

Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR)  
De heer Patrick VAN IMPE  
Voorzitter  
Emile Jacqmainlaan 135/1  
1000 BRUSSEL

Instituut van de Belastingadviseurs en  
de Accountants (ITAA)  
De heer Bart VAN COILE  
Voorzitter  
Emile Jacqmainlaan 135/2  
1000 BRUSSEL

Brussel, 22 juni 2023

Geachte heren Voorzitters,  
Geachte heer VAN IMPE,  
Geachte heer VAN COILE,

**Betreft :**        **Openbaarmaking van zijn eigen stellingname in toepassing van artikel 31, § 7, *in fine* van de wet van 7 december 2016**

Hierbij wenst de Hoge Raad voor de Economische Beroepen u ervan op de hoogte te brengen dat hij, in het kader van zijn vergadering van 14 juni 2023, heeft beslist over te gaan tot de openbaarmaking op de website van de Hoge Raad van zijn eigen stellingname in toepassing van artikel 31, § 7, *in fine* van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, omtrent het ontbreken van een normatief kader toepasselijk op de economische beroepsbeoefenaars omtrent een viertal wettelijke opdrachten in het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (WVV) (zowel aan bedrijfsrevisoren als aan gecertificeerde accountants toevertrouwd, *cf. infra*).

Meer in het bijzonder kan de Hoge Raad zich niet verzoenen met de vaststelling dat het IBR en het ITAA er niet in slagen om tegemoet te komen aan het uitdrukkelijk verzoek vanwege de Hoge Raad om voor een aantal wettelijke opdrachten een – gezamenlijk uitgewerkt – normatief kader, ter goedkeuring (wat het IBR betreft) en voor advies (wat het ITAA betreft) aan de Hoge Raad voor te leggen.

Vanuit zijn wettelijke bevoegdheid om te waken over het algemeen belang en de vereisten van het maatschappelijke verkeer, betreurt de Hoge Raad deze blokkering op het niveau van de instituten ten zeerste. De Hoge Raad verzoekt de instituten dan ook nogmaals uitdrukkelijk om hun initiatiefrecht op normatief vlak ten uitvoer te leggen en op korte termijn een gezamenlijk ontwerp voor de vier wettelijke opdrachten aan de Hoge Raad voor te leggen.

\*\*\*

De Hoge Raad is genoodzaakt over te gaan tot de openbaarmaking van zijn eigen stellingname, gelet op de hierna volgende elementen:

1. Door het IBR en het ITAA elk afzonderlijk aan de Hoge Raad voorgelegde ontwerpnormen inzake “gedeelde” wettelijke opdrachten

#### *Wat het IBR betreft*

Op 8 februari 2023 heeft de Hoge Raad geoordeeld niet in de mogelijkheid te zijn om het ontwerp van het ontwerp van norm inzake de opdracht van de bedrijfsrevisor in het kader van de beoordeling van het getrouw en voldoende zijn van de financiële en boekhoudkundige gegevens opgenomen in het verslag van het bestuursorgaan (Wetboek van vennootschappen en verenigingen) (zogenaamde “effectennorm”) (hierna “ontwerp van effectennorm”), zoals voorgelegd door het IBR op 10 november 2022, te kunnen goedkeuren, en dit om de hierna volgende redenen.

De Hoge Raad heeft moeten vaststellen dat het ontwerp van effectennorm betrekking heeft op een zogenaamde “gedeelde” wettelijke opdracht, met name een opdracht die door een onderneming zowel aan een bedrijfsrevisor (lid van het IBR) als aan een gecertificeerde accountant (lid van het ITAA) kan worden toevertrouwd (voor zover er geen commissaris is aangesteld). Toch is het ontwerp enkel door één instituut, met name door het IBR, aan de Hoge Raad voorgelegd en beoogt de ontwerpnorm uitsluitend toepasselijk te zijn op bedrijfsrevisoren.

Onverminderd eventuele opmerkingen over de inhoud van de door het IBR voorgelegde ontwerpnorm, brengt het feit dat in de voorgelegde ontwerpnorm wordt verwezen naar een tekst, die momenteel nog in voorbereiding is, maar die als zodanig nog niet in de Belgische rechtsorde bestaat, de rechtszekerheid in het gedrang en heeft het de Hoge Raad bijgevolg belet om zijn goedkeuring te verlenen aan deze ontwerpnorm.

Op 9 februari 2023 heeft de Hoge Raad vastgesteld dat de volgende drie door het IBR voorgelegde ontwerpnormen onontvankelijk zijn:

- *ontwerp van norm inzake de opdracht van de bedrijfsrevisor bij de omzetting van een entiteit (hierna “ontwerpnorm omzetting”), zoals voorgelegd door het IBR op 15 november 2022;*
- *ontwerp van norm inzake de opdracht van de bedrijfsrevisor met betrekking tot de controle van fusie- en splitsingsverrichtingen van vennootschappen (hierna “ontwerpnorm fusiesplitsingen”), zoals voorgelegd door het IBR op 16 november 2022;*
- *ontwerp van norm inzake de opdracht van de bedrijfsrevisor bij de ontbinding en vereffening van vennootschappen (hierna “ontwerpnorm ontbinding en vereffening”), zoals voorgelegd door het IBR op 17 november 2022.*

De Hoge Raad stelde de onontvankelijkheid vast om de hierna volgende redenen.

Onverminderd eventuele opmerkingen over de inhoud van de door het IBR voorgelegde ontwerpnormen, brengt het feit dat in de drie voormelde ontwerpen van norm wordt verwezen naar een tekst, die momenteel nog in voorbereiding is, maar die als zodanig nog niet in de Belgische rechtsorde bestaat, de rechtszekerheid in het gedrang en heeft het de Hoge Raad bijgevolg belet om ten gronde deze ontwerpen van norm te kunnen onderzoeken.

Bovendien heeft de Hoge Raad moeten vaststellen dat de voorgelegde ontwerpnormen betrekking hebben op een zogenaamde “gedeelde” wettelijke opdracht, met name een opdracht die door een onderneming zowel aan een bedrijfsrevisor (lid van het IBR) als aan een gecertificeerde accountant (lid van het ITAA) kan worden toevertrouwd (voor zover er geen commissaris is aangesteld). Toch zijn deze ontwerpnormen enkel door één instituut, met name door het IBR, aan de Hoge Raad voorgelegd en beogen de ontwerpnormen uitsluitend toepasselijk te zijn op bedrijfsrevisoren.

#### *Wat het ITAA betreft*

Op 7 maart 2023 heeft het ITAA de volgende vier ontwerpnormen aan de Hoge Raad voorgelegd:

- *ontwerp van norm inzake de opdracht van de beroepsbeoefenaar in het kader van de beoordeling van het getrouw en voldoende zijn van de financiële en boekhoudkundige gegevens opgenomen in het verslag van het bestuursorgaan (Wetboek van vennootschappen en verenigingen) (zogenaamde “effectennorm”);*
- *ontwerp van norm inzake de opdracht van de beroepsbeoefenaar bij de omzetting van een entiteit;*
- *ontwerp van norm inzake de opdracht van de beroepsbeoefenaar met betrekking tot de controle van fusie- en splitsingsverrichtingen van vennootschappen;*
- *ontwerp van norm inzake de opdracht van de beroepsbeoefenaar bij de ontbinding en vereffening van vennootschappen.*

In het kader van zijn vergadering van 19 april 2023 heeft de Hoge Raad geoordeeld om over de vier voormelde ontwerpnormen, zoals voorgelegd door het ITAA op 7 maart 2023, een negatief advies te moeten formuleren, en dit om de hierna volgende reden.

De Hoge Raad heeft moeten vaststellen dat de vier voorgelegde ontwerpnormen betrekking hebben op een zogenaamde “gedeelde” wettelijke opdracht, met name een opdracht die door een onderneming zowel aan een bedrijfsrevisor (lid van het IBR) als aan een gecertificeerde accountant (lid van het ITAA) kan worden toevertrouwd (voor zover er geen commissaris is aangesteld). Toch zijn deze ontwerpnormen enkel door één instituut, met name door het ITAA, aan de Hoge Raad voorgelegd.

\*\*\*

Vanuit de taak die de wetgever aan de Hoge Raad heeft toebedeeld, met name te waken over het algemeen belang en de vereisten van het maatschappelijk verkeer bij de uitoefening door de economische beroepsbeoefenaars van hun activiteiten (*cf.* artikel 79, derde lid van de wet van 17 maart 2019 betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur), zijn de leden van de Hoge Raad van oordeel dat het algemeen belang en het maatschappelijk verkeer niet gediend zijn met een normatief kader inzake de uitvoering van een wettelijke opdracht, dat inhoudelijk verschillend zou zijn al naargelang de beroepsbeoefenaar, die deze wettelijke opdracht uitvoert, tot het ene dan wel tot het andere instituut behoort. Evenmin is het aanvaardbaar dat voor bepaalde economische beroepsbeoefenaars een normatief kader in verband met de uitvoering van een wettelijke opdracht voorhanden is, terwijl met betrekking tot dezelfde wettelijke opdracht voor andere economische beroepsbeoefenaars er helemaal geen normatief kader zou gelden.

In dit verband is het nuttig eraan te herinneren dat een norm bindend is voor economische beroepsbeoefenaars (artikel 31, § 4, eerste lid van de wet van 7 december 2016 en artikel 72, tweede lid van de wet van 17 maart 2019). Normen zijn materiële wetten in de zin van artikel 608 van het Gerechtelijk Wetboek (Cass. 24 mei 2007, *JLMB* 2008, 4, *err. JLMB* 2008, 129 en *RW* 2009-10, 532).

Met andere woorden, de Hoge Raad acht het noodzakelijk dat op de economische beroepsbeoefenaars, aan wie de wetgever een zelfde opdracht heeft toevertrouwd, een eenvormig normatief kader omtrent de door hen uit te voeren werkzaamheden en omtrent hun verslaggeving toepasselijk zou zijn, ook al behoren zij tot een verschillend instituut.

2. IBR-adviezen houdende omzetting van het “ontwerp van effectennorm”, de “ontwerpnorm omzetting”, de “ontwerpnorm fusies-splitsingen” en de “ontwerpnorm ontbinding en vereffening”

Op 27 april 2023 heeft de Raad van het IBR twee adviezen aangenomen: advies 2023/02: *Opdracht van de bedrijfsrevisor in het kader van de beoordeling van het getrouw en voldoende zijn van de financiële en boekhoudkundige gegevens opgenomen in het verslag van het bestuursorgaan (WVV)* en advies 2023/03: *Opdracht van de bedrijfsrevisor met betrekking tot de controle van fusie- en splitsingsverrichtingen van vennootschappen*.

Op 3 mei 2023 worden nog twee andere adviezen door de Raad van het IBR aangenomen: advies 2023/04: *Opdracht van de bedrijfsrevisor bij de omzetting van een entiteit* en advies 2023/05: *Opdracht van de bedrijfsrevisor bij de ontbinding en vereffening van een vennootschap*.

Het komt de Hoge Raad voor dat de Raad van het IBR de vier reeds aan de Hoge Raad voorgelegde ontwerpnormen, zijnde het “ontwerp van effectennorm”, de “ontwerpnorm omzetting”, de “ontwerpnorm fusies-splitsingen” en de “ontwerpnorm ontbinding en vereffening”, heeft omgezet in adviezen, met name de IBR-adviezen 2023/02, 2023/03, 2023/04 en 2023/05.

Het IBR kan zijn doctrine enkel via adviezen of mededelingen ontwikkelen, doch *in casu* gaat het om een oneigenlijk gebruik van het rechtsleerinstrument dat een advies is. De aard van voornoemde adviezen is duidelijk normatief en dit gelet op de talrijke dwingende formuleringen. Dit brengt niet alleen verwarring teweeg en creëert rechtsonzekerheid ten nadele van het (publiek) toezicht, maar bovendien strookt het niet met de doelstelling van de wetgever dat adviezen geen bindend karakter hebben.

De beroepsbeoefenaars zijn immers totaal niet gebonden door adviezen, waardoor noch de cliënten, noch de toezichthouder of het maatschappelijk verkeer kunnen weten of er al dan niet mee rekening is gehouden.

De praktijk om via adviezen dwingende normatieve bepalingen te formuleren, houdt dan ook een omzeiling in van de procedure tot goedkeuring van normen in artikel 31 van de wet van 7 december 2016 en is bijgevolg onaanvaardbaar.

Per aangetekende brief van 10 mei 2023 bracht de Hoge Raad derhalve het IBR artikel 31, § 7 *in fine* van de wet van 7 december 2016 in herinnering, dat bepaalt: “Indien hij een onverenigbaarheid vaststelt tussen deze adviezen of mededelingen en een wet, besluit, norm of aanbeveling, of als de aard van deze adviezen of mededelingen normatief is, nodigt de Hoge Raad het Instituut uit om dit te verhelpen, en, indien hij geen genoegdoening krijgt binnen de termijn die hij vaststelt, gaat hij over tot de openbaarmaking van zijn eigen stellingname.”

Gelet op de normatieve aard van adviezen 2023/02, 2023/03, 2023/04 en 2023/05 en in toepassing van zijn *a posteriori*-bevoegdheid overeenkomstig paragraaf 7, *in fine* van artikel 31 van de wet van 7 december 2016 heeft de Hoge Raad in voormeld aangetekend schrijven het IBR dan ook verzocht om aan de normatieve aard van deze adviezen te remediëren, en dit uiterlijk tegen 1 juni 2023 en de Hoge Raad vóór 7 juni 2023 te informeren over de genomen maatregelen.

\*\*\*

Ter gelegenheid van zijn vergadering van 14 juni 2023 stelt de Hoge Raad vast dat de Raad van het IBR in zijn schrijven van 2 juni 2023 geen gevolg heeft gegeven aan dit aangetekend schrijven waarin uitdrukkelijk werd gevraagd om maatregelen te nemen die de normatieve aard van de voornoemde adviezen verhelpen teneinde artikel 31, § 7, *in fine* van de wet van 7 december 2016 na te leven.

Bovendien wijst de Hoge Raad op het verschijnen in het Belgisch Staatsblad van 6 juni 2023 van de wet van 25 mei 2023 tot wijziging van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, van de wet van 16 juli 2004 houdende het Wetboek van internationaal privaatrecht en van het Gerechtelijk Wetboek, onder meer ingevolge de omzetting van Richtlijn (EU) 2019/2121 van het Europees Parlement en de Raad van 27 november 2019 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2017/1132 met betrekking tot grensoverschrijdende omzettingen, fusies en splitsingen.

Deze wet is van toepassing op nationale fusies, nationale splitsingen, nationale omzettingen, grensoverschrijdende omzettingen, grensoverschrijdende fusies en grensoverschrijdende splitsingen waarvan het voorstel wordt neergelegd ter griffie van de ondernemingsrechtbank tien dagen na bekendmaking van deze wet in het Belgisch Staatsblad.

Derhalve zal het gemeenschappelijk IBR-ITAA normatief kader inzake fusies, splitsingen en omzettingen moeten worden aangepast aan de gewijzigde toepasselijke wettelijke bepalingen.

Gelet op het algemeen belang en de vereisten van het maatschappelijk verkeer dient een norm omtrent de uitvoering van een “gedeelde” wettelijke opdracht, immers uniform te zijn voor de diverse categorieën van economische beroepsbeoefenaars die deze wettelijke opdracht mogen uitvoeren. Uiteraard dient het normatief kader wel rekening te houden met de specificiteiten van elke beroepsgroep, gelet op de wettelijke en reglementaire voorschriften die van toepassing zijn op de respectieve beroepen.

Deze benadering sluit nauw aan bij de vaste praktijk die reeds bijna 30 jaar toepassing vindt. Meer bepaald zijn sinds de invoering in het vennootschapsrecht van de zogenaamde “gedeelde” wettelijke opdrachten (in 1991, 1993 en recent nog in 2019), de ontwerpnormen ter zake (toepasselijk op de economische beroepsbeoefenaars) steeds op gezamenlijke wijze door de betrokken instituten aan de Hoge Raad voorgelegd. Het gaat onder meer om de beroepsnormen inzake de verrichtingen van fusies en splitsingen, omzetting en ontbinding/vereffening van vennootschappen. Reeds in een advies van 25 juni 1992 benadrukte de Hoge Raad het fundamenteel belang van de zogenaamde “eenheid” van regels “*nu de wetgever beide beroepen gedeeltelijk met dezelfde taken heeft belast.*”

3. Nood aan een geharmoniseerd wettelijk kader voor het opstellen en het goedkeuren van normen inzake gemeenschappelijke IBR-ITAA opdrachten

De Hoge Raad betreurt dat het IBR en het ITAA, de twee instituten waartoe de economische beroepsbeoefenaars behoren, en die over het normatief initiatiefrecht beschikken, er nog steeds niet in geslaagd zijn om een gezamenlijk uniform normatief kader voor wettelijke opdrachten aan de Hoge Raad voor te leggen, ondanks het – reeds in den treure – herhaaldelijk en expliciet verzoek vanwege de Hoge Raad aan beide instituten om tot gezamenlijke ontwerpnormen te komen. Diverse overlegmomenten op initiatief van de Hoge Raad ten spijt hebben niet kunnen verhinderen dat er, meer dan vier jaar nadat de wetgever een nieuwe opdracht aan de economische beroepsbeoefenaars heeft toevertrouwd of de invulling van bestaande opdrachten heeft gewijzigd, er voor deze opdrachten nog steeds geen gezamenlijk uniform normatief kader, toepasselijk op de door de wetgever bedoelde economische beroepsbeoefenaars, omtrent de door hen uit te voeren werkzaamheden en uit te brengen verslaggevingen, voorhanden is.

De leden van de Hoge Raad hebben de bevoegde Voogdijministers er reeds op gewezen dat de bestaande wettelijke voorschriften onvoldoende slagkracht bieden aan de Hoge Raad om op te treden ingeval van dergelijke patsituaties, met als spijtig gevolg dat er geen enkel uniform normatief kader voor de uitvoering van “gedeelde” wettelijke opdrachten uitgevaardigd wordt en dat bovendien de economische beroepsbeoefenaars naar eigen inzichten invulling kunnen geven aan de door de wetgever toevertrouwde taken. Uiteraard strookt dergelijke aanpak niet met de nood aan rechtszekerheid en de vereisten van het maatschappelijk verkeer.

Dit heeft evenzeer nefaste gevolgen voor het toezicht op de beroepsuitoefening (geen normen, geen referentiekader). Gelet op de moeilijkheden om tot een duidelijk normatief kader te komen voor de specifieke opdrachten, zal de Hoge Raad het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren omtrent deze problematiek bevragen.

Specifiek wat de zogenaamde “gedeelde” wettelijke opdrachten betreft, zijn er verschillende wettelijke voorschriften inzake de totstandkoming van het normatief kader van toepassing voorhanden: voor de leden van het ITAA geldt er een louter adviesprocedure volgens artikel 80 van de wet van 17 maart 2019, terwijl er voor de leden van het IBR sinds 2007 in een goedkeuringsprocedure is voorzien, met name de goedkeuring zowel door de Hoge Raad als door de Minister, bevoegd voor Economie, aansluitend op een openbare raadpleging, volgens artikel 31 van de wet van 7 december 2016.

Een verruiming van de normatieve bevoegdheden van de Hoge Raad, zou hieraan kunnen verhelpen. De leden van de Hoge Raad drongen reeds aan en blijven erop aandringen – specifiek wat de zogenaamde “gedeelde” wettelijke opdrachten betreft – minstens op een afstemming van de wettelijke voorschriften inzake de totstandkoming van het normatief kader voor de leden van het ITAA (louter adviesprocedure volgens artikel 80 van de wet van 17 maart 2019), op de goedkeuringsprocedure zoals die sinds 2007 geldt voor het normatief kader, toepasselijk op de leden van het IBR (goedkeuring zowel door de Hoge Raad als door de Minister, bevoegd voor Economie, aansluitend op een openbare raadpleging, volgens artikel 31 van de wet van 7 december 2016).

Wij zullen de heer Pierre-Yves DERMAGNE, federaal Minister, bevoegd voor Economie, alsook de heer David CLARINVAL, federaal Minister van Middenstand, aanschrijven met het oog op deze wetswijzigingen.

De Hoge Raad zal de Minister bevoegd voor Economie, de Minister bevoegd voor Middenstand en de Voorzitster van het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren ook over zijn stellingname informeren.

Intussen houdt de Hoge Raad zich uiteraard steeds ter beschikking voor verder overleg met de instituten en blijft hij hopen dat de voorgelegde ontwerpnormen het voorwerp mogen uitmaken van een gezamenlijk normatief initiatief ter zake vanwege de betrokken instituten.

Met voorname hoogachting,



Jean-Marc DELPORTE  
Voorzitter