RAAD VAN STATE, AFDELING BESTUURSRECHTSPRAAK

IXe KAMER

A R R E S T

nr. 213.922 van 16 juni 2011
in de zaak A. 129.180/IX-3577

In zake: Stefaan TORFS
wonend te 2970 Schilde
Kortvoortbaan 4
alwaar woonplaats wordt gekozen

tegen:

het INSTITUUT VAN DE ACCOUNTANTS EN DE BELASTINGCONSULENTEN
bijgestaan en vertegenwoordigd door
advocaat Martin Lebbe
kantoor houdend te 1050 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. Bij arrest nr. 200.571 van 8 februari 2010 werden de debatten heropend en werd aan het Grondwettelijk Hof een prejudiciële vraag gesteld.

Het Grondwettelijk Hof heeft bij arrest nr. 143/2010 van 16 december 2010 deze prejudiciële vraag beantwoord.

Eerste auditeur Luc Vermeire heeft een aanvullend verslag opgesteld.

De verzoeker heeft een verzoek tot voortzetting van het geding en een laatste memorie ingediend.

De partijen zijn opgeroepen voor de terechtzitting, die heeft plaatsgevonden op 6 juni 2011.

Staatsraad Bert Thys heeft verslag uitgebracht.

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

Eerste auditeur Luc Vermeire heeft een met dit arrest eensluidend 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. Het wettelijk kader waarbinnen de zaak moet worden beoordeeld, is uiteengezet in het tussenarrest nr. 200.571 van 8 februari 2010.

Ter aanvulling wordt erop gewezen dat de bepalingen van artikel 19, derde en vierde lid, van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (hierna: wet van 22 april 1999), waarover

aan het Grondwettelijk Hof een prejudiciële vraag werd gesteld, door dit Hof worden beschouwd als het tweede en het derde lid van het genoemde wetsartikel. Teneinde verwarring te vermijden, worden de desbetreffende bepalingen ook hierna als het tweede en het derde lid van dit wetsartikel aangewezen.

IV. Feiten

4. De feitelijke gegevens van de zaak zijn eveneens uiteengezet in het tussenarrest nr. 200.571 van 8 februari 2010.

V. Onderzoek van de middelen

A. Eerste middel

Standpunt van de partijen

5. De verzoeker voert in het middel de schending aan van artikel 19, tweede lid, van de wet van 22 april 1999.

Hij betoogt dat deze wetsbepaling duidelijk stelt dat eenzelfde persoon niet de hoedanigheid van bedrijfsrevisor en van belastingconsulent kan bezitten, maar dat ze strikt moet worden geïnterpreteerd. Eenzelfde persoon kan derhalve wel de hoedanigheid van bedrijfsrevisor, accountant en belastingconsulent bezitten. Artikel 19, derde lid, van de wet van 22 april 1999 bepaalt immers dat de hoedanigheid van accountant kan worden verleend aan een persoon met de hoedanigheid van bedrijfsrevisor, maar dat personen met de hoedanigheid van bedrijfsrevisor de in artikel 38, 3°, van de wet bedoelde werkzaamheden niet mogen uitoefenen voor ondernemingen waarin zij revisorale opdrachten uitoefenen. Gelet op dit laatstgenoemde verbod is er volgens de verzoeker geen objectieve reden om aan iemand met de hoedanigheid van accountant, die tevens de hoedanigheid van bedrijfsrevisor heeft, de hoedanigheid

van belastingconsulent te ontzeggen op grond van artikel 19, tweede lid, van de wet.

6. De verwerende partij antwoordt dat het middel faalt naar recht, aangezien uit de samenlezing van de bepalingen van artikel 19, tweede en derde lid, van de wet van 22 april 1999 volgt dat een bedrijfsrevisor de titel van accountant kan verkrijgen, met dien verstande dat hij de werkzaamheden bedoeld in artikel 38, 3°, van de wet niet mag uitoefenen voor ondernemingen waarin hij revisorale opdrachten uitoefent, maar niet de titel van belastingconsulent, zodat hij ook niet de titel van accountant én de titel van belastingconsulent kan verkrijgen.

Geen enkel element uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 22 april 1999 laat volgens de verwerende partij een ander besluit toe.

7. In zijn laatste memorie wijst de verzoeker erop dat artikel 19, tweede lid, van de wet van 22 april 1999 het enkel heeft over de "bedrijfsrevisor" en niet over de "bedrijfsrevisor-accountant".

Beoordeling

8. Artikel 19, tweede en derde 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."

De bepaling van artikel 19, tweede lid, is op zich duidelijk: iemand die de hoedanigheid van bedrijfsrevisor heeft, kan niet tevens de hoedanigheid van belastingconsulent bezitten. De samenlezing van deze bepaling met de bepaling van artikel 19, derde lid, verandert niets daaraan. Deze

laatstgenoemde bepaling laat weliswaar toe dat aan iemand die de hoedanigheid van bedrijfsrevisor heeft ook de hoedanigheid van accountant wordt verleend, met dien verstande dat de betrokkene de in artikel 38, 3°, van de wet bedoelde werkzaamheden niet mag uitoefenen voor ondernemingen waarin hij revisorale opdrachten uitoefent, maar impliceert geenszins dat deze bedrijfsrevisor-accountant ook de hoedanigheid van belastingconsulent kan verkrijgen. Anders zou worden ingegaan tegen de duidelijke bepaling van artikel 19, tweede lid, die uitsluit dat de hoedanigheid van bedrijfsrevisor samengaat met de hoedanigheid van belastingconsulent. Dit laatste zou immers ook het geval zijn indien een bedrijfsrevisor-accountant de hoedanigheid van belastingconsulent zou kunnen verkrijgen.

9. Het eerste middel is derhalve niet gegrond.

B. Tweede middel

10. De verzoeker voert in het middel de schending van het gelijkheidsbeginsel aan.

Hij betoogt 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, tweede lid, van de wet van 22 april 1999 in strijd is met het gelijkheidsbeginsel.

11. Bij het tussenarrest nr. 200.571 van 8 februari 2010 heeft de Raad van State daarover aan het Grondwettelijk Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

> "Schendt artikel 19, derde en vierde lid [lees: tweede en derde 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 [lees: tweede en derde 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 [lees: derde lid], en 34, 5°, van de wet van 22 april 1999."

12. In zijn arrest nr. 143/2010 van 16 december 2010 heeft het Grondwettelijk Hof voor recht gezegd dat artikel 19, tweede en derde lid, van de wet van 22 april 1999 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet schendt. Het Hof steunt zich daarvoor in het bijzonder op de volgende overwegingen:

> "[...]
>
> B.3.1. Volgens de parlementaire voorbereiding beoogt de wet van 22 april 1999 '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' (*Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 1923/1, p. 1). Meer algemeen beoogt de wetgever met de bescherming van beroepstitels een kwaliteitsvolle dienstverlening te waarborgen aan degene die een beroep doet op de betrokken beroepsbeoefenaars. Inzonderheid wat de belastingconsulenten betreft, zal de
>
> 'reglementering van het fiscaal beroep […] zowel op kwalitatief als op deontologisch vlak leiden tot een betere bescherming van de belastingplichtige en, in het bijzonder, met name tot een ordentelijker verloop van diens relaties met de belastingheffende overheden. In het verleden kwam het al te vaak voor dat belastingplichtigen te goeder trouw het slachtoffer werden van het

amateuristisch werk van sommige incompetente belastingconsulenten' (*ibid*., p. 2).

Te dien einde voert de in het geding zijnde wet onder meer de beschermde beroepstitel van belastingconsulent in.

B.3.2. De wetgever heeft voorzien in de mogelijkheid om, althans in bepaalde gevallen, meer dan één titel te dragen: de hoedanigheid van accountant kan worden verleend aan een persoon met de hoedanigheid van bedrijfsrevisor (artikel 19, derde lid). De hoedanigheden van bedrijfsrevisor en belastingconsulent zijn daarentegen onverenigbaar (artikel 19, tweede lid). Dat een belastingconsulent tevens accountant kan zijn en omgekeerd, blijkt zowel uit de tekst van artikel 5 van de wet van 22 april 1999 als uit de parlementaire voorbereiding van die wet (*Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 1923/1, p. 3).

B.3.3. Uit het voorgaande vloeit voort dat een accountant die ook bedrijfsrevisor is, niet de titel van belastingconsulent mag voeren, terwijl een accountant die geen bedrijfsrevisor is, dat wel kan. Het Hof dient na te gaan of het verschil in behandeling dat hieruit voortvloeit, bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

B.4.1. Het staat aan de wetgever te beoordelen of er aanleiding is om al dan niet de uitoefening van bepaalde beroepen te beschermen en het gebruik van beroepstitels voor te behouden aan personen die dergelijke beroepen uitoefenen in overeenstemming met de reglementering van dat beroep.

De wetgever, die de titels van belastingconsulent en van bedrijfsrevisor vermocht te beschermen, heeft in artikel 38 van de wet van 22 april 1999 en in artikel 4 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd op 30 april 2007, de functies van belastingconsulent, respectievelijk van bedrijfsrevisor omschreven. Hij heeft eveneens voor elke beroepsgroep een beroepsinstituut opgericht dat instaat voor een kwaliteitsvolle beroepsuitoefening door specialisten en dat toeziet op de bekwaamheid, onafhankelijkheid en professionele rechtschapenheid van haar leden (artikel 3 van de wet van 22 april 1999 en artikel 3 van de op 30 april 2007 gecoördineerde wet).

B.4.2. Aldus heeft de wetgever de criteria bepaald aan de hand waarvan een onderscheid kan worden gemaakt tussen beroepsbeoefenaars die de beschermde titel mogen dragen, en personen die dat niet mogen. Dat onderscheid draagt bij tot de doelstelling om een kwaliteitsvolle dienstverlening te waarborgen aan degene die een beroep doet op de betrokken beroepsbeoefenaars.

B.5.1. In tegenstelling tot de beoefenaars van andere zelfstandige economische beroepen wordt aan de belastingconsulenten geen monopolie van hun werkzaamheden verleend, maar wordt enkel de titel beschermd. In de

parlementaire voorbereiding van de wet van 22 april 1999 werd hieromtrent het volgende vermeld:

‘Het werd niet wenselijk geacht een monopolie in te stellen: enerzijds, omdat een bescherming van de titel, en vooral het eraan verbonden deontologisch toezicht, voor de belastingplichtige reeds voldoende garanties kan bieden, en anderzijds, omdat een reeks andere beroepen met een eigen, specifieke reglementering alsook andere dienstverleners eveneens op fiscaal vlak actief zijn.

[…] De […] vraag naar de instelling van een monopolie en de oprichting van een apart Instituut der belastingconsulenten zou al te ingrijpende wijzigingen tot gevolg hebben gehad voor de reeds bestaande Instituten, meer bepaald voor het Instituut der accountants en voor het Beroepsinstituut van boekhouders. Vermits vele leden van deze Instituten reeds belangrijke fiscale activiteiten ontwikkelen, zouden zij zodoende de nieuw gecreëerde fiscale titel terecht ambiëren. Het spreekt vanzelf dat een nieuwe regeling aan deze ambitie moet tegemoetkomen, maar zonder ongewenste neveneffecten te veroorzaken, zoals een leegloop van de bestaande Instituten ten voordele van het nieuwe Instituut, of zoals een massaal dubbellidmaatschap dat het deontologisch toezicht behoorlijk bemoeilijkt’ (*Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 1923/1, p. 3).

B.5.2. Bijgevolg mogen bedrijfsrevisoren de in artikel 38 van de wet van 22 april 1999 opgesomde activiteiten van belastingconsulent uitoefenen, behalve de in artikel 38, 3°, van die wet bedoelde werkzaamheden voor ondernemingen waarin zij revisorale opdrachten uitoefenen (artikel 19, derde lid, tweede zin).

B.6.1. Uit artikel 19, tweede lid, van de wet van 22 april 1999 vloeit evenwel voort dat bedrijfsrevisoren die de activiteiten van belastingconsulent uitoefenen, niet de titel van belastingconsulent of een daarmee verwarring stichtende benaming mogen gebruiken.

B.6.2. In de parlementaire voorbereiding van de wet van 22 april 1999 is hieromtrent vermeld:

‘Om evidente redenen van onafhankelijkheid in het belang van het maatschappelijk verkeer, kan een bedrijfsrevisor niet de titel van belastingconsulent dragen’ (*Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 1923/1, p. 3).

‘Aan een bedrijfsrevisor kan wel de hoedanigheid van accountant worden verleend, en vice versa, maar niet deze van belastingconsulent. Uiteraard kan een bedrijfsrevisor ook fiscale werkzaamheden uitoefenen, met uitzondering van de vertegenwoordiging van de ondernemingen waarin hij revisorale opdrachten vervult’ (ibid., p. 11).

B.6.3. In antwoord op een door de afdeling wetgeving van de Raad van State gestelde vraag waarom, met betrekking tot de cumulatie van de hoedanigheid van accountant of belastingconsulent met die van bedrijfsrevisor,

een onderscheid wordt gemaakt tussen de belastingconsulent en de accountant, werd 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’ (ibid., p. 60).

B.7.1. Artikel 4 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd op 30 april 2007, bepaalt:

‘De bedrijfsrevisor heeft als hoofdtaak alle opdrachten uit te voeren die bij of krachtens de wet aan de bedrijfsrevisoren uitsluitend zijn toevertrouwd en op algemene wijze, alle revisorale opdrachten te vervullen met betrekking tot financiële overzichten, verricht met toepassing van of krachtens de wet’.

B.7.2. Uit wat voorafgaat vloeit voort dat, ofschoon een bedrijfsrevisor de activiteiten van belastingconsulent vermag uit te oefenen, hij dit enkel bijkomstig - en niet als hoofdactiviteit - mag doen. Het is dan ook niet onverantwoord dat een bedrijfsrevisor de titel van belastingconsulent niet mag voeren, vermits anders bij het publiek de indruk kan worden gewekt dat hij die activiteit in hoofdzaak uitoefent.

Het feit dat de bedrijfsrevisor bovendien accountant mag zijn, verandert niets aan dit besluit.

B.8. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.”

13. In zijn laatste memorie formuleert de verzoeker in essentie kritiek op de voormelde overwegingen van het arrest van het Grondwettelijk Hof. Hij laat gelden dat de niet-schending van het gelijkheidsbeginsel niet voldoende erin is verantwoord, dat de onafhankelijkheid van de betrokkenen eerder gediend is met een verbod om welbepaalde handelingen te stellen ten aanzien van welbepaalde klanten, dat niet alleen de gelijkheid tussen de accountants die geen bedrijfsrevisor zijn en de accountants die wel bedrijfsrevisor zijn in het gedrang komt, maar ook de gelijkheid tussen de accountants enerzijds en de bedrijfsrevisoren anderzijds, en dat het verbod om als bedrijfsrevisor-accountant de titel van belastingconsulent te dragen onevenredig is.

14. Krachtens artikel 28 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof moet de Raad van State als rechtscollege dat de prejudiciële vraag heeft gesteld, voor de oplossing van het geschil naar aanleiding waarvan de prejudiciële vraag werd gesteld, zich evenwel voegen naar het arrest van het Grondwettelijk Hof. De Raad van State vermag te dezen derhalve niet te oordelen over de door de verzoeker geformuleerde kritiek op het arrest van het Grondwettelijk Hof.

Voor zover de verzoeker in zijn laatste memorie de ongelijkheid aanklaagt tussen de accountants enerzijds en de bedrijfsrevisoren anderzijds, geeft hij aan het middel een andere draagwijdte. Hij kan dit niet ontvankelijk in zijn laatste memorie doen, aangezien de aangevoerde grief niet de openbare orde aanbelangt.

15. Gelet op het voormelde antwoord van het Grondwettelijk Hof op de bij het tussenarrest nr. 200.571 van 8 februari 2010 gestelde prejudiciële vraag, dient te worden besloten dat het tweede middel evenmin gegrond is.

BESLISSING

1. De Raad van State verwerpt het beroep.

2. De verzoeker wordt verwezen in de kosten van het beroep tot nietigverklaring, begroot op 175 euro.

Dit arrest is uitgesproken te Brussel, in openbare terechtzitting van 16 juni 2011, 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**