

PACIOLI



Versoepeling aandeelhouders- en bestuursstructuur voor professionele vennootschappen van erkende boekhouders (-fiscalisten)

Recent verschenen, op initiatief en onder impuls van de voogdijminister van het BIBF, Mevrouw Sabine Laruelle, in het Belgisch Staatsblad twee koninklijke besluiten die de vereisten inzake het aandeelhouderschap en de bestuursstructuur van een boekhoud- of accountantsvennootschap, erkend door respectievelijk het BIBF of het IAB, aanzienlijk versoepelen.

Deze versoepeling werd mede geïnspireerd door de grondige hervorming van de wetgeving op het bedrijfsrevisoraat in 2007 waarbij een gelijkaardige versoepeling werd doorgevoerd voor de vennootschappen van bedrijfsrevisoren. Voor de Instituten alsook voor de bevoegde Minister van KMO's, Zelfstandigen, Landbouw en Wetenschapsbeleid en de Minister voor Ondernemen en Vereenvoudigen was het dan ook onhoudbaar om aan de (veeleer kleinere structuren) van erkende boekhouders (-fiscalisten) en accountants/belastingconsulenten strengere voorwaarden terzake op te leggen dan diegenen die gelden voor de (veeleer grotere) bedrijfsrevisorenvennootschappen.

Hieronder worden enkel de wijzigingen aan de reglementeringen voor erkende boekhouders(-fiscalisten), accountants en belastingconsulenten besproken. Voor een volledig overzicht van de bepalingen terzake verwijzen wij U naar een eerder gepubliceerd artikel in Pacioli nr. 184 van 4-17 april 2005 of naar onze website (www.bibf.be).

Wettelijk kader

Voor de boekhoudvennootschappen van erkende boekhouders(-fiscalisten), lid van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten, werd het KB van 15 februari 2005 betreffende de uitoefening van het beroep van erkend boekhouder en erkend boekhouder-fiscalist in het kader van een rechtspersoon gewijzigd door het KB van 30 september 2009 (B.S. 21 december 2009, pag. 80053). Wat betreft de vennootschappen/rechtspersonen van accountants en/of belastingconsulenten, lid van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, werden de

specifieke bepalingen van het KB van 4 mei 1999 die van toepassing zijn bij de uitoefening van het beroep in het kader van een vennootschap gewijzigd door het KB van 16 oktober 2009 (B.S. 21 december 2009, pag. 80057). Voor de volledigheid vermelden we dat de toepasselijke bepalingen voor de bedrijfsrevisoren, lid van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, inzake de uitoefening van het beroep binnen een rechtspersoon opgenomen zijn in artikel 6 van de wet van 22 juli 1953 zoals gecoördineerd op 30 april 2007 (B.S. 24 mei 2007).

Aandeelhoudersvereisten

Voorheen

Tot vóór de publicatie van de hieronder besproken wijzigingsbepalingen golden er strenge eisen inzake aandeelhoudersstructuur voor zowel de rechtspersonen erkend binnen het BIBF als deze binnen het IAB.

Voor het BIBF moesten 80 % van de aandelen (aandelen en stemrechten) in handen zijn van erkende boekhouders-fiscalisten. De overige 20 % mocht in handen zijn van een beperkt aantal «derden» die een familiale band hadden met

INHOUD

- **Versoepeling aandeelhouders- en bestuursstructuur voor professionele vennootschappen van erkende boekhouders(-fiscalisten)** **1**
- **Immigratie van een buitenlandse vennootschap en emigratie van een binnenlandse vennootschap** **6**

de erkende boekhouders(-fiscalisten) aandeelhouders of bestuurders/zaakvoerders van de betrokken rechtspersoon.

In de schoot van het IAB kon een professionele vennootschap van accountants en/of belastingconsulenten slechts erkend worden indien 100 % van de aandelen (aandelen en stemrechten) in handen was van IAB-leden.

Ter vergelijking : sinds 2007 moeten rechtspersonen-bedrijfsrevisoren die ingeschreven worden op het tableau van het IBR slechts voor de meerderheid van de stemrechten in het bezit zijn van auditkantoren en/of wettelijke auditors.

Nieuwe regeling na de wijziging

Zowel voor de vennootschappen/rechtspersonen lid van het BIBF als deze die lid zijn van het IAB geldt voortaan, conform het regime binnen het IBR, dat nog slechts een meerderheid van de stemrechten in handen moet zijn van de respectievelijke leden (natuurlijke personen of rechtspersonen) van het BIBF of het IAB. Het aandeelhouderschap van professionele boekhoud- en accountantsvennootschappen wordt dus opengesteld voor niet-beroepsbeoefenaars. Bovendien moeten deze derden niet meer noodzakelijk een familiale of andere band hebben met de aandeelhouders/vennoten of bestuurders/zaakvoerders beroepsbeoefenaars binnen de professionele vennootschap, zoals dit voorheen werd voorzien voor het BIBF. Verder zal het mogelijk zijn om de stemrechten en de lidmaatschapsrechten op te splitsen bijvoorbeeld via de opdeling van de blote eigendom en het vruchtgebruik van de aandelen. Uiteraard zullen de statutaire en/of contractuele bepalingen duidelijk moeten omschrijven wie de stemrechten zal uitoefenen.

Voor de volledigheid vermelden we dat alle aandelen, ongeacht de rechtsvorm die werd gekozen, op naam moeten zijn. Deze bepaling, die om evidente redenen reeds bestond voor alle economische beroepsbeoefenaars, blijft onverkort van toepassing.

Bestuurders, zaakvoerders en leden van het directiecomité

De tweede belangrijke innovatie betreft de vereisten inzake de bestuursstructuur (bestuurders/zaakvoerders/leden van het directiecomité, hierna «bestuurders»). Voordien was vereist dat *alle* bestuurders lid waren van het Instituut waar zij hun rechtspersoon/vennootschap dienden in te schrijven op het tableau.

Conform de regeling bij de bedrijfsrevisoren werden ook hier versoepelingen doorgevoerd. Voortaan volstaat dat de meerderheid van de bestuurders (natuurlijke of rechtspersonen) lid zijn van het Instituut (BIBF of IAB of IBR) waar de rechtspersoon wordt ingeschreven.

Specifieke situatie : slechts twee bestuurders/zaakvoerders

Indien het bestuur slechts uit twee personen bestaat, volstaat het dat één van beide bestuurders lid is van het Instituut waar de inschrijving gevraagd wordt en dat de andere bestuurder de hoedanigheid heeft van een cijferberoepsbeoefenaar. Indien deze vennootschap bij het BIBF zal ingeschreven worden dient in dergelijke situatie het bestuurslid dat lid is van het BIBF een doorslaggevende stem te bezitten in het bestuursorgaan. Dit wordt best ook zo opgenomen in de statuten.

Om uit te maken of in dergelijke structuur (met slechts twee bestuurders) een bepaalde vennootschap moet (en kan) ingeschreven worden bij hetzij het BIBF hetzij het IAB zal onder meer het aandeelhouderschap (wie heeft de meerderheid van de stemrechten) en uiteraard ook (en vooral) de doelomschrijving en de beroepsactiviteiten die hierin worden opgenomen doorslaggevend zijn (zie verder).

Op te merken valt dat deze specifieke afwijking slechts geldt indien er twee bestuurders zijn. Voor alle overige bestuursstructuren waar er een even aantal bestuurders is, geldt deze uitzondering niet en wordt er teruggegrepen naar de algemene regel van de «meerderheid» van de bestuurders.

Uiteraard moeten bestuurders/rechtspersonen conform artikel 61 W.Venn een natuurlijke persoon aanduiden om hen te vertegenwoordigen in het bestuursorgaan. Deze zal persoonlijk gebonden zijn door de deontologie van zijn Instituut.

Onafhankelijkheid

Teneinde de noodzakelijke onafhankelijkheid te verzekeren van de verschillende beroepsbeoefenaars die hetzij aandeelhouder/vennoot hetzij bestuurder/zaakvoerder/mandataris of lid van het directiecomité zijn binnen de professionele vennootschappen van het BIBF, werd volgende bepaling opgenomen :

«De niet-beroepsbeoefenaars die als zaakvoerder, bestuurder, aandeelhouder/vennoot, zelfstandige mandataris of lid van het directiecomité deel uitmaken van deze rechtspersoon mogen geen zodanige inmenging hebben in de uitvoering van de beroepswerkzaamheden, voorzien bij artikel 49 van de wet, waardoor de onafhankelijkheid van de erkende boekhouder of erkende boekhouder-fiscalist, die namens de betrokken rechtspersoon de opdracht uitvoert, in het gedrang kan worden gebracht. De niet-beroepsbeoefenaars mogen evenmin deze rechtspersoon verbinden of optreden namens deze rechtspersoon voor de beroepswerkzaamheden zoals voorzien bij artikel 49 van de wet.»

Voor het IAB werd een gelijkaardige tekst voorzien.

Voor zover als nodig melden wij, en hieraan verandert uiteraard niets, dat enkel erkende beroepsbeoefenaars de vennootschap/rechtspersoon mogen vertegenwoordigen voor beroepsactiviteiten die tot hun (specifiek) monopolie van voorbehouden werkzaamheden behoort. Het is uiteraard niet mogelijk dat een niet-beroepsbeoefenaar die bestuurder/zaakvoerder/aandeelhouder of mandataris zou zijn binnen de boekhoudvennootschap, kan optreden namens deze rechtspersoon voor boekhoudkundige activiteiten of binnen deze vennootschap boekhoudkundige activiteiten mag uitvoeren zonder dat hij/zij een erkenning heeft bij één van de drie beroepsinstituten (BIBF, IAB, IBR).

Interprofessionele vennootschappen : specifieke bepalingen

Een aandachtige lezer heeft ongetwijfeld opgemerkt dat door deze liberalisering inzake aandeelhouders- en bestuursvereisten de lang verwachte interprofessionele vennootschappen binnen de cijferberoepen (en zelfs daarbuiten) mogelijk worden. Er zullen dus geen ingewikkelde constructies meer moeten opgezet worden opdat bijvoorbeeld een BIBF- en IAB-lid binnen één en dezelfde vennootschap hun beroepsactiviteiten kunnen uitoefenen. Uiteraard zal dit moeten gebeuren binnen de deontologische normen die gelden voor elk beroep en met respect voor ieders wettelijk voorbehouden opdrachten.

Op het tableau van welk Instituut deze interprofessionele vennootschap moet ingeschreven worden hangt met name af van volgende parameters :

– Wat is de doelomschrijving van de vennootschap en meer specifiek welke voorbehouden beroepsactiviteiten werden opgenomen : uitsluitend voorbehouden activiteiten (en desgevallend toegelaten beroepsactiviteiten) opgenomen in artikel 49 van de wet van 22 april 1999 (die behoren tot het «monopolie» van zowel BIBF-, IAB- als IBR-leden), al dan niet samen met activiteiten opgenomen in artikel 34, 1°, 2° en 6° of artikel 37 van diezelfde wet (betreft specifieke opdrachten van accountants).

– Wat is de naam van de betrokken vennootschap ? Naar welke beschermde beroepstitel wordt desgevallend verwezen ? Noteer hier dat zowel de boekhoudkundige en accountantswerkzaamheden als de boekhoudkundige titels (erkend boekhouder en accountant) door de wet worden beschermd, terwijl op fiscaal vlak enkel de *beroepstitels* («fiscalist» en «belastingconsulent») beschermd zijn.

– Is het merendeel van de stemrechten die verbonden zijn aan de aandelen in handen van één of meerdere beroepsbeoefenaars van het BIBF, IAB of IBR ?

– Is het merendeel van de bestuurders/zaakvoerders/leden van het directiecomité lid van het BIBF, IAB of IBR ? Indien er slechts twee bestuurders zijn : wie heeft een doorslaggevende stem bij de beslissingen van het bestuursorgaan ?

Uiteraard moeten deze parameters met elkaar in overeenstemming worden gebracht in de statuten van deze rechtspersonen in functie van de wetgeving van het Instituut waar men de betrokken rechtspersoon wenst in te schrijven. Zo zal het bijvoorbeeld niet mogelijk zijn om een BIBF-vennootschap op te richten tussen twee erkende BIBF-leden (elk 26 % aandelen) en één IAB-lid (48 % aandelen), die allen bestuurder zijn en waar de doelomschrijving specifiek voor de externe accountants voorbehouden opdrachten bevat. Evenmin zal het mogelijk zijn om diezelfde vennootschap te laten erkennen bij het IAB vermits zowel de aandeelhouders- als bestuurstructuur niet in overeenstemming zijn met de nieuwe bepalingen voor accountantsvennootschappen.

Bijzondere aandacht verdient ongetwijfeld de interprofessionele vennootschap tussen één erkend boekhouder(-fiscalist) en één extern accountant. Zoals hoger uiteengezet kunnen zij beiden bestuurder/zaakvoerder zijn in hun professionele vennootschap, wat uiteraard niet onbelangrijk is. Indien deze vennootschap uitsluitend de activiteiten van een boekhoudvennootschap wenst uit te voeren (art. 49 wet 22 april 1999 : de organisatie van boekhoudingsdiensten en raadgeving daaromtrent, het openen, het houden, het centraliseren en het sluiten van boekingen geschikt voor het opmaken van de rekeningen, het bepalen van de resultaten en het opmaken van de jaarrekening in de door de wet bepaalde vorm alsook advies te verstrekken in alle belastingaangelegenheden, belastingplichtigen bij te staan bij de nakoming van hun fiscale verplichtingen en belastingplichtigen te vertegenwoordigen + deontologisch toegelaten activiteiten zoals bijvoorbeeld het opstellen van een financieel plan) en de inschrijving wenst te vragen bij het BIBF, zal de doelomschrijving geen voorbehouden werkzaamheden voor externe accountants mogen bevatten en zal de meerderheid van de stemrechten moeten toegekend worden aan het BIBF-lid. Indien daarentegen deze vennootschap tevens specifieke accountantswerkzaamheden wenst uit te oefenen, zal zij haar inschrijving moeten vragen bij het IAB, zullen deze activiteiten moeten opgenomen worden in de doelomschrijving, zal het BIBF-lid (dat wel bestuurder en/of zaakvoerder mag zijn) zich moeten onthouden van deze specifieke activiteiten binnen de vennootschap en zal de meerderheid van de stemrechten in handen moeten zijn van de externe accountant.

Specifieke bepalingen voor de stagiairs

Voor de stagiairs boekhouders(-fiscalisten) werden er geen specifieke wijzigingen ingevoerd. In concreto betekent dit dat zij, net zoals vroeger, slechts een boekhoudvennootschap kunnen oprichten onder de volgende voorwaarde : *«De stagiair boekhouder of de stagiair boekhouder-fiscalist kan slechts een rechtspersoon in de zin van dit besluit oprichten of er vennoot, zaakvoerder, bestuurder, lid van het directiecomité van zijn, indien het een rechtspersoon betreft waarin hij het beroep uitoefent samen met zijn stagemester of een lid van het Instituut.»*

De verzekering BA en uw boekhoudvennootschap

In het geval u samen met één of meerdere confraters overgaat tot de oprichting van een boekhoudvennootschap *of er treden confraters toe*, moet u aandacht besteden aan de beroepsaansprakelijkheidsverzekering. Volgende situaties kunnen zich voordoen :

Alle vennoten zijn BIBF-leden en aangesloten bij de collectieve polis

Na de inschrijving op het tableau of bij latere toetreding dient men de uitbreiding van de dekking te vragen. Dit kan via een formulier dat men kan downloaden op www.bibf.be. De uitbreiding van de dekking brengt geen premieverhoging met zich mee (zie *Pacioli*, 2004, nr. 175).

Alle vennoten zijn BIBF-leden en aangesloten bij een andere dan de collectieve polis

U (en uw vennoten) dienen zelf de beroepsaansprakelijkheidsverzekeraar om een uitbreiding van de dekking te verzoeken.

Alle vennoten zijn BIBF-leden maar aangesloten bij verschillende verzekeraars

In casu zal men dan ofwel een afzonderlijke verzekering moeten onderschrijven voor de vennootschap ofwel moeten alle betrokken beroepsbeoefenaars dezelfde polis⁽¹⁾ onderschrijven waarvan de maatschappij de automatische uitbreiding toestaat.

De vennoten zijn lid van het BIBF en/of het IAB-IBR

Indien één of meerdere vennoten/bestuurders lid zijn van een ander Instituut (IAB- IBR) consulteert U best de verzekeraar teneinde zekerheid te bekomen over de dekking van de vennootschap. Voor het BIBF en het IAB zijn de collectieve polissen onderschreven via dezelfde verzekeringsmakelaar en is de inhoud ook grotendeels gelijklopend. Indien geen automatische uitbreiding van de dekking kan worden bekomen zal voor de vennootschap een afzonderlijke polis moeten worden onderschreven.

Ongeacht de situatie zal U niet willen vergeten het Instituut mee te delen op welke wijze de vennootschap verzekerd is en dit ook wanneer nieuwe vennoten toetreden tot de vennootschap.

Erkenningsvoorwaarden

Hieronder vindt U, pro memorie, een schematisch overzicht van de voorwaarden waaraan een «BIBF-vennootschap» zo-

(1) De tekst van de polis en een inschrijvingsformulier kan u terugvinden op het Extranet van het BIBF of in samenvatting op www.bibf.be.

als die erkend moet worden op het tableau van het BIBF, moet voldoen. Deze vloeien zowel voort uit de oorspronkelijke tekst van het KB van 15 februari 2005 als aan de recent gepubliceerde aanpassingen hieraan.

De Uitvoerende Kamers zullen de erkenning verlenen aan elke **burgerlijke** professionele vennootschap of rechtspersoon opgericht naar Belgisch recht die tot doel heeft diensten te verlenen die behoren tot de functie van erkend boekhouder (-fiscalist) en die aan volgende voorwaarden voldoet :

- 1) Het **doel en de activiteit** moeten beperkt zijn tot het verlenen van diensten en prestaties die voorbehouden en/of toegelaten zijn voor erkende BIBF-leden. Dit betekent ondermeer dat commerciële of ambachtelijke activiteiten niet kunnen worden aanvaard.
- 2) Zij moet opgericht zijn in de **vorm van een handelsvennootschap of rechtspersoon naar Belgisch recht**.
- 3) Indien zij de vorm aanneemt van een naamloze vennootschap of een commanditaire vennootschap op aandelen, moeten **al haar aandelen op naam zijn**.
- 4) De meerderheid van de **stemrechten** moeten in handen zijn van ofwel BIBF-leden of personen die in het buitenland een hoedanigheid bezitten die, op grond van internationale verdragen of mits wederkerigheid, als gelijkwaardig wordt erkend met die van een BIBF-lid.
- 5) De **meerderheid van de zaakvoerders, bestuurders, leden van het directiecomité moeten erkend boekhouder(-fiscalist) BIBF zijn** of moeten personen zijn die in het buitenland een hoedanigheid bezitten die gelijkwaardig is met die van een erkend boekhouder (-fiscalist).
- 6) Indien het een (**interprofessionele**) **vennootschap** betreft met slechts twee bestuurders/zaakvoerders moet minstens één van beiden een BIBF-lid zijn en mag de tweede bestuurder lid zijn van het IBR of het IAB. Het BIBF-lid moet een doorslaggevende stem hebben in het bestuursorgaan.
- 7) Deze erkende rechtspersonen BIBF mogen enkel **deelnemingen bezitten of als mandataris optreden** in andere erkende rechtspersonen van uitsluitend professionele aard met een gelijkaardig doel (= rechtspersonen BIBF/IAB/IBR).

Plichtenleer : verbod op commerciële nevenactiviteiten blijft onverkort van toepassing

Het feit dat door deze nieuwe regeling de vereiste structuur van rechtspersonen van economische beroepsbeoefenaars grondig werd aangepast, wijzigt uiteraard NIETS aan de deontologische vereisten die gelden voor erkende boekhouders(-fiscalisten). Het feit dat zowel het aandeelhouderschap als de bestuursstructuur worden opengesteld voor andere personen en/of beroepen betekent uiteraard NIET dat de beroepsactiviteiten van een erkend boekhouder (-fiscalist) en evenmin deze van een accountant, belastingconsulent of bedrijfsrevisor gewijzigd werden en dit noch indien zij hun beroep als natuurlijke persoon uitoefenen maar evenmin indien zij dit doen via een rechtspersoon.

De deontologische regels en met name het verbod om handelsactiviteiten uit te oefenen blijven onverkort van toepassing en wijzigen niet. De doelomschrijving van uw professionele vennootschap moet dan ook in overeenstemming zijn met de plichtenleer.

Het deontologisch verbod om commerciële activiteiten op zelfstandige basis (bv. verzekeringsmakelaar (-agent), bankactiviteiten, vastgoedactiviteiten, verkoop van informatica, bestuur van handelsvennootschappen, enz.) uit te oefenen geldt uiteraard niet enkel voor de natuurlijke personen maar tevens voor de rechtspersonen.

Dit heeft ondermeer ook tot gevolg dat een erkend boekhouder(-fiscalist) – erkend als natuurlijke of rechtspersoon – geen mandataris mag zijn in een handelsvennootschap en evenmin rechtstreeks of onrechtstreeks een meerderheidsparticipatie, of een participatie die toelaat het bestuur van een handelsvennootschap te controleren, mag bezitten. Dit geldt in dezelfde mate voor externe accountants, belastingconsulenten en bedrijfsrevisoren.

Overige wijzigingen

Van de gelegenheid werd tevens gebruikgemaakt om een kleine aanpassing aan te brengen aan de reglementering van het BIBF betreffende de middelenvennootschappen. Deze moeten niet langer als dusdanig erkend en ingeschreven worden op het tableau (conform hetgeen geldt voor de andere cijferberoepen). Voortaan worden zij louter toegelaten onder de voorwaarden die in het koninklijk besluit worden vastgelegd inzake aandeelhouderschap en bestuursstructuur voor de boekhoudvennootschappen. De beroepsbeoefenaars moeten deze middelenvennootschappen nog wel aanmelden bij het BIBF (en voorafgaandelijk het akkoord vragen van de Uitvoerende Kamer).

In het kader van de Europese reglementering betreffende de vrijheid van dienstverlening en de vrijheid van vestiging, werden tevens aanpassingen aangebracht voor zowel de reglementering van professionele vennootschappen BIBF als IAB om tegemoet te komen aan deze Europese bepalingen teneinde buitenlandse beroepsbeoefenaars zowel op het vlak van de aandeelhoudersstructuur als binnen het bestuursorgaan maximaal gelijk te schakelen (in meer of mindere mate) met Belgische beroepsbeoefenaars. Voor meer details verwijzen wij U naar de (gecoördineerde) reglementeringsbesluiten vermits deze het bestek van dit artikel overschrijden.

Praktische modaliteiten : meldingsplicht aan uw instituut

Indien U als beroepsbeoefenaar tengevolge van deze nieuwe bepalingen de aandeelhouders- en/of bestuursstructuur van uw *reeds erkende professionele vennootschap* wenst te wijzigen, dient u dit uiteraard binnen de maand na de wijziging aan het Instituut mede te delen vergezeld van de nodige bewijsstukken (bv. kopie aandelenregister).

Voor *nieuw op te richten professionele vennootschappen* blijft het uiteraard meer dan raadzaam om de ontwerpstatuten voorafgaandelijk te laten nakijken door de diensten van het Instituut. Dit geldt nog meer voor vennootschappen waarin tevens beroepsbeoefenaars van binnen de EU participeren, hetzij als aandeelhouder/vennoot hetzij als zaakvoerder, bestuurder, mandataris of lid van het directiecomité. Op te merken valt dat U geen boekhoudactiviteiten mag uitvoeren via een niet-erkende vennootschap, ook niet in afwachting van een erkenning.

Het erkenningsdossier dient uiterlijk één maand na de oprichting per aangetekend schrijven ingediend te worden ter attentie van de Voorzitter van de bevoegde Uitvoerende Kamer van het BIBF. Deze aanvraag gebeurt door toedoen van de natuurlijke personen zaakvoerders, bestuurders of leden van het directiecomité die lid zijn van het BIBF.

Een aanvraagformulier vindt U op de website www.bibf.be.

De bevoegdheid van de Kamer (Nederlandstalig of Fransstalig) wordt bepaald door het taalgebied van de maatschappelijke zetel van de rechtspersoon die de aanvraag doet. Voor de rechtspersonen van wie deze zetel in het tweetalig gebied Brussel-Hoofdstad is gelegen zal er een taalkeuze zijn die bepaald wordt door de aanvraag tot inschrijving.

De Verenigde Uitvoerende Kamers zijn bevoegd voor de aanvragen tot inschrijving van boekhoudvennootschappen gelegen in het Duitstalig gedeelte van het land.

Het dossier moet, naast het aanvraagformulier, volgende gegevens bevatten :

- de statuten van de rechtspersoon, de identiteit van de vennoten en hun respectievelijk aandelenbezit (desgevallend opgesplitst naar stemrechten en lidmaatschapsrechten) alsook de identiteit van alle zaakvoerders, bestuurders en leden van het directiecomité;
- een bewijs waaruit de naleving van de erkenningsvoorwaarden blijkt;
- alle gegevens waaruit blijkt dat de deontologische voorschriften worden gerespecteerd;
- een betalingsbewijs van de door de Nationale Raad vastgelegde dossierkosten (150 euro) voor de behandeling van het dossier door de Uitvoerende Kamer.

Conclusie

Via de besproken wijzigingen aan de bestaande koninklijke besluiten is het voor de leden van het BIBF voortaan mogelijk om de aandeelhouders- en bestuursstructuur soepeler in te vullen. De oprichting van interprofessionele rechtspersonen tussen verschillende economische beroepsbeoefenaars wordt aanzienlijk vergemakkelijkt en bevordert zo de verdere toenadering tussen de verschillende beroepsbeoefenaars. Het deontologische verbod voor de economische beroepsbeoefenaars om hetzij rechtstreeks hetzij onrechtstreeks commerciële activiteiten uit te oefenen blijft onverkort van toepassing en wijzigen niet.

ele of ambachtelijke nevenactiviteiten binnen of buiten deze rechtspersoon uit te oefenen blijft onverkort van toepassing op deze vrije beroepsbeoefenaars. Of anders gezegd : men kan in beperkte mate wel commerciële partners betrekken bij een boekhoud- of accountantsvennootschap zonder dat

dit evenwel de deur openzet om via deze professionele vennootschap commerciële activiteiten uit te oefenen.

Geert LENAERTS
Algemeen directeur BIBF



Immigratie van een buitenlandse vennootschap en emigratie van een binnenlandse vennootschap

De nieuwe regels voortvloeiend uit de wet van 11 december 2008 (B.S. 12 januari 2009)

A. De immigratie van een buitenlandse vennootschap

1. Inleiding

Aangezien ons land niet echt bekend staat om zijn aantrekkelijke fiscaliteit kan de overbrenging van de maatschappelijke zetel van een buitenlandse vennootschap naar België op het eerste zicht absurd lijken. In werkelijkheid pleiten diverse argumenten in het voordeel van zo'n overbrenging : voor de Belgische aandeelhouders die de zetel van hun vennootschap naar het buitenland hebben overgebracht, kunnen de beheerskosten na verloop van tijd de pan uitswingen; de buitenlandse wetgeving kan bepaalde wijzigingen ondergaan waardoor het belastingregime van dat land minder interessant wordt; omgekeerd kunnen de recente wijzigingen van de Belgische wetgeving (we denken bijvoorbeeld aan de btw-eenheid, de aftrek voor de octrooi-inkomsten of de aftrek voor risicokapitaal) een repatriëring aanmoedigen.

Daarin spelen heel wat vragen mee. Volstaat het om de vennootschap die aan het recht van het land van oorsprong onderworpen is te ontbinden en een nieuwe vennootschap in België op te richten ? Verkrijgt de buitenlandse vennootschap die haar maatschappelijke zetel naar België verplaatst de Belgische nationaliteit of behoudt zij haar oorspronkelijke nationaliteit terwijl ze onderworpen is aan het Belgische vennootschapsrecht ? Welke zijn de fiscale gevolgen van een overbrenging ?

2. Systeem van «incorporatie» versus systeem van «werkelijke zetel»

Om deze vragen te kunnen beantwoorden, moeten we ons eerst verdiepen in de criteria van verbondenheid die deze landen hanteren om het toepasbare recht te bepalen. Concreet bestaan er twee totaal verschillende systemen : het zogeheten systeem van de «incorporatie» dat bijvoorbeeld van kracht is in de meeste Angelsaksische landen, Nederland en Zwitserland : deze landen oordelen dat een vennootschap het recht van het land moet volgen waar de oprichtingsformaliteiten

worden vervuld (neerlegging van de statuten, registratie van de vennootschap). Andere landen, zoals België, Duitsland en Frankrijk, baseren zich op het zogeheten systeem van de «werkelijke zetel» ongeacht de plaats waar de vennootschap werd opgericht. In België is het de plaats van de voornaamste vestiging (effectieve zetel) die het toepasbare recht op de vennootschappen bepaalt. In een oud en beroemd arrest (het arrest Lamot⁽²⁾) heeft het Hof van Cassatie geoordeeld dat een overbrenging van de maatschappelijke zetel van een buitenlandse vennootschap naar België mogelijk is zonder dat aan de rechtspersoonlijkheid van de buitenlandse vennootschap wordt geraakt, indien drie voorwaarden vervuld zijn :

1. De wetgeving van het land van oorsprong moet de overbrenging van de vennootschap aanvaarden zonder dat deze vennootschap ontbonden moet worden.
2. De vennootschap moet haar maatschappelijke zetel rechtsgeldig hebben overgebracht conform de voorschriften van het land van herkomst.
3. De vennootschap moet haar statuten aanpassen zodat ze beantwoorden aan Belgische Wetboek van Vennootschappen (zonder dat de essentiële kenmerken ervan worden gewijzigd).

Indien deze voorwaarden nageleefd zijn, zal de buitenlandse vennootschap haar rechtspersoonlijkheid behouden en niet worden beschouwd als zijnde vereffend als gevolg van de overbrenging van haar maatschappelijke zetel naar België. Het Belgisch Wetboek van Internationaal Privaatrecht (IPR) heeft dat standpunt in zijn wetgevend arsenaal opgenomen (artikel 112 van de wet van 16 juli 2004 houdende het IPR).

3. Overbrenging van de maatschappelijke zetel van een buitenlandse vennootschap naar België (de nieuwe artikelen 184bis, § 5 en 184ter van het WIB 1992)

Op fiscaal vlak garandeert de wet van 11 december 2008 de fiscale neutraliteit van de overbrengingen naar België. Deze

(2) Cass. 12 november 1965, *Pas.* 1966, 336.

fiscale neutraliteit staat overigens los van de rechtsvorm van de buitenlandse vennootschap. Het toepassingsgebied van de wet van 11 december 2008 is immers veel ruimer dan dat van de fiscale Fusierichtlijn van 17 januari 2005 vermits deze laatste de fiscale neutraliteit enkel aan de Europese vennootschappen (SE) en aan de Europese coöperatieve vennootschappen (SCE) voorbehoudt.

Er werden twee nieuwe bepalingen aan het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 toegevoegd. Eerst en vooral bepaalt artikel 184ter, § 2 WIB 1992 dat :

«In geval van de overbrenging naar België van haar maatschappelijke zetel, voornaamste inrichting of zetel van bestuur of beheer door een buitenlandse vennootschap worden voor wat betreft de bestanddelen verbonden aan de buitenlandse inrichtingen of de in het buitenland gelegen bestanddelen waarover deze vennootschap beschikt, de later gerealiseerde meerwaarden en minderwaarden wat deze activa betreft, vastgesteld uitgaande van de boekwaarde die zij hebben op het ogenblik van de verrichting.

Het tweede lid is niet van toepassing indien de overbrenging gebeurt vanuit een vennootschap als bedoeld in artikel 203, § 1, eerste lid, 1°, behalve wanneer die vennootschap gevestigd is in een lidstaat van de Europese Unie en daar aan de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen is onderworpen.

In de in het tweede lid bedoelde gevallen blijven wat de in dat lid geviseerde inrichting en bestanddelen betreft, de bepalingen van dit Wetboek op de wijze en onder de voorwaarden als daarin zijn gesteld, van toepassing op de waardeverminderingen, voorzieningen, onder- en overwaarderingen, kapitaalsubsidies, vorderingen, meerwaarden en reserves met betrekking tot de Belgische inrichting of de in België gelegen bestanddelen van de vennootschap voorafgaand aan de verplaatsing van haar zetel naar België. De overbrenging mag niet tot gevolg hebben dat de oorspronkelijke termijn voor herbelegging van de aan die voorwaarden onderworpen meerwaarden wordt verlengd.

Voor zover, wat betreft in België geaffecteerde of gelegen bestanddelen, meerwaarden worden uitgedrukt naar aanleiding van een in het tweede lid bedoelde overbrenging, worden deze gelijkgesteld met de in artikel 44, § 1, 1°, bedoelde uitgedrukte, niet verwezenlijkte meerwaarden.

In de gevallen bedoeld in het eerste en het tweede lid, worden de minderwaarden, waardeverminderingen of afschrijvingen met betrekking tot de op het moment van de verrichting of de zetelverplaatsing in het buitenland gelegen bestanddelen evenwel slechts in aanmerking genomen voor zover deze leiden tot een fiscale nettowaarde die lager is dan de boekwaarde van deze bestanddelen op het ogenblik van de verrichting of de verplaatsing verminderd met het bedrag van de herwaarderingen van deze bestanddelen verricht vóór de zetelverplaatsing dat in het land van vestiging van de vennootschap vóór de zetelverplaatsing niet daadwerkelijk aan belasting werden onderworpen.»

Artikel 184bis, §5 van het WIB (nieuw) kondigt op zijn beurt aan dat :

«Ingeval een buitenlandse vennootschap haar maatschappelijke zetel, voornaamste inrichting of zetel van bestuur of beheer naar België overbrengt en ten gevolge van deze overbrenging onderworpen wordt aan de Belgische vennootschapsbelasting, dan wordt ten name van de ten gevolge van deze overbrenging ontstane binnenlandse vennootschap, het bedrag van het gestorte kapitaal geacht overeen te stemmen met het statutaire kapitaal, de uitgiftepremies en de bedragen waarop ingeschreven is ter gelegenheid van de uitgifte van winstbewijzen, in de mate en binnen de grenzen bedoeld in artikel 184, eerste en tweede lid.

De andere bestanddelen van het eigen vermogen worden als belaste reserves aangemerkt, met uitzondering van de vrijgestelde reserves verbonden aan een Belgische inrichting waarover die buitenlandse vennootschap beschikte vóór de overbrenging.

In afwijking van het tweede lid worden de andere uit het buitenland overgebrachte bestanddelen van het eigen vermogen als vrijgestelde reserves aangemerkt indien de overbrenging gebeurt vanuit een vennootschap als bedoeld in artikel 203, § 1, eerste lid, 1°, behalve wanneer die vennootschap gevestigd is in een lidstaat van de Europese Unie en daar aan de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen is onderworpen.

De in het derde lid vermelde vrijstelling is en blijft van toepassing in zoverre dat gedeelte op één of meer afzonderlijke rekeningen van het passief geboekt is en blijft en niet tot grondslag dient voor de berekening van de jaarlijkse dotatie aan de wettelijke reserve of van enige beloning of toekenning.»

De wet voorziet eerst en vooral in een systeem van overdracht van de meerwaarden. Dat houdt in dat de latente meerwaarden verbonden aan de overgebrachte buitenlandse activa niet worden belast bij de overbrenging naar België. De meer- en minderwaarden die ingevolge de overbrenging van de zetel op de buitenlandse activa worden verwezenlijkt, zijn doorgaans niet belastbaar of aftrekbaar in België indien de buitenlandse vaste inrichting gelegen is in een land waarmee België een dubbelbelastingverdrag gesloten heeft.

De meer- of minderwaarden die daarna worden verwezenlijkt op de bestanddelen van deze buitenlandse vestiging moeten worden bepaald op basis van hun boekwaarde en niet van hun werkelijke waarde.

De minderwaarden, waardeverminderingen of afschrijvingen op de bestanddelen die in het buitenland gelegen zijn, worden slechts in aanmerking genomen voor zover ze bij de overbrenging tot een vermindering van de netto fiscale waarde van die bestanddelen leiden. Deze bepaling is bedoeld om wat men een «fiscale step up» op de buitenlandse bestanddelen noemt, tegen te gaan en een overdreven aftrek in België te vermijden.

De hiervoor beschreven regels zijn echter niet van toepassing in geval van overbrenging van een buitenlandse vennoot-

schap die niet onderworpen is aan de vennootschapsbelasting of die gevestigd is in een land waarvan de gemeenschappelijke bepalingen voordeliger uitvallen dan in België (vennootschappen bedoeld in artikel 203, § 1 WIB 1992), tenzij deze vennootschap gevestigd is in een lidstaat van de Europese Unie en daar onderworpen is aan de gemeenschappelijke bepalingen inzake belastingen.

Wat betreft het eigen vermogen dat in België moet worden overgenomen, bepaalt de nieuwe wet dat het in België gestorte kapitaal ten gevolge van de overbrenging overeenstemt met het statutaire kapitaal verhoogd met de uitgiftepremies en de bedragen waarop is ingeschreven ter gelegenheid van de uitgifte van winstbewijzen. Alle overige bestanddelen moeten als belaste reserves worden beschouwd (behalve de vrijgestelde reserves verbonden aan een vooraf bestaande Belgische vestiging).

Maar in geval van overbrenging van een buitenlandse vennootschap die niet onderworpen is aan de vennootschapsbelasting of die gelegen is in een land waarvan de gemeenschappelijke bepalingen voordeliger zijn dan in België, zullen de andere bestanddelen van het eigen vermogen als in België vrijgestelde reserves worden aangemerkt, tenzij deze vennootschap gevestigd is in een andere lidstaat van de Europese Unie en daar onderworpen is aan de gemeenschappelijke bepalingen (dus, met uitsluiting bijvoorbeeld van de holding 29) inzake belastingen (in dat laatste geval worden deze reserves als belaste reserves beschouwd). We merken op dat deze regels strenger zijn dan vóór de inwerkingtreding van de wet waarbij de Minister van Financiën voordien al had verklaard dat het taxatiecriterium voorrang kreeg op de aanslagvoet toegepast op de reserves.

Indien de buitenlandse vennootschap tenslotte vóór de overbrenging van de zetel reeds over een Belgische vestiging beschikte, zijn de vorige verliezen geleden in een Belgische vestiging volledig aftrekbaar van de inkomsten van de binnenlands geworden vennootschap (de «buitenlandse» verliezen zijn daarentegen niet aftrekbaar).

B. De emigratie van een Belgische vennootschap

1. Principes

Om een verlies van belastinggrondslag te vermijden, heeft de wetgever bepaald (art. 210, § 1, 4^o WIB 1992) dat de fiscale regeling van de vereffening in principe van toepassing is op de vennootschappen die hun maatschappelijke zetel, voornaamste inrichting of zetel van bestuur of beheer naar het buitenland verplaatsen.

Het fiscale gevolg van deze gelijkstelling van de emigratie naar het buitenland met een vereffening is de belasting van toepassing op latente meerwaarden (d.w.z. op het verschil tussen de werkelijke waarde van de activa op de datum van de overbrenging en hun boekwaarde) en op de bestaande vrijgestelde reserves en meerwaarden op de datum van de emigratie. Bovendien zal roerende voorheffing (RV) moeten worden afgehouden van de sommen die met een uitgekeerd dividend gelijkgesteld worden.

2. Het nieuwe artikel 214bis WIB 1992

Bij wijze van uitzondering geniet de overbrenging van de zetel door een Europese vennootschap of een Europese coöperatieve vennootschap naar een andere lidstaat van de Europese Unie sedert de wet van 11 december 2008 een voorwaardelijke fiscale neutraliteitsregeling.

Zoals te verwachten viel, is de Belgische wetgever minder inschikkelijk wanneer het om een emigratie van een buitenlandse vennootschap gaat. De wetgever heeft zich louter in orde willen stellen met de fiscale Fusierichtlijn door de fiscale neutraliteit te beperken tot de overbrenging van de maatschappelijke zetel van een Europese vennootschap (SE) of een Europese coöperatieve vennootschap (SCE) van België naar een andere lidstaat. De fiscale neutraliteitsregeling geldt dus niet voor alle wettelijke vennootschapsvormen. Daaruit volgt dat een overbrenging van een maatschappelijke zetel door een andere Belgische vennootschap dan een SE of een SCE belastbaar zal zijn en dat de vereffeningregeling van toepassing zal zijn (belasting van de vrijgestelde reserves en de latente meerwaarden).

Bovendien voegt de wet eraan toe dat de fiscale neutraliteit slechts wordt verleend voor zover de overgebrachte Belgische bestanddelen achteraf in een Belgische vaste inrichting worden aangewend en behouden. De bestanddelen die niet in een Belgische vaste inrichting worden behouden, zullen dus belast worden.

De vrijgestelde reserves van de Europese vennootschap of de Europese coöperatieve vennootschap vóór deze overbrenging die niet verbonden zijn aan een buitenlandse inrichting komen als zodanig terecht in het eigen vermogen van de Belgische inrichting van deze vennootschap.

De in België geleden beroepsverliezen vóór de overbrenging van de zetel blijven aftrekbaar binnen de Belgische inrichting waarover de vennootschap na de overbrenging van de zetel beschikt (artikel 240bis, § 2 WIB 1992).

Pierre-François COPPENS

Tax Manager, BDO - Delvaux, Fronville, Servais et Associés.

Docent aan de FUCaM en de Chambre belge des Comptables et Conseils fiscaux

Noch deze publicatie, noch gedeelten van deze publicatie mogen worden gereproduceerd of opgeslagen in een retrievalssysteem, en evenmin worden overgedragen in welke vorm of op welke wijze ook, elektronisch, mechanisch of door middel van fotokopieën, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. De redactie staat in voor de betrouwbaarheid van de in haar uitgaven opgenomen info, waarvoor zij echter niet aansprakelijk kan worden gesteld. **Verantwoordelijke uitgever** : Etienne VERBRAEKEN, B.I.B.F. – Legrandlaan 45, 1050 Brussel, Tel. 02/626 03 80, Fax. 02/626 03 90 e-mail : info@bibf.be, URL : <http://www.bibf.be>. **Redactie** : Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Maria PLOUMEN, Etienne VERBRAEKEN. **Adviesraad** : Professor P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professor C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.