ontwerp van koninklijk besluit voort dat zowel “associations” als “sociétés professionnelles” worden bedoeld. Volgens de leden van de Hoge Raad is het raadzaam om in paragraaf 2 van artikel 5 duidelijk te preciseren dat de bepaling zowel van toepassing is op “associations” en op “sociétés”.

Artikel 8, 6^o:

het is raadzaam om in de Franstalige versie van de tekst het woord “exclusivement” toe te voegen tussen de woorden “que” en “professionnel” zodat de coherentie met de Nederlandstalige versie van het ontwerp van koninklijk besluit wordt verzekerd. Indien dit punt op deze manier wordt geformuleerd is het volledig gelijkwaardig aan de bepalingen die van toepassing zijn op de accountants en/of de belastingconsulenten.

Artikel 9, 5:

Volgens de leden van de Hoge Raad is het raadzaam te verduidelijken wat er moet verstaan worden onder “Belgische vestiging van de rechtspersoon opgericht naar buitenlands recht” (“établissement belge de la société de droit étranger”). Wordt hiermee een filiaal bedoeld of heeft deze bepaling een ruimere draagwijdte?

Artikel 11, § 1:

Onder lid 3^o, is het raadzaam om in de Nederlandse versie van het ontwerp van koninklijk besluit de formulering “commerciële activiteiten” te vervangen door “handelsactiviteiten” en “commerciële vennootschappen” door “handelsvennootschappen” naar het voorbeeld van de terminologie uit het Wetboek van Vennootschappen.

1. De Nederlandstalige versie van paragraaf 2 van artikel 5 van het ontwerp van koninklijk besluit is niet duidelijker wanneer het de formuleringen « wenst te verenigen » (andere draagwijdte ten opzichte van de Franstalige versie) en « vereniging » gebruikt.