

RAAD VAN STATE, AFDELING BESTUURSRECHTSPRAAK.

A R R E S T

**nr. 187.205 van 20 oktober 2008
in de zaak A. 125.379/IX-3463.**

In zake : Dirk HEYMANS,
wonende te ZUTENDAAL,
Onze-Lieve-Vrouwestraat 10

tegen :

het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten,
dat woonplaats kiest bij
advocaat M. LEBBE,
kantoor houdende te BRUSSEL,
Louizalaan 106.

D E R A A D V A N S T A T E, IXe K A M E R,

Gezien het verzoekschrift dat Dirk HEYMANS op 7 augustus 2002 heeft ingediend om de nietigverklaring te vorderen van de beslissing van 10 juni 2002 van de Commissie van Beroep van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, waarbij zijn beroep tegen de beslissing van 4 februari 2002 van de raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten om hem de hoedanigheid van belastingconsulent te weigeren, ontvankelijk maar ongegrond wordt verklaard;

Gezien de regelmatig gewisselde memories van antwoord en van wederantwoord;

Gezien het verslag opgemaakt door auditeur L. VERMEIRE;

Gelet op de beschikking van 30 november 2005 die de neerlegging ter griffie van het verslag en van het dossier gelast;

Gelet op de kennisgeving van het verslag aan partijen en gezien de laatste memorie van de verwerende partij;

Gelet op de beschikking van 5 september 2008 waarbij de terechtzitting bepaald wordt op 6 oktober 2008, datum waarop de zaak wordt uitgesteld tot de openbare terechtzitting van 7 oktober 2008;

Gehoord het verslag van staatsraad D. MOONS;

Gehoord de opmerkingen van verzoeker, die verschijnt in persoon, en van advocaat M. LEBBE, die verschijnt voor de verwerende partij;

Gehoord het eensluidend advies van eerste auditeur L. VERMEIRE;

Gelet op titel VI, hoofdstuk II, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973,

OVERWEEGT WAT VOLGT :

Over de gegevens van de zaak

1.1. De wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen -hierna: de wet van 22 april 1999 - strekt er luidens de memorie van toelichting toe om, “enerzijds, de uitoefening van het fiscaal beroep te reglementeren, en, anderzijds, de toenadering te bevorderen tussen de verscheidene structuren waarin de economische beroepen georganiseerd zijn”.

Artikel 38 van de wet van 22 april 1999 omschrijft de functie van belastingconsulent als volgt :

“De functie van belastingconsulent bestaat erin :

- 1/ advies te verstrekken in alle belastingaangelegenheden;
- 2/ belastingplichtigen bij te staan bij de nakoming van hun fiscale verplichtingen;
- 3/ belastingplichtigen te vertegenwoordigen”.

Artikel 2 van de wet van 22 april 1999 richt het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten -hierna het Instituut- op. Dit Instituut, dat in de rechten en verplichtingen van het door de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat opgerichte Instituut der Accountants treedt, heeft als opdracht toe te zien op de opleiding en de permanente organisatie van een

korps van specialisten te verzekeren die bekwaam zijn om de functies van accountant en belastingconsulent uit te oefenen. Het Instituut verleent aan de natuurlijke persoon die hierom verzoekt de hoedanigheid van accountant en/of belastingconsulent indien hij aan de voorwaarden bepaald in artikel 19 voldoet, waaronder onder meer Belg zijn of zijn woonplaats in België hebben, in het bezit zijn van het vereiste diploma, de stage beëindigd hebben, geslaagd zijn voor het bekwaamheidsexamen en, bij inschrijving op de deellijst van de externe accountants of belastingconsulenten, de eed afgelegd hebben.

Artikel 60 van de wet van 22 april 1999 machtigt de Koning om, op grond van criteria die rekening houden met de diploma's en/of beroepservaring van de kandidaat, toegangsvoorwaarden tot de titel van belastingconsulent te bepalen die afwijken van de wet en om de voorwaarden te bepalen waaronder vennootschappen die de diensten van belastingconsulent vóór 1 januari 1999 leverden gedurende een periode van maximum drie jaar de titel van belastingconsulent mogen dragen, na de inwerkingtreding van deze wet. Tijdens deze periode neemt de Raad van het Instituut de individuele beslissingen betreffende het toekennen van de hoedanigheid van belastingconsulent op advies van een commissie die het Instituut opricht en waarvan het de samenstelling en de werking bepaalt en die moet nagaan of de kandidaat de voorwaarden vervult die door de Koning zijn bepaald voor de toegang tot de titel van belastingconsulent.

Het koninklijk besluit van 4 mei 1999 betreffende het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten -hierna: het koninklijk besluit van 4 mei 1999- regelt in de artikelen 2 tot 5 de toekenning van de hoedanigheid van belastingconsulent aan natuurlijke personen gedurende een overgangsperiode. Aldus stelt artikel 2 in uitvoering van artikel 60 van de wet van 22 april 1999 vrij van de bij artikel 19, 3/, 4/ en 5/, van die wet vastgestelde voorwaarden inzake diploma, stage en bekwaamheidsexamen, elke persoon die binnen 18 maanden na de inwerkingtreding van de wet zijn kandidatuur stelt en die aan de in dat artikel bepaalde voorwaarden van beroepservaring voldoet en ingeschreven is op de lijst van accountants dan wel diegene die aan de in dat artikel bepaalde voorwaarden van diploma en beroepservaring voldoet.

1.2. Verzoeker vraagt op grond van die overgangsregeling met een op 18 december 2000 gedateerde toetredingsaanvraag zijn aansluiting bij het Instituut als belastingconsulent die deze functie uitoefent als zelfstandige (inschrijving op de

deellijst van de externen). In deze toetredingsaanvraag vermeldt verzoeker zijn lidmaatschap van het Beroepsinstituut van Boekhouders (BIB), verklaart hij het beroep van belastingconsulent als zelfstandige uit te oefenen sedert 1 juli 1984, verwijst hij, als bewijs van 5 jaar beroepservaring als belastingconsulent in de loop van zijn dienststaat van de laatste 10 jaar, naar de door hem vanaf 1 juli 1984 uitgeoefende functies bij Accountantskantoor Heymans BVBA, met name het beheer van volledige dossiers op het vlak van BTW, personen- en vennootschapsbelasting, de oprichting van de vennootschap, het voeren van de volledige boekhouding en het opstellen van belastingaangiften, BTW-aangiften en financiële en indiciaire afrekeningen bij eenmanszaken en vermeldt hij als referenties Hugo Smitt en Jean Heymans. Op de vraag in het model toetredingsaanvraag om een kort overzicht te geven van de werkzaamheden verricht als belastingconsulent met vermelding van het jaar waarin deze werkzaamheden werden verricht alsook de aard ervan, die moeten aantonen dat de beroepservaring volstaat om de werkzaamheden van belastingconsulent te verrichten zoals omschreven in artikel 38 van de wet van 22 april 1999, antwoordt verzoeker in een bijlage dat hij sedert 1 juli 1984 het beroep van zelfstandig boekhouder-fiscalist uitoefent in Accountantskantoor Heymans BVBA waar hij instaat voor het beheer van volledige dossiers op het vlak van BTW, boekhouding en fiscaliteit, wat betekent dat hij facturen verwerkt, BTW-aangiften en -listings opstelt, fiscale en boekhoudkundige adviezen verstrekt, BTW- en belastingscontroles en/of controles met het AOIF voert, met financiële instellingen onderhandelt voor het verkrijgen van leningen, inzake eenmanszaken ook belastingaangiften en financiële en indiciaire afrekeningen opmaakt en inzake vennootschappen ook door de bedrijven zelf verwerkte gegevens nakijkt en balansen en jaarrekeningen opmaakt. Op de vraag welke publicaties inzake fiscaliteit regelmatig worden geraadpleegd is geantwoord met het bijvoegen van drie facturen van abonnementen op vakliteratuur. Inzake de gevraagde omstandige omschrijving van de samenstelling en organisatie van het kantoor van verzoeker en zijn werkmethode stelt hij in een bijlage dat het kantoor waar hij actief is een 250-tal klanten telt, dat hijzelf en zijn vader het dagelijks bestuur waarnemen, dat er één halftijdse en één voltijdse bediende is tewerkgesteld, dat de ruime meerderheid van de klanten eenmanszaken betreft waarvan de volledige boekhoudkundige, fiscale en externe administratie wordt verzorgd en dat met betrekking tot een 25-tal vennootschappen toezicht wordt gehouden, gegevens worden verwerkt en fiscaal, financieel en boekhoudkundig advies wordt verstrekt. Als antwoord op de vraag welke permanente vorming hij gedurende de laatste drie jaren heeft genoten, voegt hij de jaarverslagen inzake permanente vorming 1997, 1998 en 1999 bij zoals

meegedeeld aan het BIB, waarin de gevolgde seminaries met betrekking tot fiscaal en boekhoudkundig recht zijn vermeld. Voorts is een getuigschrift van goed zedelijk gedrag bijgevoegd, een betalingsbewijs van de dossierkosten, een getuigschrift van hoger secundair onderwijs, een diploma van gegradueerde van het economisch hoger onderwijs van het korte type voor sociale promotie, afdeling fiscale wetenschappen en een diploma van boekhoudkundig expert, beiden behaald aan het Provinciaal Hoger Handelsinstituut te Hasselt en een attest van aansluiting bij de Algemene Sociale Kas voor Zelfstandigen als boekhouder-fiscalist in hoofdberoep.

1.3. Met een brief van 12 juli 2001 vraagt het Instituut aan verzoeker, met het oog op de beoordeling van zijn beroepservaring, om een meer uitgebreide beschrijving toe te sturen van zijn werkzaamheden op fiscaal vlak en van de werkwijze en samenstelling van zijn kantoor, ten einde het dossier te kunnen voorleggen aan de erkenningscommissie. In die brief wordt ook gewezen op het cumulatieverbod van de titel van belastingconsulent met die van boekhouder-fiscalist en bij uitbreiding op de onmogelijkheid van dubbele inschrijving op de lijsten van het Instituut én van het BIB.

Met een brief van 3 september 2001 geeft verzoeker een overzicht van zijn werkzaamheden als belastingconsulent bij Accountantskantoor Heymans BVBA, dewelke een aanvang namen op 1 juli 1984. Hij stelt dat gedurende de eerste twee jaren zijn opdrachten voornamelijk betrekking hadden op het voeren van de boekhouding van eenmanszaken en vennootschappen, op BTW-aangiften en aangiften in de personen- en vennootschapsbelasting, op tussentijdse resultaatberekening op grond van de activa en de passiva en prognose van het eindresultaat in het kader van de optimalisatie van voorafbetalingen, op het opstellen van jaarrekeningen met bepaling van het fiscaal resultaat en op het opstellen van winstafrekeningen bij eenmanszaken, dat hij vanaf 1987 verantwoordelijk was voor de fiscale eindcontrole van de dossiers en voor de afhandeling van fiscale controles, van berichten van wijziging, van correctieopgaves inzake BTW en van bezwaarschriften en dat hij sedert 1990 ook instaat voor de oprichting van vennootschappen op vennootschapsrechtelijk, boekhoudkundig en fiscaal vlak, voor de opvolgingsproblematiek in familiale vennootschappen, voor de reorganisatie van vennootschappen, zoals onder meer ingevolge fusies, splitsingen, het inbrengen van een bedrijfstak, omzettingen en vereffeningen, voor fiscale adviezen in verband met schenkingen, handgiften en successieplanningen en voor het actualiseren van fiscale lectuur en de doorstroming ervan naar het personeel. Wat de samenstelling en organisatie van het kantoor

betreft, stelt hij dat het kantoor opgesplitst is in drie cellen, met name informatieverwerking, accountancy en fiscaliteit, dat iedere deelgroep wordt ondersteund door richtlijnen en procedures die hoofdzakelijk uit “checklisten” bestaan, die regelmatig worden aangepast aan de evoluties in de wetgeving, dat elk dossier drieledig is en bestaat uit een permanent dossier, uit een werkdossier van het lopende jaar en uit een fiscaal dossier met “checklisten” en rechtskundige verwijzingen, dat elke eerste maandag van de maand in samenwerking met andere kantoren een tiental vakbladen worden doorgenomen teneinde de recente wijzigingen op het vlak van accountancy, van fiscaliteit en van fiscale rechtspraak bij te houden in een bestand door middel van trefwoorden, dat vijf maal per jaar een deelaspect van de fiscaliteit volledig wordt uitgediept door externen en dat deze interne organisatie, naast het volgen van seminars ingericht door het L.V.A.B. en door de fiscale club O.C.S.B.A., een zekerheid biedt inzake kwaliteit.

1.4. Op 30 oktober 2001 beslist de erkenningscommissie dat verzoeker gehoord moet worden om toelichtingen te verschaffen met betrekking tot zijn professionele ervaring inzake fiscale aangelegenheden overeenkomstig de artikelen 2 en 3 van het koninklijk besluit van 4 mei 1999.

1.5. Op 8 januari 2002 wordt verzoeker gehoord door de erkenningscommissie. Verzoeker legt ter zitting een aantal nieuwe stukken neer, met name een getuigschrift van lager secundair onderwijs, twee diploma's van opleiding tot ondernemingshoofd behaald aan het Limburgs Vormingscentrum voor Zelfstandigen VZW Genk, waarvan één voor het beroep van boekhouder en één voor het beroep van belastingconsulent, jaarverslagen inzake permanente vorming 1995-1996 en 2000 zoals meegedeeld aan het BIB en een tiental facturen van abonnementen op vakliteratuur. De erkenningscommissie overweegt dat verzoeker niet voldoet aan de door de wet van 22 april 1999 en door het koninklijk besluit van 4 mei 1999 gestelde vereisten inzake vormings- en ervaringsniveau en brengt een negatief advies uit.

1.6. Blijkens het voorgelegde uittreksel uit de notulen van 4 februari 2002 bevestigt de raad van het Instituut het negatief advies van de erkenningscommissie en wijst hij de aanvraag van verzoeker af omdat “de kandidaat (...) niet het bewijs (levert) gedurende ten minste vijf jaar professionele werkzaamheden te hebben uitgeoefend, waarin hij voldoende vorming heeft verworven om de functie van belastingconsulent, zoals omschreven in artikel 38 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, uit te oefenen”.

1.7. Op 8 maart 2002 tekent verzoeker tegen deze beslissing hoger beroep aan bij de Commissie van Beroep.

1.8. Op 28 mei 2002 verschijnt verzoeker voor de Commissie van Beroep, bijgestaan door accountant Willy Pairoux die voor hem pleit. Blijkens het verslag van die zitting draagt verzoeker zijn middelen voor, zonder een memorie of nieuwe stukken voor te leggen.

1.9. Op 10 juni 2002 beslist de Nederlandstalige kamer van de Commissie van Beroep dat het beroep van verzoeker ontvankelijk maar ongegrond is. Dat is de bestreden beslissing. Zij is als volgt gemotiveerd :

“3. Overwegende dat de betrokkene aanspraak maakt op de overgangsregeling bedoeld in art. 60, § 1 van de Wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen;

dat hij niet ingeschreven is op de lijst van de accountants bedoeld in art. 5 van de vermelde Wet;

dat hij, met toepassing van art. 2, tweede item van het K.B. van 4 mei 1999 betreffende het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, het bewijs moet leveren :

- houder te zijn van een diploma bedoeld in artikel 2 van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat belastingconsulenten, zoals laatst gewijzigd bij het koninklijk besluit van 4 mei 1999;
- en gedurende ten minste vijf jaar professionele werkzaamheden te hebben uitgeoefend waarin hij voldoende vorming heeft verworven om de functie van belastingconsulent, zoals omschreven in artikel 38 van de wet, uit te oefenen;

4. Overwegende dat de betrokkene :

- op 30 september 1988 aan het Limburgs Vormingscentrum voor zelfstandigen te Genk het diploma behaalde van boekhouder;
- op 30 juni 1991 aan het Limburg Vormingscentrum voor Zelfstandigen te Genk het diploma behaalde van belastingconsulent;
- op 30 juni 1994 aan het Provinciaal Hoger Handelsinstituut te Hasselt - economisch hoger onderwijs van het korte type voor sociale promotie - het diploma behaalde van gegradueerde van het economisch hoger onderwijs van het korte type voor sociale promotie, afdeling fiscale wetenschappen;
- op 30 juni 1995 aan het Provinciaal Hoger Handelsinstituut te Hasselt - avondleergangen voor sociale promotie - het diploma behaalde van boekhoudkundig expert;

5. Overwegende dat de functie van belastingconsulent er volgens art. 38 van de Wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen in bestaat :

- ‘1/ advies te verstrekken in alle belastingaangelegenheden;
- 2/ belastingplichtigen bij te staan bij de nakoming van hun fiscale verplichtingen;
- 3/ belastingplichtigen te vertegenwoordigen.’

dat de kandidaat belastingconsulent bijgevolg meer moet bewijzen dan de aankoop van computerprogramma's en naslagwerken en inschrijvingen op colloquia en cursussen;

dat in de besproken wet aan het fiscaal beroep ook een bescherming van de titel wordt toegekend op twee verschillende vormingsniveaus, namelijk dat van belastingconsulent en dat van de erkende boekhouder die tevens een specialisatie in fiscaliteit heeft doorgemaakt (...);

6. Overwegende dat de betrokkene werd opgeroepen voor de Erkenningscommissie op 8 januari 2002;
dat de erkenningscommissie negatief adviseerde omtrent het vereiste vormings- en ervaringsniveau;

7. Overwegende dat de Commissie van Beroep op 28 mei 2002 een uitgebreid onderhoud heeft gehad met de betrokkene, in het bijzonder omtrent de door hem voorgelegde stukken en zijn activiteiten sinds 1 juli 1984;
Overwegende dat uit dit onderhoud onvoldoende naar voren kwam dat hij gedurende ten minste vijf jaar professionele werkzaamheden heeft uitgeoefend waarin hij voldoende vorming verwierf om de functie van belastingconsulent uit te oefenen, zoals omschreven in art. 38 van de Wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen”.

Over de kwalificatie van het beroep

2. Verzoeker kwalificeert zijn beroep bij de Raad van State als een administratief cassatieberoep en verwijst naar artikel 14, § 2, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State. De Commissie van Beroep van het Instituut treedt echter niet op als een administratief rechtscollege wanneer zij uitspraak doet over een verzoek tot verlening van de hoedanigheid van belastingconsulent, doch als een administratieve overheid. Het onderhavige beroep is dan ook te beschouwen als een gewoon annulatieberoep ingesteld op grond van artikel 14, § 1, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State.

Over de gegrondheid van het beroep

3.1.1. In een enig middel voert verzoeker aan dat de bestreden beslissing niet afdoende is gemotiveerd, vermits krachtens de artikelen 5, § 5, en 7, § 5, van de wet van 22 april 1999 betreffende de beroepstucht voor accountants en belastingconsulenten die beslissing met redenen moet zijn omkleed, terwijl te dezen louter één van de voorwaarden van artikel 2 van het koninklijk besluit van 4 mei 1999 wordt aangehaald en geenszins rekening wordt gehouden met zijn argumenten en neergelegde stukken, die beantwoord noch weerlegd zijn. Volgens verzoeker heeft de beroepscommissie enkel onderzocht of hij tijdig en op correcte wijze beroep heeft ingesteld, heeft zij haar bevoegdheden overschreden door middels het stellen van twee technische vragen zijn beroepsbekwaamheid na te gaan, heeft zij de voor zijn

dossier zeer belangrijke en bijkomende argumenten inzake zijn maandelijks permanente beroepsvervolmaking, evenals een aantal bijkomende administratieve stukken, enkel in ontvangst genomen en heeft zij er hem op gewezen dat hij, indien hij zou worden erkend als belastingconsulent bij het Instituut, zal moeten verzaken aan zijn titel van boekhouder-fiscalist bij het BIB of omgekeerd, enkel de titel van boekhouder-fiscalist zal kunnen behouden, indien hij verzaakt aan zijn titel van belastingconsulent, een omstandigheid die volgens hem een zware rem was op zijn dossier.

3.1.2. De verwerende partij antwoordt, na een voorafgaande algemene uiteenzetting over de draagwijdte van de overgangsregeling, dat de Commissie van Beroep moet oordelen over de vraag of verzoeker aan de hand van het door hem ingediende dossier het bewijs levert van vijf jaar professionele werkzaamheden waarin hij voldoende vorming heeft verworven om de functie van belastingconsulent uit te oefenen, dat in casu de commissie heeft overwogen dat, na het inzien van de stukken en een uitgebreid onderhoud met verzoeker over die stukken, in onvoldoende mate werd bewezen dat de door verzoeker uitgeoefende werkzaamheden dergelijke voldoende vorming opleverden en dat bovendien de commissie de bepalingen heeft aangehaald waarop die bewijsplicht steunt, zodat de beslissing de juridische en feitelijke redenen vermeldt waarom het beroep van verzoeker ongegrond is en dit voor verzoeker volstaat om hem in staat te stellen één of meer annulatiemiddelen te overwegen, bijvoorbeeld dat zijn stukken op manifest verkeerde wijze werden beoordeeld, wat hij echter niet doet. De verwerende partij merkt hierbij op dat de motiveringsplicht niet de verplichting inhoudt om de motieven van de motieven aan te geven en dat het motief dat het bewijs niet geleverd is op zich volstaat als redengeving van een beslissing, tenzij de verzoeker een specifieke reden zou hebben aangevoerd waarom zijn middelen wel degelijk het vereiste bewijs leveren, wat te dezen echter niet het geval is. Zelfs indien verzoeker de beoordeling door de commissie van de haar voorgelegde stukken zou bekritisseren, kan die beoordeling volgens de verwerende partij niet als onredelijk voorkomen, vermits de bestreden beslissing vaststelt dat de functie van een belastingconsulent overeenkomstig artikel 38 van de wet van 22 april 1999 erin bestaat advies te verstrekken in alle belastingaangelegenheden en belastingplichtigen bij te staan bij de nakoming van hun fiscale verplichtingen en te vertegenwoordigen en de commissie hieruit afleidt, rekening houdend met voormelde aan de commissie voorgelegde stukken, “dat de kandidaat belastingconsulent bijgevolg meer moet bewijzen dan de aankoop van computerprogramma’s en naslagwerken en inschrij-

vingen op colloquia en cursussen”, zijnde een redelijk motief dat niet door verzoeker betwist wordt en vermits de bestreden beslissing er bovendien op wijst dat de wet van 22 april 1999 tot doel heeft aan het fiscaal beroep een bescherming van titel toe te kennen op twee verschillende niveaus van opleiding en ervaring, met name het hogere van belastingconsulent en het lagere van boekhouder en de commissie op die wijze aangeeft dat het beroepsmatig uitoefenen van fiscale activiteiten gedurende een bepaalde periode niet zonder meer betekent dat men over een voldoende vorming beschikt om de functie van belastingconsulent uit te oefenen. Voorts wijst de verwerende partij erop dat de commissie ook het diplomavereiste heeft aangehaald, dat uit geen enkel stuk van het dossier blijkt dat verzoeker bepaalde argumenten heeft aangevoerd voor de commissie en dat evenmin uit het dossier noch uit de bestreden beslissing blijkt dat de commissie verzoekers beroepsbekwaamheid heeft getest aan de hand van twee technische vragen, maar integendeel de commissie er zich terdege van bewust is dat zij de kandidaten niet mag onderwerpen aan een examen.

3.1.3. In zijn memorie van wederantwoord stelt verzoeker, samengevat, dat hij wel degelijk voldoet aan de voorwaarde van ten minste vijf jaar professionele werkzaamheden waarin voldoende vorming werd verworven om de functie van belastingconsulent, zoals omschreven in artikel 38 van de wet van 22 april 1999, uit te oefenen, vermits hij reeds meer dan zeventien jaar advies verstrekt in belastingaangelegenheden en reeds jarenlang bijstand verleent aan belastingplichtigen en hen vertegenwoordigt, dat uit de stukken van het dossier dat aan de Commissie van Beroep is overgemaakt en uit de stukken die ter zitting van die commissie zijn neergelegd op duidelijke en afdoende wijze het bewijs blijkt van die prestaties en van de vereiste vorming en beroepservaring, dat de commissie echter in geen enkel document gewag maakt van het feit dat hij ter zitting stukken heeft neergelegd en die stukken evenmin in enig document uitgaande van de commissie zijn vermeld noch terug te vinden zijn in het administratief dossier, waardoor hij meent dat er iets grondig fout gelopen is bij de behandeling van zijn dossier door de commissie, dat het nochtans stukken betreft die een onverdacht bewijs vormen van de vereiste vijf jaar professionele ervaring, met name een attest van een eerstaanwezend inspecteur van de Directe Belastingen waaruit blijkt dat verzoeker sedert 1 juli 1984 aangiften van klanten heeft ondertekend en controles en dossiers heeft afgehandeld en een verklaring van een eerstaanwezend inspecteur bij de administratie van de Ondernemings- en Inkomensfiscaliteit, dienst Taxatie, sector BTW, waaruit blijkt dat verzoeker sedert 1 juli 1984 BTW-aangiften heeft ingediend van natuurlijke

personen en van vennootschappen, BTW-controles heeft gevoerd, opgevolgd en afgehandeld en bouwdoSSIers heeft ingediend, opgevolgd en afgehandeld, dat de commissie hem tijdens de zitting wel degelijk twee technische vragen heeft gesteld, wat wordt bevestigd door de verklaring op eer van Willy Pairoux, die hem ter zitting bijstond, dat volgens de verwerende partij de commissie er zich van bewust is dat zij een kandidaat niet mag onderwerpen aan een examen, dat de commissie bijgevolg bewust een procedurefout heeft begaan teneinde zijn kans op erkenning op kunstmatige wijze te beperken en dat in elk geval, gelet op het voorgaande, de commissie bewust of onbewust met het door hem geleverde bewijs van zijn werkzaamheden geen rekening heeft gehouden of dit minstens, bewust of onbewust, op een manifest verkeerde en onredelijke wijze heeft beoordeeld.

3.2.1. Verzoeker stelt onder meer de motiveringsplicht aan de orde. Zoals hiervoor is vastgesteld, treedt de Commissie van Beroep van het Instituut, wanneer zij uitspraak doet over een verzoek tot verlening van de hoedanigheid van belastingconsulent, op als een administratieve overheid en niet als een administratief rechtscollège. Er moet dan ook worden aangenomen dat in dezen de motiveringsplicht voortvloeit, zo niet uit artikel 51 van het koninklijk besluit van 2 maart 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Accountants, dan toch uit de wet van 29 juli 1991 betreffende de uitdrukkelijke motivering van de bestuurshandelingen, waarnaar niet wordt verwezen, maar die geldt voor alle administratieve overheden, tenzij er dienaangaande een meer specifieke regeling bestaat.

3.2.2. Uit wat voorafgaat, vloeit voort dat de bestreden beslissing niet, zoals wel het geval is voor jurisdictionele uitspraken, alle opgeworpen middelen diende te behandelen en uit haar redengeving niet moet blijken dat de diverse argumenten van partijen zijn beantwoord. Volgens de bewoordingen van artikel 3 van de wet van 29 juli 1991 volstaat het daarentegen voor een administratieve beslissing dat de motivering draagkrachtig is, wat echter ook betekent dat de aangehaalde redenen moeten volstaan om de beslissing te dragen zonder dat alle door de rechtzoekende aangehaalde feitelijke en juridische argumenten worden beantwoord, met dien verstande echter dat zij de bestuurde redelijkerwijze in staat stelt te begrijpen op grond van welke feitelijke en juridische gegevens de beslissing is genomen, dermate dat hij kan oordelen of het zin heeft zich tegen die beslissing te verweren met de middelen die het recht hem verschaft.

3.2.3. Te dezen wijst de Commissie van Beroep het beroep af met de overweging dat zij op 28 mei 2002 een uitgebreid onderhoud had met verzoeker, in het bijzonder omtrent de door hem voorgelegde stukken en zijn activiteiten sinds 1 juli 1984, maar dat uit dit onderhoud onvoldoende naar voren kwam dat hij gedurende ten minste vijf jaar professionele werkzaamheden heeft uitgeoefend waarin hij voldoende vorming verwierf om de functie van belastingconsulent uit te oefenen, zoals omschreven in artikel 38 van de wet van 22 april 1999. Eerder was ook de omschrijving van de functie van belastingconsulent in artikel 38 van de wet van 22 april 1999 hernomen en overwogen dat een verzoeker bijgevolg meer moet bewijzen dan de aankoop van computerprogramma's en naslagwerken en inschrijvingen op colloquia en cursussen en dat de wet van 22 april 1999 aan het fiscaal beroep een bescherming van de titel toekent op twee verschillende vormingsniveaus, nl. dat van belastingconsulent en dat van erkende boekhouder die tevens een specialisatie in fiscaliteit heeft doorgemaakt.

3.2.4. Anders dan verzoeker meent, blijkt hieruit niet dat de Commissie van Beroep geen rekening heeft gehouden met de overgelegde stukken, nu zij verwijst naar "de stukken van het door de Raad samengestelde dossier" en naar "de door hem voorgelegde stukken". Buiten de in casu door verzoeker inhoudelijk niet betwiste overweging dat kandidaat-belastingconsulenten meer moeten bewijzen dan de aankoop van computerprogramma's en naslagwerken en inschrijvingen op colloquia en cursussen, blijkt uit de bestreden beslissing echter niet waarom de commissie tot de conclusie kwam dat onvoldoende werd aangetoond dat verzoeker gedurende ten minste vijf jaar professionele werkzaamheden heeft uitgeoefend waarin hij voldoende vorming verwierf om de functie van belastingconsulent uit te oefenen. Er kan niet worden uitgemaakt of zij van oordeel was dat de voorgelegde stukken ter zake onvoldoende informatie verschaften of dat er voldoende informatie was, maar de vorming op zich niet volstond, dan wel of de antwoorden op de gestelde vragen niet volstonden, of dat de verzoeker niet voldeed aan de drie functies van belastingconsulent of dat de activiteiten in alle fiscale aangelegenheden en voor alle soorten belastingplichtigen niet volstonden. De Commissie van Beroep heeft evenmin als de erkenningscommissie om bijkomende bewijzen gevraagd. Daargelaten de vraag of verzoeker daadwerkelijk bijkomende stukken heeft neergelegd ter zitting van de Commissie van Beroep en of die commissie hier al dan niet rekening mee heeft gehouden, was de motivering van de bestreden beslissing dan ook niet afdoende, nu uit die motivering niet genoegzaam blijkt waarom ter zake en in concreto uit dat alles -dus minstens ook uit het onderhoud dat volgens de

bestreden beslissing in het bijzonder betrekking had op de door verzoeker voorgelegde stukken en zijn activiteiten sinds 1 juli 1984- afgeleid wordt dat verzoeker niet voldeed aan de voorwaarde van vijf jaar beroepservaring. Uit het dossier blijkt zelfs niet welke vragen werden gesteld en wat de antwoorden daarop waren. De Raad van State kan dan ook niet nagaan of de conclusie die blijkens de beslissing niet alleen uit het nazicht van de stukken, maar minstens ook uit het onderhoud dat daaromtrent plaats had en derhalve de conclusie die uit die vragen werd getrokken, niet kennelijk onredelijk is.

3.2.5. Behoudens wat de stukken betreft die zouden zijn neergelegd ter zitting van de Commissie van Beroep, blijkt door de verwijzing naar het nazicht van de door verzoeker voorgelegde stukken weliswaar op voldoende wijze welke stukken werden nagezien, doch wordt niet geconcretiseerd waarom de door verzoeker verstrekte gegevens in zijn toetredingsaanvraag, in de bijlagen ervan en in de brief van 3 september 2001, alsook de voorgelegde getuigschriften, diploma's, facturen en jaarverslagen een onvoldoende bewijs vormen van de vereiste vorming. Ofschoon de verwerende partij terecht stelt dat de motiveringsplicht niet vereist dat de motieven van de motieven worden gegeven, is wel vereist dat concreet wordt aangegeven waarom de commissie, in casu, oordeelde dat deze stukken, ondanks de inhoud ervan en de uitleg van de verzoeker aan de commissie, dit bewijs niet leveren en kan niet enkel geponeerd worden dat dit zo was. De omstandigheid dat de commissie ter zake over een zekere beoordelingsvrijheid beschikt, kan niet tot een andere conclusie leiden. Integendeel vereisen de ruimere beoordelingsvrijheid en de vaagheid van het toepasselijke criterium een meer specifieke motivering. Ook de verwijzing naar het feit dat de wet van 22 april 1999 aan het fiscaal beroep een bescherming van de titel biedt op twee niveaus, dat van belastingconsulent en dat van erkende boekhouder die tevens een specialisatie in de fiscaliteit heeft doorgemaakt, maakt dit motiveringsgebrek niet goed : zelfs indien wordt aangenomen dat hiermee bedoeld wordt dat de commissie van oordeel zou zijn dat verzoeker wel voldoende vorming zou bewijzen om in aanmerking te komen voor de tweede titel maar niet voor de eerste, blijft de vaststelling dat de bestreden beslissing niet concreet en specifiek aangeeft waarop dan dit oordeel, dat trouwens ook niet uitdrukkelijk in de bestreden beslissing zelf is opgenomen, steunt.

3.2.6. Het middel is gegrond.

OM DIE REDENEN
BESLIST DE RAAD VAN STATE :

Artikel 1.

Vernietigd wordt de beslissing van 10 juni 2002 van de Commissie van Beroep van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, waarbij het beroep van Dirk HEYMANS tegen de beslissing van 4 februari 2002 van de raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten om hem de hoedanigheid van belastingconsulent te weigeren, ontvankelijk maar ongegrond wordt verklaard.

Artikel 2.

De kosten van het beroep tot nietigverklaring, bepaald op 175 euro, komen ten laste van de verwerende partij.

Aldus te Brussel uitgesproken in openbare terechtzitting, op 20 oktober 2008, door de IXe kamer, die was samengesteld uit :

de HH.	D. MOONS,	staatsraad, wnd. kamervoorzitter,
	S. DE TAEYE,	staatsraad,
	B. THYS,	staatsraad,
	W. GEURTS,	griffier.

De griffier,

De voorzitter,

W. GEURTS.

D. MOONS.