RAAD VAN STATE, AFDELING BESTUURSRECHTSPRAAK

IXe KAMER

A R R E S T

nr. 200.571 van 8 februari 2010
in de zaak A. 129.180/IX-3577

In zake : Stefaan TORFS
die woonplaats kiest te Schilde
Kortvoortbaan 4

tegen :

het INSTITUUT VAN DE ACCOUNTANTS EN DE BELASTINGCONSULENTEN
bijgestaan en vertegenwoordigd door
advocaat Martin Lebbe
kantoor houdend te Brussel
Louizalaan 106
bij wie woonplaats wordt gekozen

I. Voorwerp van het beroep

1. Het beroep, ingesteld op 12 november 2002, strekt tot de nietigverklaring van de beslissing van de commissie van beroep van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten van 11 september 2002, waarbij het hoger beroep van Stefaan Torfs tegen de beslissing van de raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten van 4 maart 2002, bevestigd op 25 maart 2002 met de juiste motivering, waarbij hem de hoedanigheid van belastingconsulent wordt geweigerd, ontvankelijk maar ongegrond wordt verklaard.

II. Verloop van de rechtspleging

2. De verwerende partij heeft een memorie van antwoord ingediend en de verzoeker heeft een memorie van wederantwoord ingediend.

Auditeur Luc Vermeire heeft een verslag opgesteld.

De verzoeker heeft een laatste memorie ingediend.

De partijen zijn opgeroepen voor de terechtzitting, die heeft plaatsgevonden op 1 februari 2010.

Staatsraad Bert Thys heeft verslag uitgebracht.

Verzoeker, en advocaat Pieter Callebaut, die loco advocaat Martin Lebbe verschijnt voor de verwerende partij, zijn gehoord.

Eerste auditeur Luc Vermeire heeft een advies gegeven.

Er is toepassing gemaakt van de bepalingen op het gebruik der talen, vervat in titel VI, hoofdstuk II, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973.

III. Wettelijk kader

3.1. 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".

3.2. Artikel 34 van de wet van 22 april 1999 omschrijft de functie van accountant als volgt:

> "De werkzaamheden van accountant bestaan erin, in privé-ondernemingen, openbare instellingen of voor rekening van elke belanghebbende persoon of instelling, de volgende opdrachten uit te voeren:
> 1/ alle boekhoudstukken nazien en corrigeren;
> 2/ zowel privé- als gerechtelijke expertise met betrekking tot de boekhoudkundige organisatie van ondernemingen alsook de analyse met boekhoudtechnische procédés, van de positie en werking van ondernemingen vanuit het oogpunt van hun kredietwaardigheid, rentabiliteit en risico's;
> 3/ boekhoudkundige en administratieve diensten bij ondernemingen organiseren en advies verstrekken inzake boekhoudkundige en administratieve organisatie bij ondernemingen;
> 4/ de boekhouding van derden organiseren en voeren;
> 5/ de in artikel 38 bedoelde werkzaamheden, met uitzondering van de in artikel 38, 3/, bedoelde werkzaamheden voor ondernemingen waarin hij opdrachten bedoeld in 6/ en in artikel 37, eerste lid, 2/, verricht;
> 6/ de opdrachten andere dan deze bedoeld in 1/ tot 5/ en waarvan de uitvoering hem bij of krachtens de wet is voorbehouden."

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."

3.3. Artikel 2 van de wet van 22 april 1999 richt het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (hierna: het IAB) 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 in het bijzonder 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, waarvan het Instituut de organisatie kan controleren en bijsturen, met alle noodzakelijke waarborgen qua bekwaamheid, onafhankelijkheid en professionele rechtschapenheid".

Het IAB verleent aan de natuurlijke persoon die hierom verzoekt, de hoedanigheid van accountant en/of belastingconsulent, indien hij aan de voorwaarden bepaald in artikel 19 van de wet van 22 april 1999 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.

3.4. Artikel 60 van de wet van 22 april 1999 machtigt de Koning om, voor de periodes waarvan hij de duur bepaalt en die samen een duur van drie jaar vanaf de inwerkingtreding van de wet (op 29 juni 1999) niet mogen overschrijden, op grond van criteria die rekening houden met de diploma's en/of de beroepservaring van de kandidaat, de toegangsvoorwaarden tot de titel van belastingconsulent te bepalen die afwijken van de wet (§ 1), alsook om de voorwaarden te bepalen waaronder vennootschappen, die de diensten van belastingconsulent vóór 1 januari 1999 leverden, de titel van belastingconsulent mogen dragen gedurende een periode van maximum drie jaar na de inwerkingtreding van de wet (§ 2). Tijdens deze periodes neemt de raad van het IAB 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 bepaald zijn voor de toegang tot de titel van belastingconsulent (§ 3).

3.5. 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 een termijn van achttien maanden, te rekenen vanaf de inwerkingtreding van de wet, zijn kandidatuur stelt en die hetzij aan de in artikel 2 bepaalde voorwaarden van beroepservaring voldoet en ingeschreven is op de lijst van de accountants, hetzij aan de in artikel 2 bepaalde voorwaarden van beroepservaring en diploma voldoet.

IV. Feiten

4.1. De verzoeker is ten tijde van het bestreden besluit zowel accountant als bedrijfsrevisor.

In het kader van de overgangsregeling bedoeld in artikel 60, § 1, van de wet van 22 april 1999 en het koninklijk besluit van 4 mei 1999, dient de verzoeker op 20 december 2000 bij het IAB een toetredingsaanvraag in, teneinde ingeschreven te worden op de lijst van de externe belastingconsulenten. In deze aanvraag verwijst hij onder meer naar zijn lidmaatschap van het Instituut der Accountants en van het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

4.2. Met een brief van 23 augustus 2001 deelt het IAB aan de verzoeker mee dat zijn dossier eerstdaags zal worden overgemaakt aan de erkenningscommissie. Voorts wordt de verzoeker gewezen op het feit dat “zoals omschreven in artikel 19, 6/, in fine, van de wet van 22 april 1999 [lees telkens: artikel 19, derde lid, van de wet van 22 april 1999], de hoedanigheid van bedrijfsrevisor lid van het IBR niet verenigbaar is met de hoedanigheid van belastingconsulent lid van het IAB”.

4.3. Op 30 oktober 2001 beslist de erkenningscommissie dat de verzoeker gehoord moet worden om bijkomende toelichting te verschaffen met betrekking tot de onverenigbaarheid van zijn hoedanigheid van bedrijfsrevisor met zijn toetredingsaanvraag voor belastingconsulent, in het bijzonder met betrekking tot de bepalingen van “artikel 19, 6/, in fine, van de wet van 22 april 1999”, alsook om toelichtingen te verschaffen met betrekking tot zijn professionele ervaring inzake

fiscale aangelegenheden zoals voorzien in de artikelen 2 en 3 van het koninklijk besluit van 4 mei 1999.

Op 19 februari 2002 brengt de erkenningscommissie, na de verzoeker gehoord te hebben, een negatief advies uit over zijn aanvraag om de hoedanigheid van extern belastingconsulent te verkrijgen, omdat "overeenkomstig de wet (artikel 19, 6/, in fine, van de wet van 22 april 1999) een onverenigbaarheid tussen de hoedanigheid van bedrijfsrevisor en de hoedanigheid van belastingconsulent bestaat" en omdat "de vaststelling daarentegen dat [hij] eveneens accountant IAB is, hetgeen wel verenigbaar is met de titel van belastingconsulent, geenszins het voormelde verbod [kan] opheffen".

4.4. Op 4 maart 2002 wijst de raad van het IAB de vraag van de verzoeker tot erkenning als extern belastingconsulent af op grond van "de wettelijke onverenigbaarheid tussen de hoedanigheid van belastingconsulent en die van bedrijfsrevisor (cfr. art. 19, in fine, wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen)" en omdat "de omstandigheid dat de hoedanigheid van accountant wel cumuleerbaar is met de hoedanigheid van belastingconsulent [...] hieraan geen afbreuk [doet]".

De verzoeker wordt met een aangetekende brief van 12 maart 2002 in kennis gesteld van de beslissing om hem de hoedanigheid van belastingconsulent niet toe te kennen. Deze brief vermeldt de volgende motivering:

> "De kandidaat levert niet het bewijs 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."

Met een aangetekende brief van 4 april 2002 deelt het IAB aan de verzoeker mee dat de raad op 25 maart 2002 heeft besloten hem de hoedanigheid van belastingconsulent niet toe te kennen en dat hiermee de negatieve beslissing van 4 maart 2002 wordt bevestigd, maar dat de oorspronkelijke motivering wordt vernietigd en vervangen. De nieuwe motivering luidt als volgt:

> "Het verzoek tot erkenning als extern belastingconsulent van de heer Stefaan Torfs wordt, na eensluidend negatief advies van de Erkenningscommissie d.d. 19 februari 2002, afgewezen op grond van de wettelijke onverenigbaarheid tussen de hoedanigheid van belastingconsulent en die van bedrijfsrevisor (cfr.

art. 19, in fine, Wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen). De omstandigheid dat de hoedanigheid van accountant wel cumuleerbaar is met de hoedanigheid van belastingconsulent doet hieraan geen afbreuk."

4.5. Tegen deze beslissing stelt de verzoeker op 23 april 2002 beroep in bij de commissie van beroep van het IAB. Hij argumenteert in essentie dat artikel 19 van de wet van 22 april 1999 duidelijk is in zoverre het bepaalt dat eenzelfde persoon niet de hoedanigheid van bedrijfsrevisor en belastingconsulent kan bezitten, dat een beperkende interpretatie van dit artikel er echter toe noopt te concluderen dat alleen de personen die slechts de hoedanigheid van bedrijfsrevisor bezitten, zonder tevens accountant te zijn, worden beoogd, en dat een andere interpretatie een wijziging zou impliceren van de voormelde wetsbepaling. De verzoeker besluit dat "iemand die accountant is per definitie toegang moet kunnen krijgen tot de hoedanigheid van belastingconsulent".

In een aangetekende brief van 30 mei 2002 aan de commissie van beroep van het IAB herneemt de verzoeker de argumentatie van zijn beroepschrift. Aanvullend wijst hij er nog op dat zijns inziens "geen enkele reden [bestaat] waarom men iemand met de hoedanigheid van extern accountant wel de hoedanigheid van belastingconsulent zou kunnen toekennen en waarom men iemand met de hoedanigheid van extern accountant die tevens bedrijfsrevisor is niet de hoedanigheid van belastingconsulent zou kunnen toekennen. Deontologisch is het immers verboden als bedrijfsrevisor bepaalde werkzaamheden uit te oefenen voor ondernemingen waar zij revisorale opdrachten uitoefenen".

4.6. Nadat de verzoeker op 10 juni 2002 voor de Nederlandstalige kamer van de commissie van beroep van het IAB is verschenen, beslist deze kamer op 11 september 2002 dat het beroep van de verzoeker, ontvankelijk maar ongegrond is.

Dit is het bestreden besluit.

Ze is als volgt gemotiveerd:

"3. Overwegende dat de betrokkene ingeschreven is op de lijst van de accountants bedoeld in art. 5 van de Wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (lidnummer 8459.2N.60);
dat hij tevens lid is van het Instituut der Bedrijfsrevisoren (1989.N.01171);
dat hij moet voldoen aan de voorwaarden van art. 19 van dezelfde Wet en aanspraak maakt op de overgangsregeling bedoeld in art. 60, § 1 ervan;

dat deze overgangsregeling werd uitgewerkt in de art. 2 tot 5 van het K.B. van 4 mei 1999 betreffende het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten;

Overwegende dat art. 2 van het vermelde K.B. slechts afwijkingen voorziet van art. 19, eerste lid, 3/, 4/ en 5/, van de Wet van 22 april 1999 omtrent het diploma, de stage en het bekwaamheidsexamen;

dat de art. 3, 4 en 5 van het K.B. van 4 mei 1999 betrekking hebben op de samenstelling van het dossier dat door de kandidaat-belastingconsulent tijdens de overgangsperiode wordt ingediend en over de rechtspleging voor de Raad en voor de Erkenningscommissie aan wie een adviesbevoegdheid wordt verleend;

4. Overwegende dat art. 19, derde lid van de besproken wet voorschrijft dat eenzelfde persoon niet de hoedanigheid van bedrijfsrevisor en belastingconsulent kan bezitten;

dat het vierde lid van ditzelfde artikel de mogelijkheid verleent aan een bedrijfsrevisor om ook de hoedanigheid van accountant te verwerven, met dien verstande dat personen met de hoedanigheid van bedrijfsrevisor de in art. 38, 3/ van dezelfde Wet bedoelde werkzaamheden -dit is: belastingplichtigen vertegenwoordigen- niet mogen uitoefenen voor ondernemingen waarin zij revisorale opdrachten uitoefenen;

Overwegende dat de bepalingen van dit vierde lid moeten gelezen worden tegen de achtergrond:

- van het advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat gevolgd door de beslissing van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren uit 1987, die oordelen dat de gelijktijdige inschrijving op het tableau van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en op het tableau van het Instituut der Accountants niet kon worden toegelaten;
- van de beslissing van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren d.d. 24 januari 1992 om deze gelijktijdige inschrijving toch toe te laten;
- van de deontologische verbodsbepaling voor de bedrijfsrevisoren, daterend uit 1961, om een onderneming tegenover de belastingoverheid te vertegenwoordigen, ook al oefent de bedrijfsrevisor daarbij geen enkele revisorale opdracht uit;
- het hierna vermelde art. 12, § 2, van het K.B. van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren, waarin de vertegenwoordigingsbevoegdheid van de bedrijfsrevisor nader wordt omschreven;

5. Overwegende dat de Wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen tot doel heeft een bescherming van de titel tot stand te brengen en vooral het eraan verbonden deontologisch toezicht;

dat zij geen monopolie instelt;

dat zij in de geciteerde leden 3 en 4 van art. 19 uitdrukkelijk toelaat dat een persoon gelijktijdig ingeschreven is op het tableau van de bedrijfsrevisoren en op dat van de accountants en bovendien het aan de bedrijfsrevisoren opgelegde verbod, belastingplichtigen te vertegenwoordigen, beperkt tot de vertegenwoordiging van ondernemingen waarin de bedrijfsrevisor revisorale opdrachten uitoefent;

6. Overwegende dat deze laatste beperking door het Instituut der Bedrijfsrevisoren in overeenstemming wordt geacht met het reeds vermelde K.B. van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren, art. 12, § 2:

‘Met uitzondering van de vertegenwoordiging in het kader van andere wettelijke opdrachten, of van opdrachten die onvermijdelijk gepaard gaan met zijn revisorale opdracht of die eruit voortvloeien, mag de bedrijfsrevisor geen andere functie, mandaat of opdracht aanvaarden die hem ertoe zou

brengen zich in te laten met het beheer van de onderneming of de onderneming te vertegenwoordigen in welke hoedanigheid dan ook. Deze regel is van toepassing op de leden van zijn personeel en op zijn stagiairs.'

dat het vertegenwoordigen van belastingplichtigen door een bedrijfsrevisor bijgevolg, in de zin van art. 12, § 2, van het K.B. van 10 januari 1994, geen opdracht is 'die onvermijdelijk gepaard gaa(t) met zijn revisorale opdracht of die eruit voortvloei(t)';

7. Overwegende dat omtrent het derde en vierde lid van art. 19 van de Wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen vooral moet verwezen worden naar de reeds vermelde memorie van toelichting bij het wetsontwerp d.d. 13 januari 1999 en naar het bijgevoegde advies van de Raad van State (zelfde document, p. 60):

'3. Met betrekking tot de regeling inzake de cumulatie van de hoedanigheid van accountant of belastingconsulent met die van bedrijfsrevisor, is aan de gemachtigde van de regering gevraagd waarom een onderscheid gemaakt wordt tussen de belastingconsulent (derde lid) en de accountant (vierde lid). Hierop is geantwoord dat de bedrijfsrevisoren (...) de hoedanigheid van belastingconsulent (niet mogen) bezitten omwille van deontologische redenen. Omdat bedrijfsrevisoren belast zijn met controleopdrachten, bepaalt hun deontologie nu reeds dat ze slechts bijkomstige activiteiten van fiscale dienstverlening mogen uitoefenen. Deze deontologische regels worden in het wetsontwerp bevestigd'.

8. Overwegende dat het derde en het vierde lid van het besproken art. 19 samen moeten worden gelezen: eenzelfde persoon kan wel de hoedanigheid bezitten van bedrijfsrevisor en accountant, maar niet deze van bedrijfsrevisor en belastingconsulent, regeling die -afgezien van de andere deontologische regels die op het beroep van bedrijfsrevisor, accountant en belastingconsulent toepasselijk zijn- de bedrijfsrevisor alleen verhindert belastingplichtigen te vertegenwoordigen wanneer deze belastingplichtigen ondernemingen zijn waarin hij revisorale opdrachten uitoefent;

dat, in tegenstelling tot wat bedrijfsrevisor en accountant Torfs beweert (akte van hoger beroep, derde alinea), uit de evolutie in de tijd van het beroep van bedrijfsrevisor en van accountant, en uit de voorbereidende werken en de tekst van de besproken wet van 22 april 1999, zeer duidelijk blijkt dat een bescherming van de functie, zowel van bedrijfsrevisor, als van belastingconsulent en van accountant, vereist dat een persoon, die gemachtigd werd, naast de titel van extern accountant, ook deze van bedrijfsrevisor te voeren, niet gerechtigd is eveneens deze van belastingconsulent te dragen;

dat deze interpretatie van het besproken art. 19 niet vereist dat het derde lid ervan zou worden vervangen door: eenzelfde persoon kan niet de hoedanigheid van bedrijfsrevisor, accountant en van belastingconsulent bezitten, zoals de appellant terzake voorhoudt (akte van hoger beroep, tweede alinea);

Overwegende dat het hoger beroep dan ook als ongegrond moet worden afgewezen;"

Deze beslissing wordt met een aangetekende brief van 16 september 2002 aan de verzoeker ter kennis gebracht.

V. Kwalificatie van het beroep

5. In de brief van 16 september 2002 waarmee het bestreden besluit aan de verzoeker ter kennis werd gebracht, wordt melding gemaakt van de mogelijkheid om tegen deze beslissing met toepassing van artikel 14, § 2, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State een administratief cassatieberoep in te stellen.

De commissie van beroep van het IAB 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 voorliggende 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.

VI. Onderzoek van de middelen

Tweede middel

Standpunten van de partijen

6. De verzoeker voert in een tweede middel, afgeleid uit de schending van het gelijkheidsbeginsel, aan dat niet valt in te zien waarom iemand met de hoedanigheid van extern accountant die geen bedrijfsrevisor is wel de hoedanigheid van belastingconsulent kan verkrijgen, terwijl zulks niet het geval is voor iemand die benevens de hoedanigheid van extern accountant ook de hoedanigheid van bedrijfsrevisor bezit. Hij stelt dat er geen enkele reden bestaat om de persoon die zich in laatstgenoemde hypothese bevindt de hoedanigheid van belastingconsulent te ontzeggen, met dien verstande dat wel de beperking zou gelden dat de betrokkene de in artikel 38, 3/, van de wet van 22 april 1999 bedoelde werkzaamheden niet mag uitoefenen voor ondernemingen waarin hij revisorale opdrachten uitoefent.

Volgens de verzoeker impliceert het voorgaande dat artikel 19, derde lid, van de wet van 22 april 1999 in strijd is met het gelijkheidsbeginsel.

7. De verwerende partij antwoordt dat het middel een schending aanvoert van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet door artikel 19, derde lid, van de wet van 22 april 1999, zodat de Raad van State krachtens artikel 26 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof dienaangaande een prejudiciële vraag aan het Arbitragehof (thans: het Grondwettelijk Hof) dient te stellen. Zij formuleert daartoe in haar memorie van antwoord een voorstel van prejudiciële vraag.

De verwerende partij voegt hieraan toe, “voor zoveel als nodig”, dat uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 22 april 1999 blijkt dat er wel degelijk een objectieve reden is waarom aan een bedrijfsrevisor niet de beschermde titel van belastingconsulent kan worden toegekend, te weten de deontologische regels die op de bedrijfsrevisor van toepassing zijn. Immers, zo stelt de verwerende partij, is een bedrijfsrevisor belast met controleopdrachten, zodat het in het belang van het maatschappelijk verkeer is dat hij zijn taken in volle onafhankelijkheid kan uitoefenen. Een belastingconsulent, die als taak heeft om een belastingplichtige advies te verstrekken, hem bij te staan bij het nakomen van zijn fiscale verplichtingen en hem te vertegenwoordigen in zijn contacten met de fiscale overheid, handelt niet onafhankelijk van de belastingplichtige, maar treedt op ter behartiging van diens belangen.

Het vereiste van onafhankelijkheid staat er niet aan in de weg dat een bedrijfsrevisor de taken van een accountant uitoefent en zelfs de titel van accountant draagt, met dien verstande dat hij zich moet onthouden van de taken die zijn opgesomd in artikel 38, 3/, van de wet van 22 april 1999.

In zoverre zijn onafhankelijkheid niet in het gedrang komt, is een bedrijfsrevisor volgens de verwerende partij zelfs gerechtigd om de functie van belastingconsulent zoals die omschreven is in artikel 38 van de wet van 22 april 1999 uit te oefenen. Evenwel heeft de wetgever geoordeeld dat de hoedanigheid van bedrijfsrevisor niet cumuleerbaar is met het dragen van de beschermde titel van belastingconsulent, omdat diegene die de titel van belastingconsulent draagt de beoefenaar is van een functie die een band van afhankelijkheid impliceert tussen de consulent en zijn klanten.

8. De verzoeker wijst in zijn memorie van wederantwoord op de bepaling van artikel 19, vierde lid, van de wet van 22 april 1999, luidens dewelke de hoedanigheid van accountant kan worden verleend aan een persoon met de

hoedanigheid van bedrijfsrevisor en de personen met de hoedanigheid van bedrijfsrevisor de in artikel 38, 3/, van de wet bedoelde werkzaamheden niet mogen verrichten voor de ondernemingen waarin zij revisorale opdrachten uitoefenen. Hij betoogt dat de voormelde verbodsbepaling de deontologische regels ondersteunt die reeds op de bedrijfsrevisor van toepassing zijn. Volgens hem wordt de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor door artikel 19, vierde lid, gegarandeerd.

Hij laat gelden dat niet redelijk kan worden verantwoord waarom een bedrijfsrevisor gerechtigd zou zijn de functie van een belastingconsulent uit te oefenen, zonder dat hij gerechtigd is de daarbij behorende titel te dragen.

Indien men iemand die de hoedanigheid van bedrijfsrevisor bezit de mogelijkheid biedt om ook de hoedanigheid van accountant te verkrijgen, weliswaar met de beperking niet als accountant op te treden daar waar hij revisorale opdrachten uitvoert, dan is er volgens de verzoeker geen reden om iemand met de hoedanigheid van bedrijfsrevisor de hoedanigheid van belastingconsulent te ontzeggen, met dien verstande dat wel de beperking zou gelden dat de betrokkene de in artikel 38, 3/, van de wet van 22 april 1999 bedoelde werkzaamheden niet mag verrichten in bedrijven waarin hij revisorale opdrachten uitoefent.

Ten slotte stelt de verzoeker dat uit de memorie van toelichting bij het wetsontwerp dat de wet van 22 april 1999 is geworden en uit het advies van de afdeling wetgeving van de Raad van State over dat ontwerp duidelijk blijkt dat de wetgever de bedrijfsrevisoren beoogt en niet de accountants die tevens de hoedanigheid van bedrijfsrevisor bezitten.

9. De verzoeker laat in zijn laatste memorie nog gelden dat de accountant die tevens bedrijfsrevisor is zich met gelijke wapens moet kunnen aanbieden bij zijn accountantscliënteel als de accountant die geen bedrijfsrevisor is. Dit betekent dat de accountant die tevens bedrijfsrevisor is bij de uitoefening van activiteiten die tot het domein van de belastingconsulent behoren, zich evengoed als de accountant die geen bedrijfsrevisor is, moet kunnen presenteren als belastingconsulent. Hij voegt er nog aan toe dat de noodzakelijke deontologische regels voorhanden zijn, opdat een accountant die tevens bedrijfsrevisor is zich “als belastingconsulent met de titel van belastingconsulent” onder het publiek zou kunnen begeven, zonder dat hij het risico loopt dat het vertrouwen dat de maatschappij in hem stelt zou worden beschaamd.

Beoordeling

10. Artikel 19, derde en vierde lid, van de wet van 22 april 1999 luidt als volgt:

> "Eenzelfde persoon kan niet de hoedanigheid van bedrijfsrevisor en van belastingconsulent bezitten.
> De hoedanigheid van accountant kan wel worden verleend aan een persoon met de hoedanigheid van bedrijfsrevisor. Personen met de hoedanigheid van bedrijfsrevisor mogen de in artikel 38, 3/, bedoelde werkzaamheden niet uitoefenen voor ondernemingen waarin zij revisorale opdrachten uitoefenen."

11. Met de verzoeker moet worden vastgesteld dat de voormelde bepalingen van de wet van 22 april 1999 een onderscheid tot stand brengen tussen enerzijds de accountant die niet tevens de hoedanigheid van bedrijfsrevisor heeft, aan wie de titel van belastingconsulent wel kan worden verleend, en anderzijds de accountant die tevens de hoedanigheid van bedrijfsrevisor heeft, aan wie de titel van belastingconsulent niet kan worden verleend, niettegenstaande zowel de accountant als de accountant-bedrijfsrevisor in beginsel de functie van belastingconsulent kunnen uitoefenen, voor zover zij minstens rekening houden met de beperking inzake vertegenwoordiging van belastingplichtigen zoals bepaald in de artikelen 19, vierde lid, en 34, 5/, van de wet van 22 april 1999.

12. Krachtens artikel 26, § 2, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof is de Raad van State ertoe verplicht in te gaan op het verzoek van de verwerende partij om aan het Grondwettelijk Hof een prejudiciële vraag te stellen over de bestaanbaarheid van het voormelde onderscheid met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

De voorgestelde prejudiciële vraag wordt geherformuleerd, zoals hierna vermeld.

BESLISSING

1. De debatten worden heropend.

2. Aan het Grondwettelijk Hof wordt de volgende prejudiciële vraag gesteld:

"Schendt artikel 19, derde en vierde lid, van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in zoverre uit een samenlezing van het derde en vierde lid blijkt dat aan een persoon die als accountant is ingeschreven bij het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten en tegelijk de hoedanigheid van bedrijfsrevisor heeft niet de hoedanigheid van belastingconsulent kan worden verleend, terwijl aan een persoon die als accountant is ingeschreven bij het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten en niet tegelijk de hoedanigheid van bedrijfsrevisor heeft de hoedanigheid van belastingconsulent wel kan worden verleend, niettegenstaande zowel de accountant-bedrijfsrevisor als de accountant in beginsel de functie van belastingconsulent kunnen uitoefenen, voor zover zij minstens rekening houden met de beperking inzake vertegenwoordiging van belastingplichtigen zoals bepaald in de artikelen 19, vierde lid, en 34, 5/, van de wet van 22 april 1999."

3. Het door de Auditeur-generaal aangeduide lid van het auditoraat wordt belast met het verdere onderzoek van de zaak, na ontvangst van het arrest van het Grondwettelijk Hof.

Dit arrest is uitgesproken te Brussel, in openbare terechtzitting van 8 februari 2010, door de Raad van State, IXe kamer, samengesteld uit:

André Vandendriessche,	kamervoorzitter,
Daniël Moons,	staatsraad,
Bert Thys,	staatsraad,

bijgestaan door

Vera Wauters,	griffier.

De griffier **De voorzitter**

Vera Wauters **André Vandendriessche**