

Rolnummer 4148
Arrest nr. 159/2007 van 19 december 2007

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag over de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, gesteld door de Raad van State.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters M. Bossuyt en M. Melchior, en de rechters L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Moerman, E. Derycke en J. Spreutels, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter M. Bossuyt,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij arrest nr. 167.199 van 29 januari 2007 in zake Karel Anthonissen tegen het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 19 februari 2007, heeft de Raad van State de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in de mate dat deze wet in haar geheel dan wel inzonderheid de artikelen 3, 4, 5, 19, 28, 31, 38 en 39 daarvan, zo worden geïnterpreteerd dat een ambtenaar van de FOD Financiën, inzonderheid een ambtenaar belast met controle of taxatie, niet tegelijk de hoedanigheid van belastingconsulent kan worden toegekend, ook al voldoet hij aan de voorwaarden van artikel 19 van die wet, en dat dergelijke ambtenaar ook van de toepassing van de overgangsregeling van artikel 60, § 1 en § 3, van die wet wordt uitgesloten, ook al voldoet hij aan de voorwaarden daarvan, terwijl aan een andere persoon, die geen ambtenaar of geen ambtenaar van de FOD Financiën is, in die omstandigheden wel de hoedanigheid van belastingconsulent kan worden toegekend ? ».

Memories zijn ingediend door :

- het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, met zetel te 1050 Brussel, Livornostraat 41;

- de Ministerraad.

Op de openbare terechtzitting van 20 november 2007 :

- zijn verschenen :

- . Mr. P. Callebaut *loco* Mr. M. Lebbe, advocaten bij de balie te Brussel, voor het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten;

- . Mr. M. Martens, advocaat bij de balie te Brussel, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers A. Alen en J. Spreutels verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- is de zaak in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil

Karel Anthonissen is ambtenaar bij de FOD Financiën en accountant in de zin van artikel 5 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen. In het raam van de overgangsregeling waarin artikel 60, § 1, van die wet voorziet, verzoekt hij op 24 september 1999 het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten hem te erkennen als belastingconsulent. Op 6 mei 2002 verwerpt de Raad van het voornoemde Instituut die aanvraag op grond van het argument dat de hoedanigheid van ambtenaar onverenigbaar is met de functie van belastingconsulent.

De beslissing van de Raad wordt op 11 september 2002 bevestigd door de Nederlandstalige kamer van de commissie van beroep. Tegen deze laatste beslissing stelt Karel Anthonissen een beroep tot nietigverklaring in bij de Raad van State. In het kader van die procedure stelt dat rechtscollege voormelde prejudiciële vraag.

III. In rechte

- A -

Standpunt van de Ministerraad

A.1.1. De Ministerraad brengt in herinnering dat de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (hierna de wet van 22 april 1999) een betere bescherming van de belastingplichtigen beoogt. De wetgever heeft een einde willen maken aan praktijken waarbij belastingplichtigen het slachtoffer worden van onbekwame belastingconsulenten. Te dien einde roept de wet de beschermde beroepstitels van belastingconsulent en van erkend boekhouder-fiscalist in het leven, naast de vroeger reeds beschermde titels van accountant en van « erkende boekhouder B.I.B. ». Daarentegen leek het invoeren van een monopolie voor belastingconsulenten de wetgever niet opportuun.

A.1.2. De Ministerraad merkt op dat de wet van 22 april 1999 niet uitdrukkelijk vermeldt dat een ambtenaar van de FOD Financiën niet de hoedanigheid of titel van belastingconsulent kan verkrijgen. De titel van belastingconsulent wordt overeenkomstig artikel 19 van die wet toegekend aan een natuurlijke persoon die erom verzoekt en die aan de in die bepaling gestelde voorwaarden voldoet. Hetzelfde artikel bepaalt evenwel dat eenzelfde persoon niet gelijktijdig de hoedanigheid van bedrijfsrevisor en van belastingconsulent kan bezitten.

A.1.3. Volgens de Ministerraad belet de omstandigheid dat de wet niet expliciet gewaagt van een onverenigbaarheid, niet dat een onverenigbaarheid uit het doel van die wet kan worden afgeleid. Zo stelt het Hof in het arrest nr. 5/2001 van 25 januari 2001 dat uit de algemene economie van de wet van 22 april 1999 dient te worden afgeleid dat de hoedanigheid van belastingconsulent het verlies van de erkenning als boekhouder of boekhouder-fiscalist tot gevolg heeft. Het verschil in behandeling met accountants - die wel terzelfder tijd accountant en belastingconsulent kunnen zijn - dat hieruit voortvloeit, werd niet strijdig bevonden met het gelijkheidsbeginsel.

A.1.4. Volgens de Ministerraad bestaat er een objectief verschil tussen, enerzijds, een ambtenaar van de FOD Financiën belast met taxatie en controle en, anderzijds, een persoon die geen ambtenaar is van de FOD Financiën. Een ambtenaar van de FOD Financiën, directeur bij de Bijzondere Belastinginspectie (BBI), kan immers onmogelijk de structurele onafhankelijkheid bezitten die vereist is om aanspraak te kunnen maken op een erkenning als belastingconsulent. Dientengevolge bestaat er een onverenigbaarheid tussen de hoedanigheid van ambtenaar van de FOD Financiën, directeur bij de BBI, en de hoedanigheid van belastingconsulent.

Die partij verwijst naar het verwijzingsarrest, dat stelt dat de onafhankelijkheid van de belastingconsulent ten aanzien van de belastingheffende overheid essentieel is om de belastingplichtigen in het algemeen een betere bescherming te bieden en hun relaties met de belastingheffende overheden in het bijzonder behoorlijker te doen verlopen. Die beoogde bescherming vereist meer dan het garanderen van een zekere beroepsbekwaamheid van de belastingconsulent of het stroomlijnen van de vertegenwoordiging van de belastingplichtigen voor de fiscale administratie.

A.1.5. De Ministerraad is van oordeel dat het verschil in behandeling tussen voormelde categorieën van personen ook stoelt op de aan de hoedanigheid van belastingconsulent eigen discretieplicht (artikel 32 van het koninklijk besluit van 1 maart 1998 tot vaststelling van het reglement van plichtenleer der accountants, dat overeenkomstig artikel 55, § 1, tweede lid, van de wet van 22 april 1999, ook van toepassing is op de belastingconsulenten). Die discretieplicht behelst een verplichting tot geheimhouding van vertrouwelijke informatie. Het zou een ambtenaar van de FOD Financiën, belast met controle en taxatie, die tevens erkend is als belastingconsulent, dan ook niet zijn toegestaan de vertrouwelijke fiscale gegevens waarvan hij in zijn hoedanigheid van belastingconsulent heeft kennisgenomen, door te geven aan de fiscale administratie.

Het achterhouden van vertrouwelijke informatie door een ambtenaar die ook belastingconsulent is, teneinde tegemoet te komen aan de voormelde op belastingconsulenten rustende geheimhoudingsplicht, zou echter met zich brengen dat de betrokken ambtenaar in strijd met zijn plichtenleer zou handelen. Overeenkomstig de artikelen 7 en 10 van het koninklijk besluit van 2 oktober 1937 houdende het statuut van het Rijkspersoneel, zouden ambtenaren hun ambt immers moeten uitoefenen op een loyale, zorgvuldige en integere wijze, onder het gezag van hun hiërarchische oversten. Bijgevolg is een ambtenaar van de fiscale administratie ertoe gehouden de administratie in kennis te stellen van elk feit dat de belangen van de Schatkist gunstig zou kunnen beïnvloeden.

Uit die belangentegenstelling vloeit voort dat het verschil in behandeling gerechtvaardigd is. Dit besluit wordt nog versterkt door het feit dat ambtenaren van de FOD Financiën in bepaalde gevallen ter beschikking van de procureur des Konings of van de arbeidsauditeur kunnen worden gesteld, met de bedoeling hen bij te staan bij het vervullen van hun verplichtingen.

A.1.6. De stelling dat de mogelijkheid van belangenconflicten slechts tot gevolg zou hebben dat de betrokkene bepaalde opdrachten niet kan vervullen (bijvoorbeeld het vertegenwoordigen van een belastingplichtige tegenover de fiscus), overtuigt de Ministerraad niet. Hetzelfde geldt voor het argument dat de functieomschrijving in artikel 38 van de wet van 22 april 1999 niet cumulatief maar alternatief zou zijn, en dat de overgangsregeling enkel over bekwaamheden zou handelen. De op grond van artikel 60, § 1, van de wet van 22 april 1999 aangenomen overgangsregeling waarin het koninklijk besluit van 4 mei 1999 « betreffende het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten » voorziet, bevat immers slechts een afwijking van de voorwaarden van artikel 19, 3°, 4° en 5°, van die wet.

A.1.7. Bijgevolg dient, volgens de Ministerraad, de prejudiciële vraag ontkennend te worden beantwoord.

Standpunt van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten

A.2.1. Het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (hierna het Instituut) merkt op dat het verwijzingsarrest de wet van 22 april 1999 zo interpreteert dat een ambtenaar van de FOD Financiën, vooral een ambtenaar belast met controle of taxatie, de beroepstitel van belastingconsulent niet vermag te verkrijgen, ofschoon hij voldoet aan de voorwaarden van artikel 19 van die wet of aan de minder strikte voorwaarden van de overgangsregeling van artikel 60, § 1 en § 3, van die wet.

Uit voormelde interpretatie volgt een verschil in behandeling tussen, enerzijds, een ambtenaar van de FOD Financiën en, anderzijds, een persoon die geen ambtenaar is van de FOD Financiën. Dat verschil berust op een objectief criterium, namelijk het al dan niet bezitten van de hoedanigheid van ambtenaar van de FOD Financiën.

A.2.2. Het Instituut vervolgt dat dit verschil in behandeling redelijk is verantwoord. De in het geding zijnde reglementering strekt ertoe de beroepstitel van belastingconsulent beter te beschermen, teneinde de belastingplichtige een betere bescherming te bieden, in het bijzonder door de relaties van de belastingplichtige met de belastingheffende overheid ordentelijker te doen verlopen. De Staat als belastingheffende overheid, zo merkt het Instituut op, handelt door of via ambtenaren van de FOD Financiën. De belastingplichtige van zijn kant wordt bijgestaan door de belastingconsulent. Deze laatste staat in voor het ordentelijke verloop van de relaties van de belastingplichtige met de belastingheffende overheid, onder meer door advies te verlenen in fiscale zaken, door de belastingplichtige te ondersteunen bij het vervullen van zijn fiscale verplichtingen en hem te vertegenwoordigen. De belastingconsulent treedt zodoende op in de verhouding tussen de belastingplichtige en de fiscale administratie, en dit aan de kant van de belastingplichtige.

A.2.3. Bovendien hebben, volgens het Instituut, de belastingplichtige en de belastingheffende overheid tegenstrijdige belangen. Een belastingconsulent dient de belastingplichtige te adviseren, bij te staan en te vertegenwoordigen. Een ambtenaar van zijn kant is ertoe gehouden zijn ambt op een loyale, zorgvuldige en integere wijze uit te oefenen onder het gezag van zijn hiërarchische oversten (artikel 7 van het koninklijk besluit van 2 oktober 1937). Een en dezelfde persoon kan niet tegelijk de belangen van de belastingplichtige en van de fiscale administratie dienen.

A.2.4. Het Instituut wijst nog erop dat belastingconsulenten onderworpen zijn aan een discretieplicht (artikel 32 van het koninklijk besluit van 1 maart 1998, in samenhang gelezen met artikel 55, § 1, tweede lid, van de wet van 22 april 1999). Aldus is een belastingconsulent genoopt vertrouwelijke gegevens geheim te houden. Uit de op een ambtenaar van de fiscale administratie rustende verplichting zijn ambt op een loyale, zorgvuldige en integere wijze uit te oefenen onder het gezag van zijn hiërarchische meerderen, vloeit dan weer voort dat hij de administratie alle gegevens dient mede te delen die gunstige gevolgen zouden kunnen hebben voor de belangen van de schatkist. Het is daarom uitgesloten dat eenzelfde persoon tegelijk zowel de deontologische regels die gelden voor belastingconsulenten als de deontologische regels die van toepassing zijn op ambtenaren in acht dient te nemen.

A.2.5. Ten slotte wijst het Instituut erop dat de wet van 22 april 1999 de beroepstitel van belastingconsulent beschermt zonder een monopolie in te stellen voor die beroepsgroep. De in het geding zijnde bepalingen verhinderen niet dat een ambtenaar van de FOD Financiën bepaalde handelingen stelt die behoren tot het takenpakket van de belastingconsulent, zoals er zijn de adviesverlening in fiscale zaken en het bijstaan van een belastingplichtige bij het vervullen van zijn fiscale verplichtingen.

A.2.6. Het Instituut besluit dat de prejudiciële vraag ontkennend moet worden beantwoord.

- B -

B.1. Het Hof wordt ondervraagd over de bestaanbaarheid met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, in haar geheel genomen dan wel de artikelen 3, 4, 5, 19, 28, 31, 38 en 39 ervan, aldus geïnterpreteerd dat een ambtenaar van de Federale Overheidsdienst Financiën (hierna : FOD Financiën) niet de hoedanigheid van belastingconsulent kan worden verleend, niettegenstaande hij voldoet aan de voorwaarden bepaald in artikel 19 van die wet of aan de door de Koning op grond van artikel 60, § 1, van die wet bepaalde toegangsvoorwaarden.

B.2. Uit de wet van 22 april 1999, zoals geïnterpreteerd door het verwijzende rechtscollege, vloeit een verschil in behandeling voort tussen, enerzijds, een ambtenaar van de FOD Financiën, aan wie niet de hoedanigheid van belastingconsulent kan worden verleend en, anderzijds, een persoon die geen ambtenaar is van de FOD Financiën, aan wie, voor zover hij voldoet aan de voorwaarden bepaald in artikel 19 van die wet of aan de door de Koning op grond van artikel 60, § 1, van die wet bepaalde toegangsvoorwaarden, die hoedanigheid wel kan worden verleend.

B.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).

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

B.4.1. Luidens artikel 38 van de wet van 22 april 1999 bestaat de functie van belastingconsulent erin advies te verlenen in fiscale zaken, belastingplichtigen bij te staan bij de nakoming van hun fiscale verplichtingen en hen te vertegenwoordigen. Bij het uitoefenen van hun beroep dienen belastingconsulenten hoge kwaliteitsnormen en strenge deontologische regels in acht te nemen (*Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 1923/1, p. 14).

B.4.2. De door de wetgever gewenste betere bescherming van de belastingplichtige vereist dat de belastingconsulent zich van de hem toevertrouwde opdrachten kan kwijten vanuit een positie van onafhankelijkheid ten aanzien van de belastingheffende overheid.

B.4.3. Wat de externe belastingconsulenten betreft, bepaalt artikel 28, § 2, 2°, 3° en 4°, van de wet van 22 april 1999 dat de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten erop toeziet dat zij zich met de nodige zorg en volledig onafhankelijk kwijten van de hun toevertrouwde opdrachten, dat zij geen opdrachten aanvaarden onder voorwaarden die een objectieve uitvoering daarvan in het gedrang zouden kunnen brengen, en dat zij geen werkzaamheden uitoefenen die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid van hun functie. Artikel 31, 2°, van die wet bepaalt dat externe belastingconsulenten geen

werkzaamheden mogen uitoefenen die onverenigbaar zijn met de waardigheid of onafhankelijkheid van hun functie.

B.4.4. Er kan redelijkerwijs worden aangenomen dat een ambtenaar van de FOD Financiën niet de onafhankelijkheid kan bieden die een belastingconsulent aan de dag dient te leggen, vermits de belangen van de belastingplichtige die door de belastingconsulent wordt bijgestaan en vertegenwoordigd, en die van de FOD Financiën, niet noodzakelijk gelijklopend zijn.

B.5. Bovendien omvat de op belastingconsulenten rustende beroepsdiscretieplicht de verplichting tot geheimhouding van gegevens die hem uitdrukkelijk of stilzwijgend in zijn hoedanigheid van belastingconsulent werden toevertrouwd en van de feiten met een vertrouwelijk karakter die hij in de uitoefening van zijn beroep zelf heeft vastgesteld (artikel 32 van het koninklijk besluit van 1 maart 1998 tot vaststelling van het reglement van plichtenleer der accountants, in samenhang gelezen met de artikelen 7 en 55, § 1, tweede lid, van de wet van 22 april 1999).

Een ambtenaar van de FOD Financiën die ook de hoedanigheid van belastingconsulent zou hebben, zou niet kunnen tegemoetkomen aan voormelde discretieplicht zonder in gebreke te blijven de verplichtingen waaraan hij als ambtenaar is onderworpen, na te komen. Ambtenaren van de FOD Financiën dienen immers hun ambt uit te oefenen op een loyale, zorgvuldige en integere wijze, onder het gezag van hun hiërarchisch oversten (artikel 7 van het koninklijk besluit van 2 oktober 1937 houdende het statuut van het Rijkspersoneel). Dit impliceert dat een ambtenaar van de FOD Financiën het bestuur alle gegevens dient mede te delen die de Schatkist tot voordeel zouden kunnen strekken.

B.6. Uit wat voorafgaat volgt dat de in het geding zijnde bepalingen, in de interpretatie van het verwijzende rechtscollege, redelijk zijn verantwoord.

B.7. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

De wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, zo geïnterpreteerd dat een ambtenaar van de Federale Overheidsdienst Financiën niet de hoedanigheid van belastingconsulent kan worden verleend, schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, op de openbare terechtzitting van 19 december 2007.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt