

H.R.B. 87/016 D

05.11.1987

ADVIES OVER HET ONTWERP K.B. HOUDENDE
TOELATING VAN BUITENLANDSE REVISOREN TOT HET
LIDMAATSCHAP VAN HET I.B.R.

1. Probleemstelling

(1) Art. 4/1° van de wet van 22 juli 1953 bepaalt dat om lid te worden van het I.B.R. een persoon ofwel de Belgische nationaliteit moet hebben ofwel zijn woonplaats moet hebben in België. Deze bepaling kan discriminatoire gevolgen hebben t.a.v. de inwoners van andere lidstaten van de Europese Gemeenschap. Ten einde dergelijke discriminaties te vermijden wordt voorgesteld bij K.B. de voorwaarden te regelen waaronder niet-Belgen die tevens hun woonplaats niet hebben in België toe te laten als lid van het I.B.R.. Dit is mogelijk op grond van art. 4 ter van de wet van 22 juli 1953 dat toelaat de voorwaarden tot toetreding van het I.B.R. vast te stellen voor natuurlijke personen die hun woonplaats niet in België hebben en voor rechtspersonen naar buitenlands recht die al dan niet in België gevestigd zijn. Het ontwerpbesluit dat aan de Raad voor advies werd voorgelegd regelt deze toelatingsvoorwaarden.

2. Voorafgaandelijke opmerking

(2) In de aanhef van het K.B. moet de wet vermeld worden waarop het K.B. steunt alsmede de andere gebruikelijke vermeldingen die de eigenlijke tekst van het K.B. voorafgaan.

3. Toelatingsvoorwaarden voor niet-verblijfhouders in het algemeen

- (3) Het besluit waerover advies wordt gevraagd zou alle toelatingsvoorwaarden dienen vast te leggen die worden opgelegd aan personen van vreemde nationaliteit die geen woonplaats hebben in België. Afgezien van de vereisten om een kantoor te houden in België en de vereiste van het lidmaatschap van het I.B.R. voor de vennoten en zaakvoerders van buitenlandse vennootschappen die in België een kantoor vestigen en die uitvoerig worden geregeld, zijn er twee belangrijke toelatingsvoorwaarden nl. deze met betrekking tot de vereiste diploma's en deze met betrekking tot de stage.
- (4) In het ontwerp besluit worden de vereisten van diploma en van stage uiterst summier geregeld door een verwijzing naar art. 4/4° en 5° van de wet van 22 juli 1953. Uit deze regeling kan worden afgeleid dat buitenlanders die lid willen worden van het I.B.R. een Belgisch diploma moeten voorleggen, of een buitenlands diploma waarvan de gelijkwaardigheid wordt erkend.
- Voor zover bekend aan de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat is er nog geen uitvoeringsbesluit waardoor de gelijkwaardigheid van de diploma's wordt vastgesteld en bestaan er bijgevolg geen algemene criteria op grond waarvan die gelijkwaardigheid kan beoordeeld worden.
- (5) Wel wordt in art. 14 van het ontwerp stagereglement de Raad van het Instituut gemachtigd om in individuele gevallen de gelijkwaardigheid van buitenlandse diploma's vast te stellen. Hierdoor kan de Raad van het Instituut in individuele gevallen fungeren als een soort homologatiecommissie die de voorwaarden tot de gelijkwaardigheid vaststelt en eventuele bijkomende studievereisten voor die gelijkwaardigheid opleggen.
- (6) Dit roept het probleem op van buitenlanders met een juridisch diploma, waarvoor reeds een bijzondere homologatiecommissie bestaat. Het is niet duidelijk tot welke instantie zulke buitenlanders zich moeten wenden om de gelijkwaardigheid van hun juridisch diploma te laten vaststellen, dan wel of zij de keuze

hebben om de gelijkwaardigheid te laten vaststellen hetzij door de Raad van het Instituut hetzij door de reeds bestaande homologatiecommissie voor juridische diploma's.

- (7) Een ander probleem vormt de taal waarin de buitenlanders eventuele bijkomende proeven dienen af te leggen. Art. 5 van het ontwerp stagereglement bepaalt dat de stagecommissie derwijze is samengesteld dat zij de aanvragen kan onderzoeken die in een van de landstalen werd ingediend. Dit betekent meer bepaald dat Duitstalige kandidaten hun kandidatuur in het Duits kunnen indienen. Dit leidt ertoe dat Duitstalige buitenlanders hun aanvraag eveneens in het Duits kunnen indienen.
- (8) T.a.v. de taal waarin de toelatingsproef kan worden afgelegd bevat het ontwerp stagereglement evenwel geen enkele bepaling. Bijgevolg rijst de vraag of deze proeven eventueel ook in het Duits kunnen worden afgelegd. Aangezien het ontwerp stagereglement geen enkele verplichting oplegt, mag men hieruit besluiten dat het I.B.R. geen verplichting heeft om zowel t.a.v. de Belgen als t.a.v. de buitenlanders toelatingsproeven in het Duits te organiseren. Buitenlanders die bijkomende proeven zouden moeten afleggen zouden deze bijgevolg in het Nederlands of in het Frans dienen af te leggen. Hierbij dient de bedenking gemaakt te worden dat de diploma's van niet-universitair hoger onderwijs van het korte type die mits ervaring toegang verlenen tot het beroep, volledig in het Frans of in het Nederlands worden behaald.
- (9) Tenslotte is er de belangrijke verplichting van de stage. In dit verband bepaalt art. 24 § 2 van het ontwerp van stagereglement dat de Raad vrijstelling van de stageverplichting kan toestaan voor buitenlanders van wie vastgesteld wordt dat zij een gelijkwaardige hoedanigheid bezitten. Die gelijkwaardigheid wordt vermoed voor de buitenlanders die hun in land van oorsprong zijn erkend om de jaarrekeningen van vennootschappen te controleren, op voorwaarde dat aan de Belgische vereisten van theoretische vakbekwaamheid wordt voldaan. M.a.w. de gelijkwaardigheid inzake stage hangt af

van de gelijkwaardigheid inzake theoretische vakkennis, die op haar beurt op individuele basis door de Raad van het Instituut wordt beoordeeld.

- (10) Het komt de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat gewenst voor de bovenstaande problemen duidelijk te regelen bij Koninklijk Besluit, zodat buitenlanders die lid wensen te worden van het I.B.R. precies weten waar ze aan toe zijn. Het grondbeginsel komt hoort hier de wederkerigheid te zijn, waarbij België zich niet soepeler moet opstellen dan zijn onmiddellijk buurlanden in de Europese Gemeenschap. In de mate deze buurlanden voor buitenlanders dezelfde vereisten opleggen als aan de eigen ingezetenen en met name opnieuw een volledig of gedeeltelijk examen over theoretische en praktische kennis met bijbehorende stage als voorwaarde stellen dient België geen soepele houding aan te nemen. In de mate aan bedrijfsrevisoren leden van het I.B.R. in het buitenland geen bijkomende eisen worden gesteld, dienen buitenlandse bedrijfsrevisoren in België eveneens onvoorwaardelijk worden aanvaard, mits de kwalitatieve vereisten die gesteld worden in het buitenland uiteraard gelijkwaardig zijn met de eisen die in ons land worden gesteld.
- (11) Een mogelijkheid zou erin bestaan de buitenlanders te onderwerpen aan een proef waarin zij hun kennis over juridische vakken moeten bewijzen, zoals trouwens wordt toegestaan in de VIII^o Europese richtlijn. Tevens zou een vrijstellingsregeling kunnen worden uitgewerkt, waarbij personen die de niet juridische vakken in het buitenland met goed gevolg hebben afgelegd van deze vakken in de toelatingsproef zouden worden vrijgesteld. Dergelijke vrijstellingsregeling is bijvoorbeeld in Nederland voorzien. Voor het overige lijkt het, in afwachting van een definitieve Europese regeling, het meest aangewezen om ook binnen Europa op basis van strikte wederkerigheid te handelen. Hierbij zal tevens moeten worden beslist of de gelijkwaardigheid automatisch is en bij algemene maatregel wordt toegestaan, dan wel of iedere aanvraag tot erkenning individueel wordt beoordeeld, aan de hand van algemene

criteria die in het Koninklijk Besluit worden vastgelegd. In een eerste fase lijkt de individuele behandeling van aanvragen nog aangewezen.

4. Toepassingsgebied voor de natuurlijke personen

- (12) Het ontwerp Koninklijk Besluit legt aan de onderdanen van de Europese Gemeenschap die geen Belgen zijn en wiens woonplaats niet in België gevestigd is een bijkomende voorwaarde op om toegelaten te worden als lid van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, in de vorm van de verplichting om in België effectief kantoor te houden. Deze voorwaarde wordt niet opgelegd aan de Belgen en zou bijgevolg als een "discriminatie" kunnen geïnterpreteerd worden t.a.v. niet Belgen. Een Belg die geen woonplaats heeft in België en die kantoor houdt in een grensgebied (bv. Breda, Maastricht, Aachen of Lille) zal als lid van het Instituut der Bedrijfsrevisoren rechtstreeks cliënten in België kunnen bedienen, ook al heeft hij geen kantoor in België.
- (13) Deze ongelijke behandeling tussen Belgen en buitenlanders vormt voor de buitenlanders evenwel geen noemenswaardige belemmering om toe te treden tot het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Immers de overgrote meerderheid van de Belgen die lid zijn van het Instituut der bedrijfsrevisoren houden eveneens effectief kantoor omdat het beroep van bedrijfsrevisor praktisch niet kan uitgeoefend worden zonder ook effectief terplaatse kantoor te houden.
- (14) Deze ongelijke behandeling is bovendien een noodzakelijk gevolg van de incongruentie van de wetgeving. Art. 4/1° laat immers naast personen die hun woonplaats in België hebben, ook Belgen toe als lid van het Instituut der bedrijfsrevisoren alleen op grond van hun nationaliteit, terwijl art. 4 ter geen onderscheid maakt tussen Belgen en niet-Belgen, maar zich uitsluitend steunt op het al dan niet bezitten van een woonplaats in België.

(15) De voorwaarde die tenslotte wordt gesteld (kantoor houden in België) is redelijk en noodzakelijk indien de bedrijfsrevisor aan het rechtsverkeer in België wil deelnemen zonder al te grote hinder voor zijn cliënten en met name ook om de tuchtbevoegdheid van het Instituut der Bedrijfsrevisoren daadwerkelijk te kunnen doen gelden.

(16) Ten einde iedere mogelijke aantijging van ongelijke behandeling tussen Belgen en buitenlanders uit te sluiten zou het Koninklijk Besluit eveneens van toepassing kunnen gemaakt worden op alle natuurlijke personen (met inbegrip van de Belgen) die hun woonplaats niet in België hebben. Aldus zou in het Koninklijk Besluit er geen onderscheid worden gemaakt tussen Belgen en buitenlanders, kunnen Belgen natuurlijk louter op grond van hun nationaliteit krachtens de wet (art. 4/1°) hun toetreding vragen tot het Instituut der Bedrijfsrevisoren, ook al voldoen ze niet aan de voorwaarden van het Koninklijk Besluit.

5. Toepassingsgebied voor de rechtspersoon naar buitenlands recht

(17) Art. 4 ter stelt dat het K.B. dat de toelatingsvoorwaarden voor buitenlanders regelt eveneens de toelatingsvoorwaarden regelt voor rechtspersonen die al dan niet in België gevestigd zijn. Hieruit zou men kunnen afleiden dat het K.B. van toepassing is op alle vennootschappen en rechtspersonen zonder uitzondering, vermits een rechtspersoon noodzakelijkerwijze wel of niet in België gevestigd is. Dergelijk toepassingsgebied heeft weinig zin, vermits de rechtspersonen die hetzij hun maatschappelijke zetel, hetzij hun werkelijke zetel van leiding in België hebben, noodzakelijkerwijze onder het Belgisch recht vallen. Voor deze vennootschappen moeten in principe geen bijzondere toelatingsvoorwaarden bij K.B. worden vastgesteld, aangezien de toelating van vennootschappen die onder het Belgisch recht vallen principieel in de wet dient geregeld te zijn.

- (18) Alhoewel er hierover in de parlementaire documenten geen enkele aanduiding is, werd art. 4 ter waarschijnlijk bedoeld om bijzondere uitvoeringsmaatregelen in te voeren, voor vennootschappen of andere rechtspersonen die noch hun maatschappelijke zetel, noch hun werkelijke zetel van leiding in België gevestigd hebben. Het toepassingsgebied van het K.B. zou in die zin kunnen verduidelijkt worden, omdat een vennootschap "naar buitenlandse recht" ook kan betekenen "opgericht onder een buitenlandse wetgeving", maar met (maatschappelijke of werkelijke) zetel in België. Het zou bijgevolg te verkiezen zijn om in art. 3 van het K.B. te stellen dat de hoedanigheid van lid van het Instituut kan worden toegekend aan rechtspersonen naar buitenlands recht die noch hun maatschappelijke zetel, noch hun werkelijke zetel van leiding in België hebben.

6. Toetredingsvoorwaarden voor natuurlijke personen

- (19) Art. 1/1 stelt dat er alleen dan wederkerigheid is wanneer de Belgische bedrijfsrevisor in het buitenland in gelijke voorwaarden, zoals een buitenlandse collega het beroep kan uitoefenen. De wederkerigheid wordt m.a.w. beoordeeld door een vergelijking tussen de werkvoorwaarden van een Belgische bedrijfsrevisor met een buitenlandse collega in het buitenland en niet door een vergelijking van de werkvoorwaarden van een Belgische bedrijfsrevisor in het buitenland en een buitenlandse bedrijfsrevisor in België. Het gevolg van deze vergelijkingsmethode is dat de wederkerigheid steeds volledig moet zijn. Een wederkerigheid die erin zou bestaan dat een buitenlands revisor in België aan dezelfde beperkingen zou onderworpen worden als een Belgische bedrijfsrevisor in het buitenland lijkt met de voorgestelde tekst niet mogelijk. Het komt de Hoge Raad dan ook verkieselijker voor om inzake wederkerigheid gewoon de terminologie van art. 36 van de wet van 21 februari 1985 over te nemen "in geval van wederkerigheid".

- (20) In art. 1/3° zou in plaats van over "bepaalde" straffen gewoon moeten gesproken worden over" de straffen die het verbod met zich brengen".
- (21) In de Nederlandse tekst verdient het de voorkeur te spreken over "kantoor te houden in België" i.p.v. "een professionele inrichting in België hebben". Hierbij dient erop gewezen te worden dat het louter hebben van een kantoor niet volstaat, maar dat het beroep van bedrijfsrevisor ook daadwerkelijk in het kantoor moet worden uitgeoefend. Het zal aan het Instituut der Bedrijfsrevisoren toekomen erover te waken dat er geen "brievenbuskantoren" ontstaan, die zich beperken tot het verzamelen van de correspondentie, terwijl de problemen effectief in het buitenland worden afgehandeld. Hiertoe zullen door het Instituut concrete normen moeten worden uitgewerkt aan de hand waarvan kan worden vastgesteld dat het beroep effectief op het Belgische kantoor wordt uitgeoefend.
- (22) De vraag kan gesteld worden of de onverenigbaarheden die in art. 3/6° van het K.B. uitdrukkelijk voor rechtspersonen worden gesteld ook niet voor natuurlijke personen zouden moeten worden opgenomen. De Hoge Raad is van oordeel dat t.a.v. natuurlijke personen die als lid van het Instituut onder de onmiddellijke tuchtbevoegdheid van het Instituut vallen, deze normale disciplinaire bevoegdheid zou moeten volstaan t.a.v. buitenlandse bedrijfsrevisoren die deel uitmaken van een rechtspersoon, zoals ze ook moet volstaan t.a.v. Belgische bedrijfsrevisoren.
- (23) Tenslotte kan de vraag gesteld worden of als toetredingsvereiste voor natuurlijke personen niet zou moeten worden opgelegd dat de kandidaat het bewijs levert van de kennis van een van de drie landstalen. Deze vereiste wordt immers voor de Belgische kandidaat revisoren ook gesteld. Het is niet wenselijk in principe kandidaten toe te laten die geen enkele van de drie landstalen

behoorlijk zou beheersen. Vandaar dat de Hoge Raad van oordeel is dat deze vereiste bijkomend zou moeten gesteld worden voor natuurlijke personen. Indien de vereisten van theoretische kennis voor buitenlanders in het Koninklijk Besluit worden opgenomen, kan de vereiste van de talenkennis daar deel van uitmaken.

- (24) Het lijkt de Hoge Raad daarentegen niet aangewezen de taalkennis of het taalgebruik van buitenlandse kandidaat-revisoren verder in detail te regelen. In hun beroepspraktijk dienen de buitenlandse bedrijfsrevisoren, zoals de Belgische collega's, de taalwetgeving te eerbiedigen.

7. Vormvereisten voor natuurlijke personen

- (25) In art. 2/1^o spreekt men bij voorkeur over een uittreksel van de geboorteakte en een attest van nationaliteit, i.p.v. een uittreksel uit het geboorte- en nationaliteitenregister.
- (26) Het oordeel over de vraag of het beroep in het buitenland gelijkwaardig is aan het beroep van bedrijfsrevisor in België, komt toe aan de Belgische overheid. Het buitenlandse attest kan alleen maar bevestigen dat de buitenlander gerechtigd is om in zijn land van oorsprong het aldaar gereguleerde beroep uit te oefenen.

8. Toetredingsvoorwaarden voor rechtspersonen

- (27) T.a.v. de voorwaarde gesteld aan de rechtspersoon in art. 3/1^o geldt dezelfde bemerking als onder nr. (26) : de gelijkwaardigheid van de activiteit wordt door de Belgische overheid beoordeeld. De feiten en regels waarover het oordeel van gelijkwaardigheid wordt verleend doen zich natuurlijk voor in het buitenland, maar de beoordeling ervan gebeurt vanuit een Belgische gezichtshoek. De buitenlandse overheid kan alleen maar bevestigen dat men aldaar gemachtigd is het gereguleerde beroep uit te oefenen.

(28) Er is een tegenstrijdigheid tussen de vereiste in art. 14 al 1/3° en 4° van het K.B. van 15 mei 1985 waarbij gesteld wordt dat de meerderheid van de vennoten in een vennootschap lid is van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en de vereiste die in art. 3/1° van het ontwerp K.B. wordt opgelegd dat alle vennoten van een buitenlandse vennootschap gemachtigd moeten zijn om het gereglementeerde beroep uit te oefenen. De vereiste voor het lidmaatschap van het Instituut die gesteld wordt aan vennoten in een buitenlandse vennootschap is relatief strenger dan voor een Belgische vennootschap. Deze tegenstrijdigheid wordt nog groter aangezien in het ontwerp K.B. wordt voorgesteld om deze meerderheidsvereiste te schrappen. Hierdoor zou het voor een Belgische revisorenvennootschap volstaan dat slechts een klein minderheid gemachtigd is om het beroep uit te oefenen, terwijl voor een buitenlandse vennootschap alle vennoten gemachtigd zouden moeten zijn om in hun land van oorsprong het gereglementeerde beroep uit te oefenen.

- (29) Het verdient de voorkeur in art. 3/1° te spreken over vennootschappen die hun zetel in het buitenland hebben in plaats van hun professionele inrichting.
- (30) T.a.v. de begrippen gelijkwaardigheid en niet-discriminatie gebruikt in art. 3/2° geldt dezelfde opmerking als onder nr. (19).
- (31) In de Franse tekst zou in art. 3/3° "raison sociale" vervangen moeten worden door "dénomination sociale". Indien het de bedoeling is dat alleen namen van natuurlijke personen vennoten zouden mogen voorkomen, zoals thans voor de Belgische vennootschappen het geval is, zou dit duidelijker tot uitdrukking moeten worden gebracht in de tekst.

- (32) T.a.v. de vereiste van professionele inrichting gesteld in art. 3/5° geldt dezelfde bemerking als onder nr. (21).

9. Vormvereisten voor rechtspersonen

- (33) T.a.v. art. 4/2° gelden mutatis mutandis dezelfde bemerkingen als onder nrs. (26) en (27).

10. Afschaffing van bepaalde toetredingsvoorwaarden voor vennootschappen

- (34) Het is niet duidelijk waarom de volledige afschaffing wordt voorgesteld van de voorwaarden gesteld in art. 14 al. 1/3° en 4° van het K.B. van 15 mei 1985 tot uitvoering van de overgangsbepalingen van de wet van 22 juli 1953. Volgens dit artikel moest een meerderheid van de vennoten in een vennootschap lid zijn van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en moesten alle bestuurders of zaakvoerders van een vennootschap van revisoren lid zijn van het Instituut. Door deze bepaling in het algemeen op te heffen en niet alleen t.a.v. buitenlandse vennootschappen worden de toetredingsvoorwaarden voor alle vennootschappen tot het Instituut der Bedrijfsrevisoren ingrijpend veranderd.

- (35) Het spreekt vanzelf dat de voorwaarden gesteld in artikel 14 al. 1/3° en 4° van genoemd K.B. (meerderheid van de vennoten lid van het Instituut en alle bestuurders of zaakvoerders lid van het Instituut) niet zonder meer kunnen worden toegepast op buitenlandse vennootschappen omdat dit zou neerkomen op het uitsluiten van buitenlandse vennootschappen van het lidmaatschap van het Instituut der Bedrijfrevisoren.

- (36) De Hoge Raad is van oordeel dat de huidige vereisten gesteld aan de vennootschappen van revisoren die onder de Belgische wet vallen niet dienen gewijzigd te worden en dat bij gevolg artikel 14 al. 1/3° en 4° in het K.B. van 15 mei 1985 moet behouden blijven.
- (37) T.a.v. de buitenlandse vennootschappen wenst de Hoge Raad de toepassingsmodaliteiten voorlopig in beraad te houden. Met name wenst hij eerst inlichtingen in te winnen over de voorwaarden die in andere lidstaten van de Europese Gemeenschap worden opgelegd om buitenlandse vennootschappen als leden van een Instituut toe te laten. Daartoe zal ook contact worden opgenomen met de Commissie van de Europese Gemeenschappen.
- (38) In afwachting van een definitieve regeling op basis van gemeenschappelijke regels vastgesteld op Europese vlak zou kunnen gedacht worden aan een oplossing waarbij de voorwaarden gesteld in artikel 14 al. 1/3° en 4° alleen zouden gelden voor de vennoten, bestuurders en zaakvoerders (zowel buitenlandse als Belgische) die verbonden zijn met de Belgische kantoren van de vennootschap en er effectief hun beroep uitoefenen. Om dergelijke regel toe te passen is het natuurlijk noodzakelijk dat er effectieve controle kan uitgeoefend worden over welke personen wel en welke personen niet aan het Belgische kantoor verbonden zijn en er effectief hun beroep uitoefenen. In dit verband kan verwezen worden naar de suggestie dat het Instituut der Bedrijfsrevisoren regels en criteria zou uitwerken die een effectieve beroepsuitoefening in België waarborgen (zie nr. 21 in fine).
- (39) Tenslotte wijst de Hoge Raad er terloops op dat de meerderheidsvereiste voor de vennoten gesteld in artikel 14 al. 1/3° en 4° van genoemd K.B. ertoe leidt dat telkens wanneer er vennoten worden opgenomen, de vennootschap t.a.v. het Instituut der Bedrijfsrevisoren moet bewijzen dat na de wijziging in het bestand van de vennoten nog aan de meerderheidsvereiste is voldaan.

Dergelijk bewijs zou gemakkelijk geleverd kunnen worden indien het Instituut een permanent inventaris van de vennoten en hun aandeel in alle vennootschappen van revisoren zou bijhouden. Dezelfde bemerking geldt voor de voorwaarde dat alle bestuurders of zaakvoerders leden moeten zijn van het Instituut.