

|                                                          |
|----------------------------------------------------------|
| Rolnummers 1796, 1798, 1799,<br>1800, 1801, 1802 en 1805 |
| Arrest nr. 5/2001<br>van 25 januari 2001                 |

## A R R E S T

---

*In zake* : de beroepen tot gehele of gedeeltelijke vernietiging van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, ingesteld door S. Artois en anderen.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters G. De Baets en M. Melchior, en de rechters L. François, J. Delruelle, A. Arts, R. Henneuse en M. Bossuyt, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter G. De Baets,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\*       \*

## I. Onderwerp van de beroepen

a. Bij verzoekschriften die aan het Hof zijn toegezonden bij op 8 en 9 november 1999 ter post aangetekende brieven en ter griffie zijn ingekomen op 9 en 10 november 1999, is beroep tot gedeeltelijke vernietiging ingesteld van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 11 mei 1999, tweede editie) door S. Artois, wonende te 2980 Zoersel, Boogstraat 11 (zaak nr. 1796), J. Lejeune, wonende te 4000 Luik, Quai Saint-Léonard 16/C, bus 011 (zaak nr. 1798), M. De Muynck, wonende te 8370 Blankenberge, L. Van Audenaerdestraat 7 (zaak nr. 1799), M. De Paepe, wonende te 9860 Oosterzele, Houte 131 (zaak nr. 1800), L. Coninx, wonende te 3000 Leuven, Dagobertstraat 32, E. De Meyer, wonende te 9550 Sint-Antelinks, Kauwstraat 106, L. Vercammen, wonende te 3320 Hoegaarden, Altenaken 16, en K. De Tremerie, wonende te 9550 Sint-Lievens-Esse, Zavelstraat 75 (zaak nr. 1801), en B. Claus, wonende te 9880 Aalter, Lentakkerstraat 6, bus C (zaak nr. 1802).

b. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 9 november 1999 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 15 november 1999, heeft J. Decock, wonende te 8510 Kortrijk-Rollegem, Schreiboornstraat 69, beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 19, 3°, 4° en 5°, en 60, § 1, van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 11 mei 1999, tweede editie).

De vordering tot schorsing van dezelfde wettelijke bepalingen is verworpen bij het arrest nr. 140/99 van 22 december 1999, bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 22 februari 2000.

Die zaak is ingeschreven onder nummer 1805 van de rol van het Hof.

## II. De rechtspleging

### a. De zaken nrs. 1796, 1798, 1799, 1800, 1801 en 1802

Bij beschikkingen van 9 en 10 november 1999 heeft de voorzitter in functie de rechters van de respectieve zetels aangewezen overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

De rechters-verslaggevers hebben geoordeeld dat er geen aanleiding was om in die zaken artikel 71 of 72 van de organieke wet toe te passen.

Bij beschikking van 25 november 1999 heeft het Hof de zaken samengevoegd.

Van de beroepen is kennisgegeven overeenkomstig artikel 76 van de organieke wet bij op 26 november 1999 ter post aangetekende brieven; bij dezelfde brieven is kennisgegeven van de beschikking tot samenvoeging.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 11 januari 2000.

### b. De zaak nr. 1805

Bij beschikking van 15 november 1999 heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel aangewezen overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

De rechters-verslaggevers hebben geoordeeld dat er geen aanleiding was om artikel 71 of 72 van de organieke wet toe te passen.

Van het beroep is kennisgegeven overeenkomstig artikel 76 van de organieke wet bij op 24 november 1999 ter post aangetekende brieven.

Bij beschikking van 24 november 1999 heeft de voorzitter in functie de zetel met rechter M. Bossuyt aangevuld en rechter E. Cerehe, wettig verhinderd zitting te nemen, vervangen door rechter L. François.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 4 december 1999.

De Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, heeft een memorie ingediend bij op 7 januari 2000 ter post aangetekende brief.

### c. De samengevoegde zaken

Bij beschikking van 13 januari 2000 heeft het Hof de zaak nr. 1805 samengevoegd met de reeds samengevoegde zaken nrs. 1796, 1798, 1799, 1800, 1801 en 1802.

Memories zijn ingediend door:

- de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, bij op 7 januari 2000 ter post aangetekende brieven;
- het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten, met zetel te 1050 Brussel, Livornostraat 41, bij op 9 februari 2000 ter post aangetekende brief.

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 op de organieke wet bij op 31 mei 2000 ter post aangetekende brieven.

Bij beschikkingen van 22 en 26 juni 2000 heeft de voorzitter in functie, op verzoek van de verzoekende partijen in de zaken nrs. 1796, 1798, 1799, 1800 en 1801, de termijn voor het indienen van een memorie van antwoord verlengd tot 31 augustus 2000.

Van die beschikkingen is kennisgegeven aan de verzoekende partijen in de zaken nrs. 1796, 1798, 1799, 1800 en 1801 bij op 23 en 27 juni 2000 ter post aangetekende brieven.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten, bij op 28 juni 2000 ter post aangetekende brief;
- J. Decock, bij op 28 juni 2000 ter post aangetekende brief;
- B. Claus, bij op 4 juli 2000 ter post aangetekende brief;
- J. Lejeune, bij op 29 augustus 2000 ter post aangetekende brief;
- S. Artois, bij op 30 augustus 2000 ter post aangetekende brief;
- M. De Muynck, bij op 31 augustus 2000 ter post aangetekende brief;
- M. De Paepe, bij op 31 augustus 2000 ter post aangetekende brief;
- L. Coninx en anderen, bij op 31 augustus 2000 ter post aangetekende brief.

Bij beschikkingen van 27 april 2000 en 26 oktober 2000 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot respectievelijk 8 november 2000 en 8 mei 2001.

Bij beschikking van 22 november 2000 heeft het Hof de zaken in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 13 december 2000, na de partijen te hebben verzocht

- nu, enerzijds, uit de aangevochten bepalingen zoals geïnterpreteerd door de Ministerraad en door het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten voortvloeit dat de erkende boekhouders en boekhouders-fiscalisten die kandidaat zijn om de hoedanigheid van belastingconsulent te verkrijgen, moeten verzaken aan hun eerstgenoemde titel, terwijl accountants hun titel kunnen behouden als zij ook de hoedanigheid van belastingconsulent verwerven, en, anderzijds, de wet van 22 april 1999 (artikel 48) niet lijkt uit te sluiten dat accountants tot het lidmaatschap van het Beroepsinstituut van erkende boekhouders en fiscalisten (B.I.B.F.) kunnen worden toegelaten zonder afstand te doen van hun hoedanigheid van accountant,

- ter terechtzitting mondeling hun standpunt te kennen te geven over de vraag of accountants kunnen worden ingeschreven op het tableau van het B.I.B.F., en, zo ja, of zij in dat geval de titels van accountant en erkend boekhouder mogen cumuleren, met dien verstande dat de eventuele stukken (geen aanvullende memories) die partijen tot staving van hun standpunt zouden hanteren, uiterlijk drie dagen vóór de terechtzitting aan de overige partijen moesten worden meegedeeld, bij ontstentenis waarvan er door het Hof geen rekening mee kon worden gehouden.

Bij dezelfde beschikking heeft het Hof vastgesteld dat rechter E. Cerexhe, wettig verhinderd zitting te nemen, als lid van de zetel werd vervangen door rechter R. Henneuse.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 23 november 2000 ter post aangetekende brieven.

Er werden stukken aan het Hof toegezonden door K. De Tremerie op 6 december 2000 en door J. Lejeune en het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten bij op 8 december 2000 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 13 december 2000 :

- zijn verschenen :
- Mr. C. Vanderkerken, advocaat bij de balie te Hasselt, voor S. Artois;
- Mr. C. Matthijs, advocaat bij de balie te Kortrijk, voor J. Decock en P. De Paepe;

- J. Lejeune, L. Coninx en B. Claus, in eigen persoon;
- Mr. P. Peeters, advocaat bij de balie te Brussel, voor de Ministerraad;
- Mr. M. Lebbe, advocaat bij de balie te Brussel, voor het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten;
- hebben de rechters-verslaggevers A. Arts en J. Delruelle verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde partijen gehoord;
- zijn de zaken in beraad genomen.

De rechtspleging is gevoerd overeenkomstig de artikelen 62 en volgende van de organieke wet, die betrekking hebben op het gebruik van de talen voor het Hof.

### III. *In rechte*

- A -

#### *Ten aanzien van de ontvankelijkheid en van het onderwerp van de beroepen*

A.1.1. De verzoeker in de zaak nr. 1796, die wijst op zijn hoedanigheden van erkend boekhouder-fiscalist en van houder van het diploma van opleiding tot ondernemingshoofd afgegeven voor het beroep van belastingconsulent, vordert de vernietiging van de artikelen 16 tot 33 en van artikel 60 van de wet van 22 april 1999.

A.1.2. De verzoeker in de zaak nr. 1798 vordert als fiscaal deskundige de vernietiging van artikel 60 van de wet van 22 april 1999, alsook van de bepalingen van die wet die de erkende boekhouders zouden uitsluiten van de lijst van belastingconsulenten.

A.1.3. De verzoekende partijen in de zaken nrs. 1799 en 1800 wijzen op hun hoedanigheid van erkend boekhouder, respectievelijk erkend boekhouder-fiscalist. Zij vorderen de vernietiging van de artikelen 16 tot 33, « inzonderheid artikel 19 », en van artikel 60 van de wet van 22 april 1999.

A.1.4. De vier verzoekende partijen in de zaak nr. 1801 zijn allen erkende boekhouders. Zij vorderen de vernietiging van de artikelen 16 tot 33, « inzonderheid artikel 19 », van de wet van 22 april 1999.

A.1.5. De verzoeker in de zaak nr. 1802 beroept zich op zijn hoedanigheid van fiscaal adviseur ingeschreven in het handelsregister te Gent met als werkzaamheid « raadgevend bureau inzake fiscale en sociale aangelegenheden ».

Hij vordert de vernietiging van de gehele wet of van de artikelen 2, 6, 18, 19, 3° tot 6°, 38, 43, 46, tweede lid, 49, 50, § 1, 1° en 3°, en § 3, 52, § 1, tweede lid, 53, 58, tweede lid, 59 en 60, § 1.

A.1.6. De verzoekende partij in de zaak nr. 1805 is houder van het diploma van opleiding tot ondernemingshoofd afgegeven voor het beroep van belastingconsulent en verklaart sinds 1987 werkzaam te zijn als belastingconsulente en zaakvoerster van de b.v.b.a. Fiscaliteit Van As G. Zij vordert de vernietiging van de artikelen 19, 3°, 4°, 5°, en 60, § 1, van de wet van 22 april 1999.

A.2.1. Volgens de Ministerraad is het beroep in de zaak nr. 1802 niet ontvankelijk.

De Ministerraad voert aan dat de verzoeker in die zaak in gebreke blijft aan te tonen dat de aangevochten bepalingen hem een nadeel kunnen berokkenen; derhalve doet hij niet blijken van het rechtens vereiste belang.

Bovendien voert de Ministerraad aan dat de middelen onduidelijk zijn.

A.2.2. Volgens de verzoeker in de zaak nr. 1802 staat het aan de Ministerraad zijn beweringen te bewijzen en maakt de Ministerraad niet aannemelijk dat de aangevochten norm hem niet ongunstig raakt.

De verzoeker somt een reeks feitelijke gegevens op. Hij is niet door het Beroepsinstituut van boekhouders (B.I.B.) erkend en zijn inschrijving is in 1996 geschrapt bij ontstentenis van betaling van de lidmaatschapsbijdrage. Een klacht tegen de verzoeker wegens het onwettig beoefenen van het beroep van boekhouder werd geseponeerd. «Om de titel van belastingconsulent te voeren moet verzoeker nu ofwel in het bezit zijn van een universitair diploma ofwel van een diploma van hoger onderwijs van universitair niveau en moet hem door het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (I.A.B.) die hoedanigheid verleend worden. Verzoeker bezit echter die diploma's niet en zal die waarschijnlijk, gelet op zijn leeftijd (59 jaar), nooit meer behalen.»

Hij verwijst nog naar de prejudiciële vraag ingeschreven onder nr. 1808 en acht het evident dat de bestreden normen hem ongunstig raken.

Wat de exceptie wegens onduidelijkheid van de middelen betreft, betoogt hij dat dit de Ministerraad niet heeft verhinderd om zijn verweer te voeren en dat niets de Ministerraad belet om opheldering te vragen.

#### *Ten aanzien van de tussenkomst van het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten*

A.3. Het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten (hierna ook: I.A.B.) heeft een memorie tot tussenkomst ingediend en een memorie van antwoord. Het I.A.B. wenst tussen te komen in verweer tegen de beroepen in de zaken nrs. 1796, 1798, 1799, 1800, 1801 en 1802.

Om zijn belang bij de tussenkomst te staven, voert het Instituut aan dat het evident is dat een gedeeltelijke vernietiging van de wet van 22 april 1999 zijn toestand en taak kan beïnvloeden, in het bijzonder rekening houdend met zijn opdracht om de titel van belastingconsulent toe te kennen aan wie voldoet aan de wettelijke vereisten.

#### *Ten aanzien van de middelen gericht tegen de bepalingen die het cumuleren van de titel van belastingconsulent en van erkend boekhouder of erkend boekhouder-fiscalist in de weg staan*

A.4.1. Verschillende verzoekende partijen vorderen de vernietiging van de artikelen 16 tot 33, en inzonderheid van artikel 19, van de wet van 22 april 1999, in zoverre die bepalingen zo worden begrepen dat de erkende boekhouders niet de bescherming van de titel van belastingconsulent kunnen krijgen zonder afstand te doen van hun erkenning als boekhouder.

A.4.2.1. De verzoeker in de zaak nr. 1796 voert in een eerste middel de schending aan van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Hij klaagt aan dat de aangevochten bepalingen, in de interpretatie die daaraan wordt gegeven door het I.A.B., het dragen van de titel en de uitoefening van het beroep van belastingconsulent gezamenlijk met het dragen van een andere titel voorbehoudt aan de accountants, met uitsluiting van alle andere titels, inzonderheid die van erkend boekhouder of erkend boekhouder-fiscalist, en dat het derhalve voor boekhouders niet mogelijk zou zijn om, zonder te verzaken aan hun hoedanigheid van boekhouder, de hoedanigheid van belastingconsulent te verkrijgen.

Volgens de verzoeker in de zaak nr. 1796 wordt aldus tussen twee categorieën van personen die zich in dezelfde omstandigheden bevinden een onderscheid gemaakt waarvoor geen objectieve en redelijke verantwoording bestaat in het licht van het doel van de wet van 22 april 1999. Die wet beoogt de bescherming van de belastingplichtige door het fiscale beroep te reglementeren en de uitoefening ervan te onderwerpen aan een kwalitatief en deontologisch toezicht door het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten. Het uitsluiten van de boekhouders en boekhouders-fiscalisten dient dat doel niet en er is derhalve geen redelijk verband van evenredigheid tussen dat doel en die maatregel.

A.4.2.2. De verzoeker in de zaak nr. 1798 voert in een tweede middel om analoge redenen de schending aan van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in zoverre uit de aangevochten bepalingen, in de interpretatie ervan door het I.A.B., voortvloeit dat een boekhouder die om de hoedanigheid van belastingconsulent verzoekt, moet verzaken aan zijn titel van erkend boekhouder. « Deze interpretatie [...] is discriminerend: een belastingconsulent kan boekhoudkundige activiteiten uitoefenen indien hij ook accountant is, maar niet als hij boekhouder is. »

A.4.2.3. De verzoekende partijen in de zaken nrs. 1799 en 1800 voeren in een eerste middel dezelfde grieven aan als die van het eerste middel in de zaak nr. 1796, maar dan inzonderheid gericht tegen artikel 19 van de wet van 22 april 1999.

A.4.2.4. In het enig middel in de zaak nr. 1801 worden dezelfde grieven aangevoerd.

A.4.3. Volgens de Ministerraad was het duidelijk de wil van de wetgever om te voorzien in een afzonderlijk beroep van belastingconsulent, waarvan de titel werd beschermd teneinde de belastingplichtige beter te beschermen.

Met dat doel voor ogen vermocht de wetgever de boekhouders voor de keuze te stellen om een inschrijving aan te vragen, hetzij als boekhouder-fiscalist, hetzij als belastingconsulent, zonder nog zelfstandige activiteiten als boekhouder te mogen uitoefenen. In het eerste geval is het voor de belastingplichtige duidelijk dat de dienstverlener in beginsel een boekhouder is die zich ook met fiscale aangelegenheden bezighoudt. In het tweede geval weet de belastingplichtige dat het gaat om een persoon die zich bezighoudt met de in artikel 38 van de wet van 22 april 1999 omschreven taken van belastingconsulenten.

Voor de Ministerraad is die maatregel niet onevenredig met het beoogde doel, te weten de bescherming van de belastingplichtige. De boekhouders-fiscalisten of zelfs de boekhouders mogen immers de activiteiten van belastingconsulent blijven uitoefenen. Alleen mogen zij niet de titel van belastingconsulent dragen.

In ondergeschikte orde doet de Ministerraad opmerken dat wordt gestreefd naar een verdergaande eenmaking van de dienstverlenende beroepen inzake boekhouding en fiscaliteit. Bij de wet van 22 april 1999 is bovendien een « interinstitutencomité » opgericht, dat de eenmaking van de verschillende instituten zal kunnen bespreken. De wetgever heeft aldus geopteerd voor een geleidelijk wegwerken van de verschillen tussen de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

A.4.4. Volgens de verzoeker in de zaak nr. 1796 berust de stelling van de Ministerraad dat het gelijktijdig lidmaatschap van het I.A.B. en van het Beroepsinstituut van erkende boekhouders en fiscalisten (hierna ook: B.I.B.F.) niet is toegestaan, op een interpretatie die niet steunt op de tekst van de wet.

Aangezien de wetgever streeft naar een eenmaking van alle instituten is het logisch de wet zo te interpreteren dat een gelijktijdig lidmaatschap wel degelijk mogelijk is. Nu de wet volgens de Ministerraad enkel het gebruik van de titel van belastingconsulent regelt en niet de uitoefening van de activiteiten van belastingconsulent, is het naar het oordeel van de verzoeker ook logisch de erkende boekhouders die aan de voorwaarden voldoen toe te laten tot het lidmaatschap van het I.A.B.

De verzoeker in de zaak nr. 1796 doet opmerken dat er, anders dan in beroepen waar onverenigbaarheden gelden, geen tegenstrijdigheid van belangen is bij het gelijktijdige uitoefenen van de beroepen van erkend boekhouder en belastingconsulent. Een erkend boekhouder die de toelating vraagt om de titel van belastingconsulent te voeren, drukt de wil uit om zich te conformeren aan de deontologische verplichtingen van zowel het I.A.B. als het B.I.B.F. De *ratio legis* die een onverenigbaarheid noodzakelijk zou maken, is te dezen dan ook niet voorhanden.

De interpretatie van het I.A.B. dat alleen de accountants hun titel mogen combineren met die van belastingconsulent, is discriminerend ten aanzien van de erkende boekhouders. In die interpretatie kunnen de erkende boekhouders enkel nog een erkenning als « fiscalist » krijgen, wat een minder ruime lading dekt dan die van belastingconsulent.

Volgens de verzoeker leidt de huidige regeling paradoxaal genoeg ertoe dat de belastingplichtige die een beroep doet op een erkend boekhouder wel de diensten van een belastingconsulent kan krijgen, maar niet de bescherming die gepaard gaat met een dienstverlening door een drager van de titel van belastingconsulent. De wetgever ontnemt de erkende boekhouder het recht om aan zijn cliënteel, door het voeren van de titel van

belastingconsulent, mee te delen dat zijn dienstverlening geschiedt onder de voorwaarden die aan belastingplichtigen een kwalitatief en deontologisch toezicht waarborgen.

De verzoeker in de zaak nr. 1796 besluit dat het discriminerend zou zijn als het niet de bedoeling was om de belastingplichtige te beschermen maar wel om aan de accountants een monopolie te geven inzake fiscale raadgeving.

A.4.5. De verzoekende partijen in de zaken nrs. 1799 en 1800 sluiten zich in hun memorie van antwoord aan bij de memorie van antwoord van de verzoekende partijen in de zaak nr. 1801.

Laatstgenoemde verzoekende partijen antwoorden op de memorie van de Ministerraad dat noch in de wet van 22 april 1999, noch in de parlementaire voorbereiding ervan te lezen staat dat de boekhouder een keuze moet maken of dat het lidmaatschap van slechts één instituut zou zijn toegestaan. Nog minder staat geschreven dat een boekhouder die zich op de lijst van belastingconsulenten wil laten inschrijven en die aan de voorwaarden voldoet, als zelfstandig boekhouder mag worden gebroodroofd.

De verzoekende partijen in de zaak nr. 1801 blijven erbij dat de aangevochten bepalingen discriminerend zijn in zoverre zij zo worden geïnterpreteerd dat de inschrijving van de boekhouders op de lijst van de belastingconsulenten impliceert dat zij aan hun titel van erkend boekhouder verzaken. Volgens hen kan het feit dat de zelfstandige boekhouder lid is van een ander instituut niet verantwoorden dat hij zich niet als belastingconsulent mag profileren. Het toezicht van zowel het I.A.B. als van het B.I.B.F. biedt voor de belastingplichtige bijkomende waarborgen. Een belastingconsulent die ook de titel van erkend boekhouder draagt, is voor zijn fiscale werkzaamheden onderworpen aan het I.A.B. en voor zijn boekhoudkundige aan het B.I.B.F.

Volgens de verzoekende partijen in de zaak nr. 1801 is het weigeren van een inschrijving omdat iemand ook toevallig lid is van een ander instituut tevens in strijd met de andere doelstelling van de wetgever, die erin bestaat de toenadering tussen de verschillende instituten te bevorderen.

Zij zijn van mening dat het eventuele verbod van cumulatie van de titels van belastingconsulent en van erkend boekhouder niet alleen onverantwoord is, maar ook onevenredig ten aanzien van het door de wetgever beoogde doel. De enige wettige manier om zich te profileren als hoog opgeleide specialist inzake fiscaliteit wordt hen ontnomen hoewel zij aan de gestelde voorwaarden voldoen.

A.4.6. Het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten is van oordeel dat er bezwaarlijk sprake kan zijn van een discriminatie tussen, enerzijds, de erkende boekhouders of erkende boekhouders-fiscalisten en, anderzijds, de accountants, omdat een erkend boekhouder die zou voldoen aan de wettelijke vereisten om belastingconsulent te worden, meteen zou voldoen aan de wettelijke vereisten om accountant te worden, aangezien die vereisten volgens artikel 19 van de wet van 22 april 1999 identiek zijn.

« Iemand die erkend boekhouder of boekhouder-fiscalist is kan dus, indien hij voldoet aan de door de wet gestelde voorwaarden om belastingconsulent te worden, naast de titel van belastingconsulent ook de titel van accountant bekomen en zijn activiteiten onder deze dubbele titel verder zetten. Hij zal evenwel afstand moeten doen van zijn titel van erkend boekhouder of van erkend boekhouder-fiscalist, maar dit is geenszins discriminerend, nu hij naast de titel van belastingconsulent de mogelijkheid heeft om de titel van accountant te bekomen en die laatste titel hem toelaat verder zijn activiteiten van boekhouder uit te voeren. » Die afstand is volgens het I.A.B. noodzakelijk, aangezien de wetgever het statuut van belastingconsulent heeft afgestemd op dat van accountant en het statuut van erkend boekhouder-fiscalist op dat van erkend boekhouder, met het oog op de transparantie in de fiscale dienstverlening.

In haar memorie van antwoord preciseert de tussenkomende partij dat de voormelde stelling enkel geldt voor de erkende boekhouder die buiten de overgangsregeling van artikel 60, § 1, van de wet van 22 april 1999 om de titel van belastingconsulent wenst te verkrijgen en niet voor de erkende boekhouder die op grond van die overgangsregeling de titel van belastingconsulent aanvraagt, zoals dat het geval is voor sommige verzoekende partijen.

De erkende boekhouder die op grond van de overgangsregeling de titel van belastingconsulent verkrijgt zonder te moeten voldoen aan de vereisten van artikel 19, 4° (stage) en 5° (bekwaamheidsexamen), voldoet niet aan de voorwaarden om de titel van accountant te verkrijgen, terwijl hij afstand zal moeten doen van zijn titel van erkend boekhouder. Dat is volgens het I.A.B. echter niet in strijd met de artikelen 10 en 11 van de



Grondwet : de door de wetgever gewilde transparantie in de fiscale dienstverlening zou tenietgaan indien een aparte categorie van personen de titels van erkend boekhouder en van belastingconsulent zou cumuleren. Het verbod tot cumulatie is evenredig met de beoogde transparantie, aangezien het enkel een weerslag heeft op de erkende boekhouders die een beroep doen op de tijdelijke overgangsregeling.

A.4.7. De verzoeker in de zaak nr. 1796 antwoordt ten aanzien van de tussenkomende partij dat de twee categorieën van personen (de accountants en de erkende boekhouders) die eenzelfde doel beogen, namelijk het verwerven van de titel van belastingconsulent, op gelijke wijze moeten worden behandeld. Allen die aan de toelatingsvoorwaarden voldoen, moeten op gelijke wijze de tweede titel kunnen verkrijgen, wat thans niet het geval is.

Volgens de verzoeker is het opleidingsniveau van de accountant die om de toekenning van een tweede titel als belastingconsulent verzoekt, niet relevant, aangezien een boekhouder met het oog op het verkrijgen van de titel van belastingconsulent een gelijk opleidingsniveau moet aantonen.

Er is dus wel degelijk een discriminatie in zoverre een boekhouder, in de interpretatie van het I.A.B., slechts de titel van belastingconsulent kan verwerven indien hij afstand doet van zijn hoedanigheid als erkend boekhouder.

A.4.8. De verzoeker in de zaak nr. 1798 stelt dat het I.A.B. thans een andere interpretatie geeft aan de aangevochten bepalingen wanneer het betoogt dat een erkend boekhouder die de titel van belastingconsulent verwerft zijn activiteiten als boekhouder kan voortzetten aangezien hij ook op de lijst van de accountants kan worden opgenomen omdat de voorwaarden daartoe dezelfde zijn als die voor de belastingconsulent.

De verzoeker wijst erop dat het I.A.B. voorheen geen gewag maakte van de mogelijkheid om ook de titel van accountant te verkrijgen en dat er eerst in een brief van 21 december 1999 - na het instellen van zijn beroep - sprake is van een stelsel van «bruggen» (« passerelles ») tussen het I.A.B. en het B.I.B.F. De nieuwe interpretatie van het I.A.B. is volgens de verzoeker in de zaak nr. 1798 niet langer discriminatoir.

Hij handhaaft zijn beroep evenwel in zoverre de aangevochten bepalingen alsnog zouden worden geïnterpreteerd in die zin dat zij de inschrijving zouden uitsluiten van erkende boekhouders die aan alle voorwaarden voldoen om op de lijst van belastingconsulenten te worden opgenomen, in zoverre zij afstand moeten doen van hun erkenning als boekhouder zonder zich gelijktijdig te mogen inschrijven als accountant in het raam van het overgangsstelsel ter uitvoering van artikel 60, § 1, van de wet van 22 april 1999.

A.4.9. De verzoekende partijen in de zaak nr. 1801, hierin gevolgd door de verzoekende partijen in de zaken nrs. 1799 en 1800, betwisten de argumenten van het I.A.B.

De stelling van de tussenkomende partij dat er geen discriminatie is omdat een erkend boekhouder die voldoet aan de vereisten om belastingconsulent te worden meteen ook voldoet aan de vereisten om accountant te worden, gaat volgens de verzoekende partijen zeker niet op voor de bestaande erkende boekhouders, aangezien de overgangsregeling van artikel 60, § 1, enkel geldt voor de titel van belastingconsulent en niet voor die van accountant. De erkende boekhouder die accountant wil worden, zou opnieuw stage moeten lopen en slagen voor een bekwaamheidsexamen. « Voor iemand die volop in het professionele leven staat is dit meestal - zeker als hij ook nog op een gevorderde leeftijd is - geen haalbare kaart meer. »

*Ten aanzien van de middelen gericht tegen de bepalingen in verband met de vereiste beroepservaring en diploma's*

A.5.1. Verschillende verzoekende partijen vorderen de vernietiging van artikel 60 van de wet van 22 april 1999.

A.5.2.1. De verzoekers in de zaken nrs. 1796, 1799 en 1800 voeren in een tweede middel de schending aan van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, doordat artikel 60 de Koning ertoe machtigt in een overgangsperiode toegangsvoorwaarden tot de titel van belastingconsulent te bepalen die afwijken van de wet van 22 april 1999 en Hem op grond daarvan ertoe machtigt bij koninklijk besluit te bepalen dat enkel de accountants diploma's « of » beroepservaring moeten hebben, terwijl anderen zowel bepaalde diploma's als beroepservaring moeten bezitten.

Voor de verzoekers bestaat er geen redelijk verband van evenredigheid tussen het beoogde doel, dat erin bestaat tijdens de overgangsperiode aan de beoefenaars van het beroep van belastingconsulent de mogelijkheid te bieden om de titel van belastingconsulent te verwerven zonder te moeten voldoen aan de voorwaarden van artikel 19 van de wet van 22 april 1999, en het aangewende middel, dat voor de accountants enkel een beroepservaring van 5 jaar vereist en voor anderen bovendien bepaalde diplomavereisten stelt.

A.5.2.2. De verzoeker in de zaak nr. 1798 voert in zijn eerste middel eveneens de schending aan van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet door artikel 60, doordat het de Koning ertoe machtigt de accountants vrij te stellen van enige diplomavereiste terwijl alle andere personen niet alleen beroepservaring maar ook een diploma moeten hebben om als belastingconsulent te kunnen worden erkend.

Hij doet opmerken dat bij de oprichting van het Instituut der accountants vijftien jaar geleden ook in een overgangsregeling was voorzien, waarbij diegenen die zes jaar beroepservaring hadden, werden vrijgesteld van enige diplomavereiste, zodat er accountants zijn die nooit een diploma hebben moeten voorleggen.

A.5.2.3. In een enig middel voert ook de verzoekende partij in de zaak nr. 1805 de schending aan van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet zowel door artikel 60 als door artikel 19, 3°, 4° en 5°, van de wet van 22 april 1999.

Volgens de verzoekende partij is het feit dat accountants indertijd zonder enige diplomavereiste en louter op basis van beroepservaring konden worden opgenomen op de lijst van de accountants en thans vanwege hun hoedanigheid van accountant opnieuw zonder diplomavereiste de hoedanigheid van belastingconsulent kunnen verkrijgen, discriminerend ten aanzien van anderen die reeds jaren actief zijn in boekhoudkundige en fiscale beroepen en meer bepaald als belastingconsulent, maar die niet kunnen bogen op de hoedanigheid van accountant of niet voldoen aan de gestelde diplomavereisten.

De verzoekende partij is van oordeel dat voldoende blijkt dat de verschillende behandeling niet verantwoord is ten aanzien van het door de wetgever nagestreefde doel. Voor haar staat minstens vast dat er geen redelijke verhouding van evenredigheid bestaat tussen de aangevochten bepaling en het door de wetgever wettig beoogde doel.

A.5.3.1. De Ministerraad is van oordeel dat het in de zaken nrs. 1796, 1798, 1799 en 1800 aangeklaagde onderscheid niet voortvloeit uit het aangevochten artikel 60, § 1, maar uit het koninklijk besluit van 4 mei 1999 betreffende het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, waarvoor het Hof niet bevoegd is. De wetsbepaling kan niet worden geacht de Koning ertoe te machtigen de artikelen 10 en 11 van de Grondwet te schenden.

In ondergeschikte orde betoogt de Ministerraad dat er geen schending is van de voormelde grondwetsartikelen: de wetgever vermocht voorwaarden te koppelen aan de uitoefening van een bepaalde beroepswerkzaamheid, zoals hij heeft gedaan in artikel 19 van de wet van 22 april 1999. Die toegangsvereisten, met inbegrip van de diplomavereisten bepaald bij koninklijk besluit van 22 november 1990, zijn objectief, redelijk verantwoord en staan in evenredigheid met de doelstelling die erin bestaat enkel personen toe te laten die voldoen aan de kwaliteitsvereisten die vandaan aan een belastingconsulent worden gesteld.

Volgens de Ministerraad gaan de verzoekers voorbij aan het feit dat ook personen die ingeschreven zijn op de lijst van de accountants evenzeer moeten voldoen aan diplomavereisten bepaald bij artikel 2 van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten.

Wat betreft de bijzondere categorie van accountants die reeds bij de oprichting van het Instituut der accountants werden ingeschreven zonder enige diplomavereiste en die de aangevochten overgangsmaatregel kunnen genieten, doet de Ministerraad opmerken dat die personen inmiddels reeds vijftien jaar het beroep hebben uitgeoefend onder toezicht van het Instituut, in het bijzonder op het vlak van de deontologie en de permanente vorming.

A.5.3.2. De Ministerraad geeft een analoog antwoord ten aanzien van het beroep in de zaak nr. 1805, met de precisering dat het in die zaak geformuleerde middel weliswaar ook artikel 19 aanvecht, maar in werkelijkheid enkel gericht is tegen de bepalingen ter uitvoering van artikel 60, § 1.

A.5.4. Het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten is van mening dat artikel 60 op zichzelf niets bevat dat in strijd zou zijn met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet en dat het feit dat artikel 2 van het koninklijk besluit van 4mei 1999 betreffende het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten discriminerend zou zijn - *quod non* - nog geen reden is om te besluiten dat de aangevochten wetsbepaling ongrondwettig zou zijn.

Enkel voor het geval waarin het Hof zou oordelen dat de grondwettigheid van de uitvoeringsbepaling een weerslag heeft op de grondwettigheid van de wetsbepaling, betoogt de tussenkomen partij dat artikel 2 van het voormelde besluit niet discriminerend is. In hoofddorde is er volgens het I.A.B. geen vergelijking mogelijk tussen accountants die reeds vijftien jaar onder toezicht hun beroep uitoefenen en andere personen. In ondergeschikte orde is er in ieder geval een objectieve en redelijke verantwoording om de eerstgenoemde categorie van personen toe te laten, in tegenstelling tot personen die niet op de lijst van de accountants waren opgenomen. Aangezien eenieder vóór de wet van 22 april 1999 zonder enig toezicht werkzaamheden als belastingconsulent kon uitoefenen, is een zelfs langdurige beroepsloopbaan niet van die aard dat ze voldoende waarborgen kan bieden wat de kennis van de betrokkene betreft. De middelen zijn dan ook proportioneel ten aanzien van het beoogde doel, te weten enkel bekwame personen toe te staan tijdens de overgangsperiode de wettelijk beschermde titel te verkrijgen.

A.5.5. De verzoekende partij in de zaak nr. 1796 stelt dat het aangeklaagde onderscheid wel degelijk mogelijk wordt gemaakt door de wet zelf. Het verzoekschrift is niet gericht tegen een uitvoeringsbesluit, maar tegen artikel 60 van de wet van 22 april 1999, aangezien die bepaling een discriminerende uitvoeringsbepaling mogelijk laat.

A.5.6. De verzoekende partij in de zaak nr. 1805 doet in haar memorie opmerken dat accountants slechts bijkomstig advies mogen verstrekken in belastingzaken (artikel 78, 5°, van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat). Voor haar blijft het discriminerend dat er accountants zijn die nooit een diploma hebben moeten voorleggen en thans op basis van beroepservaring - waarbij zij slechts bijkomstig met belastingzaken bezig waren - de titel van belastingconsulent kunnen verkrijgen, in tegenstelling tot personen die kunnen bogen op een jarenlange beroepsbezigheid als belastingconsulent, al dan niet onder toezicht, maar die de titel niet kunnen verwerven omdat zij niet over het vereiste diploma beschikken.

Dat onderscheid vindt volgens de verzoekende partij wel degelijk zijn oorsprong in artikel 19 (deels) en in artikel 60, § 1, van de wet van 22 april 1999. Zij erkent dat geopteerd moet worden voor een grondwetsconforme interpretatie, maar volgens haar moet ook worden geantwoord op de interpretatie die de Koning heeft gegeven aan de Hem verleende machtiging. « De ongrondwettigheid van het besluit, of beter van de interpretatie die de Koning gaf aan de hem door de Wet verleende macht, laat concluderen tot de onwettigheid ervan. » Een wettelijke bepaling die de Koning toestaat een discriminerende uitvoeringsmaatregel te nemen, is zelf discriminerend.

De verzoekende partij in de zaak nr. 1805 ontkent niet dat de wetgever voorwaarden mag koppelen aan de uitoefening van bepaalde beroepswerkzaamheden en die uitoefening afhankelijk kan maken van de inschrijving op een lijst, noch dat bepaalde diplomavereisten worden gesteld, maar acht het discriminerend dat diplomavereisten worden opgelegd aan de niet-accountants die de titel van belastingconsulent willen krijgen, terwijl dat niet hoeft voor accountants. « Daar waar de Ministerraad voorhoudt dat het normaal is dat niet-accountants aan bepaalde diplomavereisten dienen te voldoen, en dit in evenredigheid is met het beoogde doel, met name kwaliteitswaarborgen in te bouwen, zou dit dan niet nodig zijn voor accountants die nimmer aan enige diplomavereiste hebben dienen te voldoen ? »

De verzoekster doet ook opmerken dat het advies van de Hoge Raad voor de economische beroepen terzijde werd geschoven, waarin was voorgesteld in een overgangsmaatregel voor niet-accountants geen diplomavereisten op te leggen maar wel vijftien jaar beroepservaring.

Zij besluit dat er geen redelijke verantwoording is voor de ongelijke behandeling en dat de aangevochten artikelen als dusdanig in strijd zijn met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. Weliswaar wordt gesteld dat de wet enkel de titel reglementeert, maar de verzoekster is van mening dat zij haar beroep niet meer op zelfstandige basis zal kunnen uitoefenen, wat een zware beperking van haar professionele mogelijkheden betekent.

A.5.7. De verzoekende partijen in de zaken nrs. 1799 en 1800 sluiten zich in hun memorie van antwoord aan bij het standpunt van de verzoekende partij in de zaak nr. 1805.

#### *Zaak nr. 1802*

##### *Eerste middel*

A.6.1.1. In een eerste reeks grieven vordert de verzoeker in de zaak nr. 1802 de gehele vernietiging van de wet van 22 april 1999.

Hij klaagt aan dat de afdeling wetgeving van de Raad van State werd gevraagd om een « spoedbehandeling [...] overeenkomstig artikel 80 van de Grondwet ». Volgens de verzoeker schendt de aangevochten wet de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, « aangezien de beperking opgelegd aan de afdeling wetgeving van de Raad van State voor het criterium van onderscheid met behoorlijke wetten geen objectieve en redelijke verantwoording bestaat en deze verantwoording niet evenredig is met het doel en de gevolgen van de overwogen maatregel. »

Volgens hem is het eveneens discriminerend dat door de oprichting van het B.I.B.F. bij artikel 43 van de bestreden wet « aan de rechtzoekenden op een onverantwoorde manier rechtsmiddelen worden ontnomen ».

Hij klaagt ook aan dat er geen « regelgeving inzake interne en externe erkende boekhouders B.I.B. bestaat » en is van oordeel dat deze « normatieve leemte » de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt.

A.6.1.2. De Ministerraad doet opmerken dat het Hof niet bevoegd is om wetten af te keuren wegens het beweerde niet-vragen van een advies van de Raad van State. Ondergeschikt stelt de Ministerraad vast dat de verzoeker zich vergist wanneer hij stelt dat artikel 80 van de Grondwet aanleiding geeft tot een spoedadvies van de Raad van State. Volgens de Ministerraad kan niet worden ingezien welke discriminatie de verzoeker aanvoert, noch op welke wijze hij zou zijn benadeeld.

Wat betreft de oprichting van het B.I.B.F. bij artikel 43, antwoordt de Ministerraad dat de verzoeker niet aantoonst door welk verschil in behandeling hij wordt getroffen en op welke wijze er een discriminatie zou zijn.

De Ministerraad stelt ook vragen bij het belang van de verzoeker wat betreft de grief in verband met de normatieve leemte inzake interne en externe boekhouders. De verzoeker toont niet aan op welke wijze hij door dat verschil in behandeling persoonlijk wordt getroffen en op welke wijze het verschil een schending zou uitmaken van de aangevoerde bepalingen. Meest ondergeschikt betoogt de Ministerraad dat het Hof geen vernietiging kan uitspreken aangezien de vermeende schending voortkomt uit een normatieve leemte.

A.6.1.3. De verzoeker in de zaak nr. 1802 antwoordt dat zijn verweer niet van dezelfde kwaliteit kan zijn als wanneer de afdeling wetgeving van de Raad van State haar taak naar behoren had kunnen vervullen.

Hij klaagt aan dat het B.I.B.F. is opgericht op verzoek van een vereniging zonder winstoogmerk (v.z.w.) die niet voldoet aan de bij de v.z.w.-wet gestelde publicatievoorschriften en dat hij zijn bezwaren daartegen nog voor geen enkel rechtscollege heeft kunnen ontwikkelen.

Hij klaagt ook aan dat artikel 5 van de wet van 22 april 1999 externe en interne accountants en belastingconsulenten toelaat, maar dat boekhouding en boekhouding-fiscaliteit in ondergeschikt verband uitgesloten zijn.

##### *Tweede middel*

A.7.1. Dat middel is gericht tegen de artikelen 18, 46, tweede lid, en 58 van de wet van 22 april 1999.

Volgens de verzoeker schenden die bepalingen de artikelen 10 en 11 van de Grondwet « in zoverre de benaming van de handelswerkzaamheid verwarring schept met de titel van belastingconsulent of met de titel van boekhouder-fiscalist ». Naar zijn oordeel worden diezelfde grondwetsartikelen geschonden door artikel 58 « in zoverre een met erkende boekhouder-fiscalist verwarring scheppende term met een gevangenisstraf kan bestraft worden terwijl een met belastingconsulent verwarrende term niet met een gevangenisstraf wordt bestraft ».

A.7.2. De Ministerraad doet opmerken dat de verzoeker niet de titel van belastingconsulent, noch die van boekhouder-fiscalist voert en niet persoonlijk en rechtstreeks wordt geraakt.

A.7.3. De verzoeker in de zaak nr. 1802 verklaart wel een belang te hebben bij zijn middel aangezien hij een handelsactiviteit uitoefent die de accountants en belastingconsulenten eveneens uitoefenen. « Het probleem dat zich stelt is echter dat voor die handelsbedrijvigheid een soortnaam gebruikt wordt [die] voor de leden van de instituten als een beschermde titel wordt beschouwd en dat voor de niet-leden die benaming aanleiding geeft tot correctionele straffen, zelfs als deze benaming verwarrend zou zijn. »

#### *Derde middel*

A.8.1. In dat middel vordert de verzoeker de vernietiging van de artikelen 2 en 43 van de wet van 22 april 1999, wegens schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, « in zo verre de beoefenaars van het fiscaal recht moeten ingeschreven zijn op het tableau van een instelling van beoefenaars van het boekhoudrecht en geen afzonderlijke instelling mogen oprichten [...] ».

A.8.2. De Ministerraad antwoordt dat het de uitdrukkelijke wil van de wetgever was om het beroep van belastingconsulent te organiseren en om de titel ervan te beschermen. De omstandigheid dat de belastingconsulenten worden ondergebracht in het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten, doet volgens de Ministerraad geen afbreuk aan de eigen aard en functie van de belastingconsulenten.

A.8.3. De verzoeker in de zaak nr. 1802 vindt het vreemd dat voor de bescherming van de accountants en de belastingconsulenten niet de «wet-Verhaegen» (kaderwet van 1 maart 1976 tot reglementering van de bescherming van de beroepstitel en van de uitoefening van de dienstverlenende intellectuele beroepen) werd toegepast, maar twee afzonderlijke wetten (de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat en de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen) zijn aangenomen.

#### *Vierde middel*

A.9.1. Volgens de verzoeker worden de artikelen 10 en 11 van de Grondwet geschonden door artikel 50, § 1, 3°, doordat de bijdrage van de belastingconsulenten wordt vastgesteld door de algemene vergadering en de bijdrage van de boekhouders-fiscalisten door de Nationale Raad. Diezelfde grondwetsartikelen zouden ook geschonden worden door artikel 58, tweede lid, in zoverre het de « Uitvoerende Kamer nog toelaat om bij niet-betaling van de bijdrage de leden van het tableau te schrappen [...] ».

A.9.2. De Ministerraad reageert op dezelfde wijze als ten aanzien van het tweede middel (A.7.2).

A.9.3. De verzoeker in de zaak nr. 1802 herhaalt wat hij reeds naar aanleiding van het tweede middel antwoordde. Hij verklaart dat hij « van het tableau werd geschrapt omdat hij de overdreven hoge en eenvormige bijdrage wenste te betwisten ».

#### *Vijfde middel*

A.10.1. In dat middel klaagt de verzoeker aan dat een bepaling als die van artikel 19, 6°, volgens welke de belastingconsulenten de eed moeten afleggen, niet te vinden is voor de erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten.

A.10.2. Volgens de Ministerraad heeft de verzoeker geen belang bij dat middel.

Ten gronde is de Ministerraad van oordeel dat de wetgever de eed mag opleggen aan de externe accountants en belastingconsulenten, die in volle onafhankelijkheid werken en een controlerende functie hebben.

De Ministerraad doet ook opmerken dat de verzoeker niet aanklaagt dat de externe accountants en belastingconsulenten de eed moeten afleggen, maar wel dat boekhouders dat niet moeten doen, zodat hij zich beklagt over een lacune in de wetgeving, die geen aanleiding kan geven tot vernietiging van de aangevochten bepaling.

A.10.3. De verzoeker in de zaak nr. 1802 verklaart wel belang te hebben bij dit middel, aangezien hem « nog terecht eerherstel kan verleend worden ». Hij stelt dat nergens blijkt dat voor de in artikel 37 bepaalde werkzaamheid de eed moet worden afgelegd.

#### *Zesde middel*

A.11.1. In dat middel wordt de vernietiging gevorderd van artikel 50, § 1, 1°, wegens schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, omdat de boekhouder-fiscalist zijn burgerlijke beroepsaansprakelijkheid moet verzekeren door een verzekeringsovereenkomst die goedgekeurd werd door de Nationale Raad van het Beroepsinstituut, terwijl voor de belastingconsulent geen dergelijke bepaling bestaat.

A.11.2. Naar de mening van de Ministerraad mist dat middel feitelijke grondslag : externe accountants en externe belastingconsulenten moeten zich eveneens verzekeren voor hun burgerlijke aansprakelijkheid (artikel 33 van de wet van 22 april 1999). Interne accountants of belastingconsulenten moeten dat niet, evenmin als interne boekhouders of boekhouders-fiscalisten.

A.11.3. Voor de verzoeker in de zaak nr. 1802 is er geen reden waarom aan interne fiscale bedrijfsjuristen, belastingconsulenten, boekhouders en boekhouders-fiscalisten niet dezelfde verzekeringsplicht wordt opgelegd als aan externe.

#### *Zevende middel*

A.12.1. Dat middel is gericht tegen artikel 53 van de wet van 22 april 1999, waarbij het interinstitutencomité wordt opgericht.

« Aangezien deze regelgeving belangenvermenging niet uitsluit, zoals bijvoorbeeld dat de voorzitter van het B.I.B.F. [...] geen accountant [mag] zijn, is deze bepaling in strijd met het beginsel van de gelijkheid en de niet-discriminatie [...] », aldus de verzoeker.

A.12.2. Volgens de Ministerraad toont de verzoeker niet aan op welke wijze die bepaling voor hem griefhoudend zou zijn, en evenmin op welke wijze de vermeende belangenvermenging een schending zou uitmaken van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. De Ministerraad stelt ook dat belangenvermenging niet kan worden vermoed.

A.12.3. De verzoeker in de zaak nr. 1802 antwoordt dat de kans op belangenconflicten zeer groot is doordat de voorzitters van het B.I.B.F. ook accountants zijn en niet uitsluitend erkende boekhouders.

#### *Achtste middel*

A.13.1. In dat middel doet de verzoeker opmerken dat voor de boekhouders-fiscalisten bij artikel 52, § 1, tweede lid, van de wet van 22 april 1999 een termijn van zes maanden wordt toegekend om hun inschrijving aan te vragen in de overgangsregeling, in tegenstelling tot de termijn van achttien maanden bepaald in artikel 60, § 1. De verzoeker voert de schending aan van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in zoverre aan de boekhouders-fiscalisten niet eenzelfde termijn wordt toegekend als aan de accountants.

Hij voert ook de schending aan van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet « in zoverre de bestreden bepalingen voor de belastingconsulenten niet dezelfde soepele overgangsmaatregelen bevatten als destijds voor de accountants [...] » alsook in zoverre zij « voor de boekhouders-fiscalisten niet dezelfde soepele overgangsmaatregelen bevatten als destijds voor de boekhouders [...] ».

A.13.2. Wat het eerste onderdeel betreft, stelt de Ministerraad dat het in beginsel aan de wetgever toekomt om het tijdstip te kiezen waarop een wet uitwerking heeft. Het komt ook de wetgever toe te voorzien in de overgangsperiode die hij nuttig acht. De termijn van zes maanden is volgens de Ministerraad niet onredelijk kort voor personen wier beroep reeds gereguleerd en beschermd was, in vergelijking tot de belastingconsulenten, waarvan de titel voorheen niet beschermd was.

Wat het tweede onderdeel betreft, wijst de Ministerraad erop dat het Hof zich reeds herhaaldelijk onbevoegd verklaarde om in de tijd onderscheiden regelingen te toetsen aan het gelijkheidsbeginsel. Voorheen bestaande overgangsmaatregelen kunnen immers niet zonder meer worden vergeleken met de thans ingevoerde overgangsmaatregelen.

A.13.3. De verzoeker in de zaak nr. 1802 wijst erop dat enkel de titel van « erkende boekhouder B.I.B. » beschermd werd en niet de titel van boekhouder-fiscalist, noch die van belastingconsulent.

Hij stelt ook dat de aangeklaagde discriminatie niet zozeer ligt in de onderscheiden behandeling van belastingconsulenten (achttien maanden) en boekhouders-fiscalisten (zes maanden), maar wel in de verschillende behandeling voor het voeren van de titel van accountant en « erkende boekhouder B.I.B. ».

#### *Negende middel*

A.14.1. In dat laatste middel wordt de schending aangevoerd van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet door de artikelen 38, 49 en 50, §3, van de wet van 22 april 1999, waaruit volgens de verzoeker in de zaak nr. 1802 voortvloeit dat «de beoefenaar van het fiscaal recht eerst zal moeten bewijzen dat hij tevens het boekhoudrecht beoefent vooraleer hij het fiscaal recht wettelijk mag beoefenen, en om als erkende boekhouder erkend te worden [...] eerst stage [moet] worden gelopen », terwijl « destijds geen enkel bewijs inzake fiscaliteit vorgelegd [moest] worden » en de accountants enkel aanvullend advies verstrekken in belastingzaken.

A.14.2. De Ministerraad doet opmerken dat de wet van 22 april 1999 niet het beroep van belastingconsulent beschermt, maar enkel het voeren van de titel ervan. Volgens de Ministerraad kan de verzoeker zijn beroep wel degelijk blijven uitoefenen zonder hiervoor ingeschreven te zijn.

Wat de vergelijking betreft met de erkenning van boekhouders en accountants « destijds », verwijst de Ministerraad naar zijn weerlegging van het vorige middel.

A.14.3. De verzoeker in de zaak nr. 1802 wijst erop dat de kaderwet van 1 maart 1976, die zowel de beroepstitel als de uitoefening van het beroep van boekhouder-fiscalist beschermt, niet is opgeheven. Nu belastingconsulenten en boekhouders-fiscalisten zich met dezelfde werkzaamheden bezighouden, is het volgens hem niet redelijk om verschillende titels te gebruiken.

- B -

#### *Ten aanzien van de ontvankelijkheid en van het onderwerp van de beroepen*

B.1.1. In de zaken nrs. 1796, 1798, 1799, 1800, 1801 en 1805 wordt de vernietiging gevorderd van de artikelen 16 tot 33 en van artikel 60 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen of van sommige van die bepalingen.

De verzoeker in de zaak nr. 1802 vordert de vernietiging van de voormelde wet in haar geheel, of van de artikelen 2, 6, 18, 19, 3° tot 6°, 38, 43, 46, tweede lid, 49, 50, § 1, 1° en 3°, en § 3, 52, § 1, tweede lid, 53, 58, tweede lid, 59 en 60, § 1.

B.1.2. Volgens de Ministerraad is het beroep in de zaak nr. 1802 niet ontvankelijk bij gebrek aan belang, omdat de verzoeker niet aantoont hoe de aangevochten bepalingen hem een nadeel kunnen berokkenen.

B.1.3. De verzoeker in de zaak nr. 1802, die verklaart beroepsmatig raadgever te zijn «in fiscale en sociale aangelegenheden», kan door de aangevochten wet ongunstig in zijn situatie worden geraakt, in zoverre hij - bij ontstentenis van een voor hem gunstig overgangsstelsel - niet in aanmerking komt voor het dragen van een van de door de wet beschermde titels die hij kon ambiëren en in zoverre hij niet langer beroepswerkzaamheden mag uitoefenen die door de aangevochten bepalingen worden voorbehouden aan bepaalde categorieën van personen.

De exceptie van niet-ontvankelijkheid wordt verworpen.

B.1.4. De exceptie van de Ministerraad dat de middelen in de zaak nr. 1802 onduidelijk zijn, wordt bij het onderzoek van elk van die middelen behandeld.

*Ten aanzien van de middelen gericht tegen de bepalingen die het cumuleren van de titel van belastingconsulent en van erkend boekhouder of erkend boekhouder-fiscalist in de weg staan*

B.2.1. De verzoekende partijen in de zaken nrs. 1796, 1798, 1799, 1800 en 1801 voeren aan dat de artikelen 10 en 11 van de Grondwet geschonden worden door de artikelen 16 tot 33, in het bijzonder door artikel 19 van de wet van 22 april 1999, in zoverre daaruit voortvloeit dat de erkende boekhouders niet de bescherming van de titel van belastingconsulent kunnen krijgen zonder afstand te doen van hun hoedanigheid van boekhouder, terwijl accountants hun titel wel mogen cumuleren met die van belastingconsulent.

B.2.2. De wet van 22 april 1999 richt twee instituten op : enerzijds, het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten (I.A.B.) en, anderzijds, het Beroepsinstituut van erkende boekhouders en fiscalisten (B.I.B.F.).



Die instituten zien toe op de opleiding en de permanente organisatie van een korps van specialisten in de voormelde beroepscategorieën (accountant en/of belastingconsulent, erkend boekhouder of erkend boekhouder-fiscalist).

De aangevochten artikelen 16 tot en met 33 van de wet van 22 april 1999 bevatten de gemeenschappelijke bepalingen voor accountants en belastingconsulenten (titel III). Zij handelen over de titels van accountant en belastingconsulent (hoofdstuk I), de stage voor accountants en belastingconsulenten (hoofdstuk II) en over de uitoefening van functies als accountant en belastingconsulent (hoofdstuk III).

De verzoekende partijen vechten «inzonderheid» artikel 19 aan, dat bepaalt onder welke voorwaarden het I.A.B. de hoedanigheid van «accountant en/of belastingconsulent» verleent aan natuurlijke personen die daarom verzoeken.

Wat het al dan niet cumuleren van hoedanigheden betreft, bepalen het tweede en het derde lid van artikel 19 :

«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. [...] »

Uit het standpunt van het tussengekomen Instituut van de accountants en de belastingconsulenten - daarin niet tegengesproken door de Ministerraad - alsook uit de stukken van het dossier blijkt dat de aangevochten wet zo wordt geïnterpreteerd dat het verwerven van de hoedanigheid van belastingconsulent het verlies van de erkenning als boekhouder of boekhouder-fiscalist meebrengt.

B.2.3. 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).

Los van de reglementering betreffende de bedrijfsrevisoren (wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat), worden door de aangevochten wet twee nieuwe beroepstitels ingevoerd, namelijk die van belastingconsulent en van erkend boekhouder-fiscalist, naast de reeds beschermde titels van accountant (artikelen 69 en volgende van de voormelde wet van 21 februari 1985) en van «erkende boekhouder B.I.B. » (koninklijk besluit van 19 mei 1992 tot bescherming van de beroepstitel en van de uitoefening van het beroep van boekhouder, genomen ter uitvoering van de kaderwet van 1 maart 1976).

Er is geen gevolg gegeven aan de vraag tot oprichting van een afzonderlijk instituut voor de belastingconsulenten (*ibid.*, nr. 1923/1, pp. 2-3). Daarentegen werd geopteerd voor een reglementering voor de belastingconsulent die geïnspireerd is op die van de accountants, terwijl het statuut van de erkende boekhouders-fiscalisten is afgestemd op dat van de erkende boekhouders.

Een voor de accountants en belastingconsulenten gemeenschappelijk instituut (I.A.B.) ziet toe op de bekwaamheid, onafhankelijkheid en professionele rechtschapenheid van haar leden (artikel 2), terwijl die opdracht ten aanzien van de erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten aan het B.I.B.F. is toevertrouwd (artikel 44). De wetgever heeft het voornemen geuit om op termijn te komen tot één enkel instituut voor al de voormelde beroepen (*ibid.*, nr. 1923/1, pp. 2 en 4; nr. 1923/3, pp. 2-3).

De wetgever heeft voorzien in de mogelijkheid om, althans in bepaalde gevallen, meer dan één titel te dragen: de hoedanigheid van accountant kan worden gecumuleerd met die van bedrijfsrevisor (artikel 19, tweede lid). De hoedanigheden van bedrijfsrevisor en belastingconsulent zijn daarentegen onverenigbaar (artikel 19, derde lid). Dat een belastingconsulent tevens accountant kan zijn en omgekeerd, blijkt zowel uit de tekst van

artikel 5 als uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 22 april 1999 (*ibid.*, nr. 1923/1, p. 3).

In de gestelde interpretatie, die uit de algemene economie van de aangevochten wet kan worden afgeleid, staan de aangevochten bepalingen eraan in de weg dat de erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten die kiezen voor de hoedanigheid van belastingconsulent hun vroegere hoedanigheid zouden behouden, terwijl de hoedanigheden van accountant en van belastingconsulent wel gecumuleerd kunnen worden.

Aldus beschouwd vloeit uit de betwiste bepalingen een verschil in behandeling voort waarvan het Hof dient te beoordelen of het verantwoord is.

B.2.4. Tussen, enerzijds, de accountants en, anderzijds, de erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten bestaat een objectief verschil dat redelijkerwijze verantwoordt waarom de enen wel tevens de titel van belastingconsulent kunnen dragen en de anderen niet. Dat verschil houdt verband met de keuze van de wetgever om het statuut van belastingconsulent af te stemmen op dat van de accountants en dat van de erkende boekhouders-fiscalisten op dat van de erkende boekhouders, elk met een eigen instituut en lidmaatschap. De wetgever was zich ervan bewust dat bepaalde mogelijke neveneffecten moesten worden vermeden, « zoals een leegloop van de bestaande Instituten ten voordele van het nieuwe Instituut, of zoals een massaal dubbel lidmaatschap dat het deontologisch toezicht behoorlijk bemoeilijkt » (*ibid.*, nr. 1923/1, p. 3).

Het Hof merkt op dat artikel 48 van de wet van 22 april 1999 bepaalt dat onder andere de accountants (maar niet de belastingconsulenten) de beroepswerkzaamheden van boekhouder mogen uitoefenen zonder bij het B.I.B.F. ingeschreven te zijn, in welk geval zij niet gemachtigd zijn de desbetreffende titel te gebruiken. De bewoordingen van dat artikel sluiten niet uit dat accountants zouden worden ingeschreven op het tableau van het B.I.B.F. en de titel van erkend boekhouder of erkend boekhouder-fiscalist zouden gebruiken zonder afstand te doen van hun eerste hoedanigheid, evenmin als de bewoordingen van artikel 19 niet uitsluiten dat erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten (die voldoen aan de voorwaarden) zouden worden ingeschreven op de lijst van de belastingconsulenten bij het I.A.B.

Terwijl het voorheen nog mogelijk bleek dat accountants ingeschreven waren bij het vroegere Beroepsinstituut van boekhouders (B.I.B.) - al blijkt uit de door de partijen voorgelegde stukken dat reeds maatregelen werden genomen om die cumulering af te bouwen -, vloeit thans uit de algehele economie van de wet van 22 april 1999 voort dat het niet langer mogelijk is ingeschreven te zijn bij het B.I.B.F. zonder afstand te doen van de titel van accountant. Het stelsel van de aangevochten wet zou immers alle coherentie ontberen indien, enerzijds, artikel 19 ervan zo zou worden begrepen dat de erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten afstand moeten doen van hun hoedanigheid als zij willen worden ingeschreven bij het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten en, anderzijds, artikel 48 zo zou worden gelezen dat accountants zouden kunnen worden ingeschreven bij het Beroepsinstituut van erkende boekhouders en fiscalisten zonder afstand te moeten doen van hun hoedanigheid van accountant.

B.2.5. Het Hof dient evenwel nog te onderzoeken of de aangeklaagde maatregel niet onevenredig is met de doelstelling van de wetgever.

De bescherming van de titel van belastingconsulent doet geen afbreuk aan de bescherming van het beroep en van de titel van erkend boekhouder of boekhouder-fiscalist. 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. Erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten mogen, zoals de accountants, de in artikel 38 van de wet van 22 april 1999 opgesomde activiteiten van belastingconsulent uitoefenen (artikel 49, laatste streepje, bepaalt dit trouwens uitdrukkelijk), maar zij mogen dan niet de titel van belastingconsulent of een daarmee verwarring stichtende benaming gebruiken, evenmin als de accountants die de beroepswerkzaamheden van boekhouder uitoefenen, de desbetreffende titel van erkend boekhouder mogen gebruiken.

Weliswaar kunnen erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten die voor het overige in aanmerking zouden komen om als belastingconsulent erkend te worden niet het voordeel van die titelbescherming cumuleren met hun eerste hoedanigheid, maar de wetgever heeft nu eenmaal geopteerd voor een gefaseerd optreden met behoud, in een eerste fase, van twee afzonderlijke instituten met een onderscheiden lidmaatschap.

Uit hetgeen voorafgaat volgt dat het niet onevenredig is dat de bestreden bepalingen, in de gegeven interpretatie, eraan in de weg staan dat de erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten die kiezen voor de hoedanigheid van belastingconsulent hun vroegere hoedanigheid zouden behouden.

B.2.6. De middelen kunnen niet worden aangenomen.

*Ten aanzien van de middelen gericht tegen de bepalingen in verband met de vereiste beroepservaring en diploma's*

B.3.1. Een aantal van de verzoekende partijen vordert de vernietiging van de bepalingen van artikel 19, 3°, 4° en 5°, (zaak nr. 1805) en/of van artikel 60 (zaken nrs. 1796, 1799, 1800 en 1805), die luiden :

(artikel 19:) «Het Instituut verleent aan een natuurlijke persoon die hierom verzoekt, de hoedanigheid van accountant en/of belastingconsulent, indien hij aan de volgende voorwaarden voldoet :

[...]

3° In het bezit zijn van een Belgisch universitair diploma of een Belgisch diploma van hoger onderwijs van universitair niveau, afgegeven na ten minste vier jaar studie in een van de door de Koning te bepalen disciplines, of van een diploma van hoger economisch onderwijs, afgegeven door een door de Koning daartoe erkende instelling, of van een diploma van gegradueerde, uitgereikt door een hogeschool binnen het studiegebied handelswetenschappen en bedrijfskunde van één cyclus of voldoen aan de door de Koning vastgestelde voorwaarden inzake diploma en/of ervaring. In het buitenland afgegeven diploma's in dezelfde disciplines worden aanvaard mits hun gelijkwaardigheid vooraf door de bevoegde Belgische overheid werd erkend. De Koning kan de Raad van het Instituut machtigen in individuele gevallen de gelijkwaardigheid van de in het buitenland afgegeven diploma's te aanvaarden.

4° De bij het stagereglement ingerichte stage hebben beëindigd.

5° Geslaagd zijn voor een bekwaamheidsexamen waarvan het programma, de voorwaarden en de examenjury door de Koning worden vastgesteld en die zijn afgestemd op de hoedanigheid van accountant en belastingconsulent, waarbij in voorkomend geval de ervaring als lid van het Instituut wordt gevaloriseerd. »

(artikel 60, §1:) « Voor de periodes waarvan Hij de duur bepaalt en die samen een duur van drie jaar vanaf de inwerkingtreding van deze wet niet mogen overschrijden, kan de Koning op grond van criteria die rekening houden met de diploma's en/of de beroepservaring van de kandidaat, toegangsvoorwaarden tot de titel van belastingconsulent bepalen die afwijken van deze wet. »

B.3.2. Ter uitvoering van het voormelde artikel 60, §1, is bij artikel 2 van het koninklijk besluit van 4 mei 1999 betreffende het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten

« [...] vrijgesteld van de bij artikel 19, 3°, 4° en 5° van de wet vastgestelde voorwaarden, elke persoon die binnen een termijn van achttien maanden, te rekenen vanaf de inwerkingtreding van de wet, zijn kandidatuur stelt en die

- hetzij 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, uit te oefenen en ingeschreven is op de lijst van de accountants bedoeld in artikel 5 van de wet;

- hetzij het bewijs levert 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 ».

B.3.3. De verzoekende partijen achten zich als erkende boekhouders gediscrimineerd in zoverre de overgangsbepaling van artikel 60 de Koning ertoe machtigt van de wet van 22 april 1999 afwijkende toelatingsvoorwaarden tot de titel van belastingconsulent te bepalen waarbij de accountants hetzij een diploma, hetzij beroepservaring moeten hebben, terwijl andere categorieën van personen, zoals de verzoekers, zowel bepaalde diploma's als beroepservaring moeten hebben.

De verzoekende partij in de zaak nr. 1805 wijst erop dat destijds bij de oprichting van het Instituut der accountants ook al in een overgangsregeling was voorzien, waarbij diegenen die zes jaar beroepservaring hadden, werden vrijgesteld van enig diplomavereiste, zodat er accountants zijn die nooit een diploma hebben moeten voorleggen.

B.3.4. De Ministerraad en het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten voeren aan dat de aangevochten wetsbepalingen zelf niet discriminerend zijn en dat de grieven in werkelijkheid gericht zijn tegen het uitvoeringsbesluit van 4 mei 1999.

B.3.5. Artikel 60 machtigt de Koning ertoe in een overgangsperiode van maximaal drie jaar toegangsvoorwaarden te bepalen die afwijken van de wet van 22 april 1999 « op grond van criteria die rekening houden met de diploma's en/of de beroepservaring van de kandidaat ».

Het Hof kan geen uitspraak doen over besluiten ter uitvoering van de wet, maar het kan wel, zoals te dezen, beoordelen of het aangeklaagde artikel 60 al dan niet discriminerend is in zoverre het de Koning ertoe machtigt het door de verzoekende partijen aangeklaagde verschil in behandeling te maken tussen accountants, die de titel van belastingconsulent kunnen verwerven louter op basis van beroepservaring, en andere categorieën van personen, zoals de erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten, die daartoe zowel over diploma's als over beroepservaring moeten beschikken.

B.3.6. Zoals reeds gesteld (B.2.4) heeft de wetgever het statuut van belastingconsulent afgestemd op dat van de accountants en dat van de erkende boekhouders-fiscalisten op dat van de erkende boekhouders, elk met een eigen instituut en lidmaatschap.

B.3.7. Het verschil in behandeling op basis van de hoedanigheid van accountant inzake de toetredingsvoorwaarden tijdens de overgangsperiode is objectief en kan redelijk worden verantwoord op grond van de voormelde bedoeling van de wetgever om de beroepen van accountant en belastingconsulent meer nog dan de andere reeds op elkaar af te stemmen. Met de Ministerraad moet worden opgemerkt dat de accountants hun beroepservaring enkel hebben kunnen verwerven onder het toezicht van het in het nieuwe instituut opgegangene Instituut der accountants (met inachtneming dus van de daarbij geldende regels voor de uitoefening van het beroep, onder meer inzake deontologie en permanente vorming), waarbij enkel diegenen die bij de oprichting van dat Instituut over zes jaar beroepservaring beschikten, zijn vrijgesteld van de diplomavereisten voor accountants en inmiddels bovendien over vijftien jaar beroepservaring als accountant beschikken.

Voorts is het niet onevenredig dat de wetgever, die de kwaliteit van de beroepsbeoefenaars wilde waarborgen en die de toetredingsvoorwaarden tot de titel van belastingconsulent vermocht te laten bepalen door de Koning op basis van de diploma's en/of de beroepservaring van de kandidaten - hetgeen niet betwist wordt - ook voor een overgangperiode zowel diploma's als beroepservaring kon laten eisen van de kandidaten en enkel voor de accountants geen bijkomende diplomavereisten heeft laten stellen. Het Hof merkt op dat de toetredingsvoorwaarden in ieder geval gunstiger zijn tijdens de overgangperiode dan in het gewone stelsel, waarin ze dezelfde zijn voor de accountants als voor andere beroepscategorieën. Zoals reeds gezegd (B.2.5) doet de aangevochten wet in ieder geval geen afbreuk aan de bescherming van het beroep en van de titel van erkend boekhouder of erkend boekhouder-fiscalist en is aan de belastingconsulenten geen monopolie van hun werkzaamheden verleend, maar wordt enkel hun titel beschermd.

B.3.8. De middelen kunnen niet worden aangenomen.

*Zaak nr. 1802*

*Eerste, vierde en zevende middel*

B.4. In die middelen voert de verzoekende partij in de zaak nr. 1802 allerlei grieven aan waarin weliswaar een schending van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel wordt aangeklaagd, maar waarin niet wordt uiteengezet welke twee categorieën van personen met elkaar moeten worden vergeleken en in welk opzicht de in die middelen aangevochten bepalingen een verschil in behandeling teweegbrengen dat discriminerend zou zijn.

Met de Ministerraad moet worden vastgesteld dat die middelen onduidelijk zijn en dus niet kunnen worden onderzocht.

B.5. De verzoekende partij in de zaak nr. 1802 vordert de gehele vernietiging van de wet en in tweede instantie van een aantal bepalingen ervan. Nu enkel het eerste middel tegen de gehele wet is gericht en dat middel niet ontvankelijk is, onderzoekt het Hof enkel nog de hiernavolgende bepalingen in zoverre daartegen ontvankelijke middelen worden aangevoerd.



### *Tweede middel*

B.6.1. Volgens dat middel schenden de artikelen 18, 46, tweede lid, en 58 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet «in zoverre de benaming van de handelswerkzaamheid verwarring schept met de titel van belastingconsulent of met de titel van boekhouder-fiscalist» (eerste onderdeel) en «in zoverre een met erkende boekhouder-fiscalist verwarring scheppende term met een gevangenisstraf kan bestraft worden terwijl een met belastingconsulent verwarrende term niet met een gevangenisstraf wordt bestraft» (tweede onderdeel).

B.6.2. Artikel 18 van de wet van 22 april 1999 bepaalt :

«Buiten de personen met de hoedanigheid van accountant en/of belastingconsulent, mag niemand een term gebruiken die verwarring kan scheppen met de titel van accountant of belastingconsulent.»

Artikel 46, tweede lid, bepaalt :

«Niemand mag bovendien de beroepstitel voeren van 'erkende boekhouder-fiscalist' of 'stagiair boekhouder-fiscalist' of een andere titel die tot verwarring zou kunnen leiden, als hij geen erkende boekhouder is en als hij niet ingeschreven is op het tableau van 'erkende boekhouders-fiscalisten', of op de lijst van 'stagiairs boekhouders-fiscalisten' gehouden door het Beroepsinstituut.»

Artikel 58, eerste en tweede lid, bepaalt :

«Wie zich publiekelijk en onrechtmatig de hoedanigheid toeëigent van accountant of belastingconsulent, of wie de artikelen 16, 17, 18 en 37 overtreedt, wordt gestraft met een geldboete van 200 frank tot 1000 frank.

De artikelen 10, 12 en 13 van de kaderwet van 1 maart 1976 tot reglementering van de bescherming van de beroepstitel en van de uitoefening van de dienstverlenende intellectuele beroepen zijn van toepassing op de erkende boekhouders en op de erkende boekhouders-fiscalisten.»

Artikel 10 van de voormelde kaderwet van 1 maart 1976 stelt onder meer het zich openbaar toe-eigenen van een op basis van die wet beschermde beroepstitel zonder daartoe gemachtigd te zijn strafbaar met gevangenisstraffen van acht dagen tot drie maanden en geldboetes van 200 tot 2.000 frank of met een van die straffen.

B.6.3. 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 boekhouder-fiscalist vermocht te beschermen, heeft in de artikelen 38 en 49 de functies van belastingconsulent, respectievelijk van boekhouder omschreven. Hij heeft beroepsinstituten opgericht die instaan voor een kwaliteitsvolle beroepsuitoefening door specialisten en die toezien of aan alle toetredingsvereisten (onder meer inzake diploma's, stage en bekwaamheidsexamen) is voldaan.

Aldus heeft de wetgever de criteria bepaald aan de hand waarvan een objectief 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. Het is niet onevenredig de bescherming afdwingbaar te stellen door het zich onrechtmatig openbaar toe-eigenen van een beschermde beroepstitel of van een daarmee verwarring stichtende benaming strafbaar te stellen. Het staat aan de beroepsinstituten en, in geval van vervolging, aan de strafrechter om op objectieve wijze te beoordelen of de *in concreto* gebruikte benaming al dan niet verwarring kan stichten met de beschermde titel.

Het eerste onderdeel van het middel is niet gegrond.

B.6.4.1. Met de verzoekende partij (tweede onderdeel van het middel) moet worden vastgesteld dat er inzake strafbaarstelling een verschil is tussen, enerzijds, het zich onrechtmatig toe-eigenen van de hoedanigheid van accountant of belastingconsulent, dat strafbaar is met een geldboete van 200 tot 1.000 frank, en, anderzijds, het zich onrechtmatig toe-eigenen van een met toepassing van de kaderwet van 1 maart 1976 beschermde beroepstitel, inzonderheid die van erkend boekhouder of erkend boekhouder-fiscalist, dat zowel strafbaar is met correctionele gevangenisstraffen van acht dagen tot drie maanden en geldboetes van 200 tot 2.000 frank of met een van die straffen alleen.

Zoals reeds gezegd (B.2.4) heeft de wetgever het statuut van belastingconsulent afgestemd op dat van de accountants en het statuut van de erkende boekhouders-fiscalisten op dat van de erkende boekhouders. De strafbepaling van artikel 58, eerste lid, is een overname, *mutatis mutandis*, van artikel 95 van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat, die ook op de accountants betrekking heeft, terwijl artikel 58, tweede lid, verwijst naar de kaderwet van 1 maart 1976 (*Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 1923/1, p. 21).

B.6.4.2. De vaststelling van de ernst van een misdrijf en van de zwaarwichtigheid waarmee dat misdrijf kan worden bestraft, behoort tot het opportuniteitsoordeel van de wetgever. Het Hof zou zich op het aan de wetgever voorbehouden domein begeven indien het bij de vraag naar de verantwoording van verschillen in de talrijke wetteksten houdende strafrechtelijke sancties telkens een afweging zou maken op grond van een waardeoordeel over de laakbaarheid van de betrokken feiten ten opzichte van andere strafbaar gestelde feiten. Wat de strafmaat betreft moet de beoordeling van het Hof beperkt blijven tot die gevallen waar de keuze van de wetgever dermate onsamenhangend is dat ze leidt tot een kennelijk onredelijk verschil in behandeling tussen vergelijkbare misdrijven.

Te dezen betreft het de strafbaarstelling wegens het zich onrechtmatig toe-eigenen van de beroepstitels van erkend boekhouder of erkend boekhouder-fiscalist, respectievelijk van accountant of belastingconsulent. Die feiten kunnen voldoende pertinent met elkaar worden vergeleken wat de strafmaat betreft.

De Ministerraad zet niet uiteen - en het Hof ziet niet in - waarom er te dezen een zodanig verschil is tussen de strafmaat bij de bescherming van die nauw aanverwante beroepstitels. Het is kennelijk onredelijk het zich onrechtmatig toe-eigenen van de titel van erkend boekhouder of erkend boekhouder-fiscalist niet enkel strafbaar te stellen met een geldboete maar ook met correctionele gevangenisstraffen, terwijl het zich onrechtmatig toe-eigenen van de titel van accountant of belastingconsulent slechts strafbaar is met een geldboete van ten hoogste 1.000 frank.

Geconfronteerd met een dergelijk kennelijk onverantwoord verschil in behandeling kan het Hof niet buiten de vaststelling van een schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. Het zou evenwel te dezen niet verantwoord zijn dat de vernietiging van de

bestreden bepalingen zou leiden tot de straffeloosheid van het zich onrechtmatig toe-eigenen van de ene of de andere beroepstitel in afwachting van een optreden van de wetgever.

B.6.4.3. In artikel 58 van de aangevochten wet dient de verwijzing naar artikel 10 van de wet van 1 maart 1976 te worden vernietigd in zoverre die bepaling het mogelijk maakt het in het geding zijnde misdrijf te bestraffen met een zwaardere straf dan een geldboete van 1.000 frank.

### *Derde middel*

B.7.1. Dat middel kan zo worden begrepen dat het de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet door de artikelen 2 en 43 aanklaagt, doordat met die artikelen, enerzijds, een Instituut van de accountants en de belastingconsulenten en, anderzijds, een Beroepsinstituut van erkende boekhouders en fiscalisten wordt opgericht, terwijl er geen afzonderlijke instelling wordt opgericht op basis van de kaderwet van 1 maart 1976 tot reglementering van de bescherming van de beroepstitel en van de uitoefening van de dienstverlenende intellectuele beroepen.

B.7.2. De keuze van de wetgever om een regeling in een nieuwe wet onder te brengen veeleer dan reeds bestaande regelingen te wijzigen, is op zich niet discriminerend.

De kaderwet van 1 maart 1976 machtigt de Koning tot het reglementeren van de bescherming van de beroepstitel en van de uitoefening van de dienstverlenende intellectuele beroepen op verzoek van een of meer belanghebbende beroepsverbonden en minstens twee nationale interprofessionele federaties, wat onder meer is geschied ten behoeve van de boekhouders bij koninklijk besluit van 19 mei 1992.

De wetgever was niet verplicht om een eventuele bescherming van de titel van belastingconsulent op basis van de kaderwet van 1 maart 1976 af te wachten, noch om de aanpassingen in de bescherming van de beroepstitel en van de uitoefening van het beroep van boekhouder (koninklijk besluit van 19 mei 1992) ten behoeve van de erkende boekhouders-fiscalisten aan de Koning over te laten. Vanwege de rechtszekerheid is hij trouwens afgestapt

van het idee om de wijzigingen wat de boekhouders betreft in het voormelde koninklijk besluit door te voeren (*Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 1923/1, pp. 44 e.v. en 68).

Er blijkt niet dat het discriminerend is geen afzonderlijke instelling op basis van de kaderwet van 1 maart 1976 op te richten.

B.7.3. Het middel kan niet worden aangenomen.

#### *Vijfde middel*

B.8.1. Volgens dat middel schendt artikel 19, 6°, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet doordat het aan de belastingconsulent de eedaflegging oplegt, terwijl een dergelijke bepaling voor de erkende boekhouders en de erkende boekhouders-fiscalisten niet bestaat.

B.8.2. Met de Ministerraad moet worden vastgesteld dat de verzoeker in de zaak nr. 1802 zich veeleer lijkt te beklagen over de ontstentenis van een bepaling die de eed zou opleggen aan boekhouders, dan over het aangevochten artikel 19, 6°, van de wet van 22 april 1999, waarvan de verzoeker niet aantoont dat hij een belang heeft bij de vernietiging ervan.

B.8.3. Het beroep ten aanzien van die bepaling is niet ontvankelijk.

#### *Zesde middel*

B.9.1. In dat middel klaagt de verzoeker aan dat de boekhouders-fiscalisten gediscrimineerd worden doordat artikel 50, § 1, 1°, van de wet van 22 april 1999 hen verplicht hun burgerlijke beroepsaansprakelijkheid te verzekeren, terwijl voor de belastingconsulent geen dergelijke verplichting bestaat.

B.9.2. Met de Ministerraad moet worden vastgesteld dat het middel niet gegrond is, nu ook de externe accountants en externe belastingconsulenten zich moeten verzekeren voor hun burgerlijke beroepsaansprakelijkheid (artikel 33).

B.9.3. In zoverre de verzoekende partij in haar memorie van antwoord aanklaagt dat de interne beroepsbeoefenaars niet dezelfde verzekeringsplicht wordt opgelegd als de externe, voert zij een nieuwe vergelijking en dus een nieuw middel aan, dat enkel kan worden geformuleerd in de hypothese bedoeld in artikel 85 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

B.9.4. Het zesde middel kan niet worden aangenomen.

#### *Achtste middel*

B.10.1. Volgens dat middel worden de artikelen 10 en 11 van de Grondwet geschonden doordat aan de kandidaat-boekhouders-fiscalisten bij artikel 52, § 1, tweede lid, van de wet van 22 april 1999 een termijn van zes maanden wordt verleend om hun inschrijving aan te vragen in de overgangsregeling, in tegenstelling tot artikel 60, § 1, dat voor de kandidaat-belastingconsulenten in een langere termijn voorziet (eerste onderdeel).

Bovendien (tweede onderdeel) zouden de artikelen 10 en 11 van de Grondwet geschonden zijn «in zoverre de bestreden bepalingen voor de belastingconsulenten niet dezelfde soepele overgangsmaatregelen bevatten als destijds voor de accountants [...]» alsook in zoverre zij «voor de boekhouders-fiscalisten niet dezelfde soepele overgangsmaatregelen bevatten als destijds voor de boekhouders [...]».

B.10.2. Kandidaat-belastingconsulenten en kandidaat-boekhouders-fiscalisten kunnen objectief worden onderscheiden en het is redelijk verantwoord ten aanzien van de kandidaat-belastingconsulenten te voorzien in een langduriger overgangsstelsel, nu het beroep van belastingconsulent voor het eerst wordt gereguleerd, terwijl het overgangsstelsel van het

aangevochten artikel 52 enkel geldt voor personen die voordien reeds als boekhouder zijn erkend.

De termijn van zes maanden om de inschrijving bij een ter post aangetekend schrijven aan te vragen is niet onevenredig kort voor de kandidaat-boekhouders-fiscalisten, die reeds lid zijn van een beroepsinstituut en die een gereglementeerd beroep uitoefenen.

B.10.3. In een tweede onderdeel van dat middel klaagt de verzoekende partij aan dat thans niet is voorzien in even soepele overgangsmaatregelen als die welke destijds golden voor de accountants en voor de boekhouders.

De vergelijkingen die de verzoekende partij maakt tussen de overgangsstelsels van vroegere regelgevingen tot bescherming van de beroepen van accountant en van erkend boekhouder, en die waarin de bestreden wet voorziet ten aanzien van de belastingconsulenten en de erkende boekhouders-fiscalisten, zijn niet pertinent. Die vergelijkingen hebben immers betrekking op situaties die door bepalingen zijn geregeld die op verschillende tijdstippen van toepassing zijn; zij behoren niet - anders zou iedere wijziging van de wetgeving onmogelijk worden - tot die welke moeten worden onderzocht om na te gaan of de bestreden bepalingen bestaanbaar zijn met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

B.10.4. Het middel kan niet worden aangenomen.

#### *Negende middel*

B.11.1. Volgens dat middel worden de artikelen 10 en 11 van de Grondwet geschonden door de artikelen 38, 49 en 50, § 3, van de wet van 22 april 1999. De verzoeker voert aan dat de nieuwe bepalingen van de kandidaat-boekhouders-fiscalisten beroepservaring en een stage vereisen, terwijl « destijds geen enkel bewijs inzake fiscaliteit voorgelegd [moest] worden ». Hij doet daarbij opmerken dat accountants enkel aanvullend advies verstrekken in fiscale zaken.

B.11.2. In zoverre het middel de vergelijking maakt met een situatie voorafgaand aan de aangevochten wet, kan worden verwezen naar het antwoord op het achtste middel (B.10.3). Voor het overige is het middel te onduidelijk om erop te kunnen antwoorden.

B.11.3. Het middel kan niet worden aangenomen.



Om die redenen,

het Hof

- vernietigt, in artikel 58 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, de verwijzing naar artikel 10 van de wet van 1 maart 1976 in zoverre die bepaling het mogelijk maakt het in het geding zijnde misdrijf te bestraffen met een zwaardere straf dan een geldboete van 1.000 frank;

- verwerpt de beroepen voor het overige.

Aldus uitgesproken in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 25 januari 2001.

De griffier,

De voorzitter,

L. Potoms

G. De Baets