

RAAD VAN STATE, AFDELING ADMINISTRATIE.

A R R E S T

**nr. 167.199 van 29 januari 2007
in de zaak A. 130.747/IX-3648.**

In zake :

Karel ANTHONISSEN,
die woonplaats kiest bij
advocaat E. ZELDERLOO,
kantoor houdende te LENNIK,
Ninoofsesteenweg 219

tegen :

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

D E R A A D V A N S T A T E, I X e K A M E R,

Gezien het verzoekschrift dat Karel ANTHONISSEN op 19 december 2002 heeft ingediend om de nietigverklaring te vorderen van de beslissing genomen op 17 oktober 2002 door de Commissie van Beroep van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, waarbij verzoekers hoger beroep tegen de beslissing van 6 mei 2002 van de raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten om hem de hoedanigheid van belastingconsulent te weigeren, ontvankelijk maar ongegrond wordt verklaard;

Gezien de regelmatig gewisselde memories van antwoord en van wederantwoord;

Gezien het verslag opgemaakt door auditeur L. VERMEIRE ;

Gelet op de beschikking van 7 november 2005 die de neerlegging ter griffie van het verslag en van het dossier gelast;

Gelet op de kennisgeving van het verslag aan partijen;

Gelet op de beschikking van 13 oktober 2006 waarbij de terechtzitting bepaald wordt op 11 december 2006;

Gehoord het verslag van de voorzitter van de Raad van State J. DE BRABANDERE;

Gehoord de opmerkingen van advocaat K. DE PUYDT, die loco advocaat E. ZELDERLOO verschijnt voor verzoeker, en van advocaat W. VANDENBERGHE, die loco advocaat M. LEBBE verschijnt voor de verwerende partij;

Gehoord het advies van auditeur L. VERMEIRE;

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

1. Overwegende dat de gegevens van de zaak kunnen worden samengevat als volgt :

1.1. Verzoeker is ambtenaar bij het ministerie van Financiën. Hij is ook ingeschreven op de lijst van de accountants als bedoeld in artikel 5 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen -hierna: de wet van 22 april 1999.

1.2. In het kader van de overgangsregeling bedoeld in artikel 60, § 1, van de wet van 22 april 1999 - en artikel 2, eerste item, van het koninklijk besluit van 4 mei 1999 betreffende het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten -hierna : het Instituut-, dient verzoeker bij de verwerende partij een op 24 september 1999 gedateerde vraag in om aangesloten te worden bij het Instituut als belastingconsulent die deze functie uitoefent in dienstverband met een bijkomende inschrijving op de lijst van externen.

Blijkens een brief van 30 oktober 2000 beschouwt de verwerende partij dit als een aanvraag tot inschrijving op de deellijst van de externe belastingconsulenten, terwijl verzoeker al de hoedanigheid van intern accountant heeft en van mening is dat kandidaten die de hoedanigheid van accountant cumuleren met die van belastingconsulent niet intern lid in de ene hoedanigheid kunnen zijn en

extern lid in de andere, gelet op de gevolgen verbonden aan het extern lidmaatschap. Volgens het Instituut moet verzoeker ofwel zijn aanvraag tot inschrijving op de deellijst van externe belastingconsulent wijzigen in een aanvraag tot inschrijving op de lijst van belastingconsulenten (niet -externe) ofwel als intern accountant zijn overgang vragen naar de lijst van externe accountants. Op 9 november 2000 vraagt verzoeker zijn aanvraag tot inschrijving op de deellijst van de externe belastingconsulenten te wijzigen in een aanvraag tot inschrijving op de lijst van belastingconsulenten (niet extern).

1.3. Nadat verzoeker bijkomende gegevens heeft verstrekt en is gehoord, geeft de erkenningscommissie op 9 april 2002 een gunstig advies met voorstel de kandidaat te erkennen in de hoedanigheid van belastingconsulent omdat hij aan de wettelijke voorwaarden voldoet. In een bijgevoegde nota van 26 maart 2002 over het tijdens de procedure gerezen bezwaar tegen het toekennen van de titel van belastingconsulent aan ambtenaren van de fiscale administratie nu dit professioneel statuut een hinderpaal zou vormen voor de toepassing van de deontologie van het Instituut en meer in het algemeen onverenigbaar zou zijn met de activiteiten van belastingconsulent zoals omschreven in artikel 38 van de wet van 22 april 1999, stelt de commissie dat er een onderscheid gemaakt moet worden tussen de wet van 22 april 1999 en het koninklijk besluit van 4 mei 1999, hetwelk de overgangsmaatregelen bepaalt en waarop de bevoegdheid van de erkenningscommissie is gebaseerd. Wat de ambtenaren van de fiscale administratie betreft zou het geen twijfel laten dat velen ervan aan de voorwaarden van het koninklijk besluit voldoen en bijgevolg toegelaten zouden moeten worden tot het voeren van de titel zoals elke andere kandidaat die aan de wettelijke voorwaarden voldoet. De bezwaren inzake een mogelijke onverenigbaarheid zouden niet tot de bevoegdheid van de erkenningscommissie behoren. Terwijl de omschrijving van de fiscale activiteiten in artikel 38 van de wet van 22 april 1999 inderdaad lijkt aan te duiden dat het voeren van de titel voorbehouden moet worden aan diegenen die optreden als vertegenwoordiger van de belastingplichtigen of in het kader van een met hen gesloten arbeidsovereenkomst, zou het koninklijk besluit van 4 mei 1999, met betrekking tot verworven rechten, allen die, gelet op de vereiste professionele ervaring, de bekwaamheid hebben, met hen gelijk lijken te stellen en dit enkel gedurende de overgangsperiode om vroeg of laat te mogen handelen voor rekening van de belastingplichtige.

1.4. Blijkens het voorgelegde uittreksel uit de notulen van 6 mei 2002 wijst de raad van het Instituut de aanvraag van verzoeker af omdat, ook al bepaalt de wet van 22 april 1999 niet uitdrukkelijk dat er een onverenigbaarheid is tussen een door de overheid bezoldigde functie en de functie van belastingconsulent, een ambtenaar de titel van belastingconsulent niet kan verwerven aangezien zijn specifiek statuut niet verenigbaar is met de functie en titel van belastingconsulent. De raad van het Instituut benadrukt daarbij dat, waar de louter adviserende functie van belastingconsulent op zich niet totaal onverenigbaar lijkt te zijn met de functie van ambtenaar, minstens beide andere activiteiten, de bijstandsverlening en vertegenwoordiging, onverenigbaar zijn met de functie van ambtenaar gelet op de principiële tegenstrijdigheid van belangen tussen de overheid enerzijds en deze van de belastingplichtigen anderzijds. Deze fundamentele onverenigbaarheid zou ook gebleken zijn tijdens de parlementaire hoorzittingen over de noodzaak tot wettelijke regeling van het fiscaal beroep en in de memorie van toelichting bij de wet van 22 april 1999, waaruit blijkt dat de functie van belastingconsulent wettelijk werd geregeld met het oog op het creëren van een eigen onafhankelijke en volwaardige gesprekspartner ten opzichte van de fiscus en een betere bescherming van de belastingplichtige; een ambtenaar handelt daarentegen onder het gezag van de overheid, in het belang van de overheid en zonder de belangen van de overheid te benadelen en kan tuchtrechtelijk gesanctioneerd worden indien hij de belangen van de overheid niet behartigt. Uit de vaststelling dat een persoon gerechtigd is om de titel van belastingconsulent te voeren zou de belastingplichtige mogen afleiden dat deze persoon aan alle vereisten voldoet om het beroep van belastingconsulent uit te oefenen. De hoedanigheid en titel van belastingconsulent toekennen aan een ambtenaar zou dan misleidend zijn aangezien dit de indruk wekt dat de ambtenaar ook instaat voor de bescherming van de belangen van de belastingplichtige, quod non.

1.5. Verzoeker stelt op 5 juli 2002 hoger beroep in bij de Commissie van Beroep.

1.6. Nadat verzoeker is gehoord beslist de Nederlandstalige kamer van de commissie van beroep op 11 september 2002 dat het beroep ontvankelijk maar niet gegrond is, in essentie omdat de wetten van 22 april 1999 weliswaar niet uitdrukkelijk verbieden dat een ambtenaar bij het ministerie van Financiën de titel voert van belastingconsulent en dat ook het statuut van de rijksambtenaar geen totaal onoverkomelijke hinderpaal vormt, maar dat in de huidige stand van de wetgeving

omtrent de regulering van de beroepen die aan fiscale dienstverlening doen, geïnterpreteerd in functie van de bedoeling van de wetgever en in het bijzonder gelet op de onderscheiden functies van belastingconsulent en ambtenaar bij het ministerie van Financiën, terecht beslist werd dat op grond van de functionele onverenigbaarheid van deze ambten de hoedanigheid van belastingconsulent niet kan worden toegekend aan betrokkene zolang hij ambtenaar is bij het ministerie van Financiën, aangezien blijkens de parlementaire voorbereiding de wetgever de bedoeling had de uitoefening te reglementeren van het beroep van belastingconsulent zoals voordien uitgeoefend, onder meer in gespecialiseerde kabinetten, ten einde de belastingplichtige op kwalitatief en deontologisch vlak beter te beschermen, in het bijzonder door diens relaties met de fiscus ordentelijker te laten verlopen, omdat nergens sprake is van een bijkomend reglementeren van het beroep van ambtenaar bij het ministerie van Financiën, omdat de vertegenwoordiger van de belastingadministratie tijdens de hoorzittingen de belastingconsulent als een afzonderlijke partij plaatste tegenover de belastingplichtige en de belastingadministratie en de wetgever koos voor het opgaan van de belastingconsulenten in het Instituut van de Accountants, enerzijds zonder een monopolie te verlenen aan de belastingconsulenten en anderzijds met het verbod dat de beoefenaars van andere gereguleerde beroepen, ofschoon zij eveneens aan fiscale dienstverlening doen zoals advocaten en notarissen, en in het bijzonder de bedrijfsrevisoren, de titel van belastingconsulent zouden voeren en dat enkel de accountants, maar niet de accountants-bedrijfsrevisoren tezelfdertijd de titel van belastingconsulent mogen voeren. Dat is de bestreden beslissing.

2. Overwegende dat verzoeker zijn beroep bij de Raad van State een “administratief cassatieberoep” noemt; dat de commissie van beroep van het Instituut, wanneer zij uitspraak doet over een verzoek tot verlening van de hoedanigheid van belastingconsulent, echter niet optreedt als een administratief rechtcollege doch als een administratieve overheid; dat het onderhavige beroep dan ook te beschouwen is als een gewoon annulatieberoep ingesteld op grond van artikel 14, § 1, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State;

3.1.1. Overwegende dat verzoeker in een enig middel de schending aanvoert van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, doordat hem definitief een recht wordt ontnegd louter omdat hij ambtenaar is, terwijl het voor elke andere functie of personeel statuut, gezien de voorgelegde kennis en ervaring geen probleem geweest zou zijn de titel van belastingconsulent te verkrijgen, zelfs wanneer men die titel niet

actueel of onmiddellijk zou voeren; dat hij stelt dat niet zozeer de wet van 25 juni 1999 strijdig is met het gelijkheidsbeginsel maar wel de uitlegging van deze wet en van het koninklijk besluit van 4 mei 1999 door het Instituut; dat verzoeker vraagt, indien nodig, daarover aan het Arbitragehof een prejudiciële vraag te stellen;

3.1.2. Overwegende dat de verwerende partij in hoofddorde antwoordt dat het middel niet ontvankelijk is, vooreerst nu verwezen wordt naar een wet van 25 juni 1999 zonder te preciseren welke wet bedoeld wordt; dat zij het middel ook niet ontvankelijk acht omdat het standpunt van de raad van het Instituut wordt bekritiseerd, terwijl de bestreden beslissing genomen is door een bij de wet van 22 april 1999 betreffende de beroepstucht voor accountants en belastingconsulenten -hierna : de wet van 22 april 1999 (tucht)- binnen de schoot van het Instituut opgerichte commissie van beroep die totaal onafhankelijk van het Instituut oordeelt; dat, ten slotte, volgens haar het middel onduidelijk is en erin geen schending wordt aangevoerd van enige bepaling van de wet van “25 juni” 1999 of van het koninklijk besluit van 4 mei 1999 en enkel wordt gesteld dat de uitlegging welke aan die wet en aan dat koninklijk besluit is gegeven strijdig is met het gelijkheidsbeginsel, zonder te preciseren waaruit die uitlegging precies bestaat en op welke wijze die uitlegging het gelijkheidsbeginsel zou schenden;

Overwegende dat de verwerende partij in ondergeschikte orde antwoordt op de stelling van verzoeker dat er een schending is van het gelijkheidsbeginsel doordat hij niet de titel verkrijgt van belastingconsulent ofschoon hij voldoet aan de voorwaarden louter omdat hij ambtenaar is, vooreerst, dat het onjuist is dat voor titularissen van andere functies er geen probleem is, aangezien artikel 19, in fine, van de wet van 22 april 1999 bepaalt dat de hoedanigheid van belastingconsulent niet kan worden gecumuleerd met die van bedrijfsrevisor en aangezien het Instituut steeds heeft aangenomen dat uit de algemene economie van de wet en - ook al staat dit niet uitdrukkelijk in de wet - volgt dat erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten niet tevens de titel van belastingconsulent kunnen verwerven zolang zij geen afstand doen van de eerste titel, interpretatie waarvan het Arbitragehof in een arrest nr. 5/2001 van 25 januari 2001 stelt dat deze uit de algemene economie van de wet kan worden afgeleid en niet strijdig is met het gelijkheidsbeginsel; dat de verwerende partij vervolgens stelt dat een beschermde titel evident niet kan worden toegekend aan een persoon die omwille van zijn functie of statuut niet in aanmerking komt voor het dragen van die titel, zoals een rechter, wijl er een fundamentele onverenigbaarheid bestaat tussen de functie van

rechter en het dragen van de titel van belastingconsulent; dat aldus ook een ambtenaar van de fiscale administratie niet in aanmerking kan komen om de titel van belastingconsulent te dragen zolang hij een dergelijke ambtenaar is, aangezien de titel van belastingconsulent bestemd is voor de beoefenaar van het fiscaal beroep, hetwelk erin bestaat de belastingplichtige te adviseren, bij te staan en te vertegenwoordigen ten einde zowel op kwalitatief als deontologisch vlak tot een betere bescherming van de belastingplichtige te komen en met name tot een ordentelijker verloop van diens relaties met de belasting heffende overheden, waarbij de fiscale ambtenaar aldus de tegenpartij is van de belastingplichtige; dat volgens de verwerende partij ook de belangen van de belastingplichtige niet noodzakelijk deze zijn van de fiscale overheid, zodat de fiscale ambtenaar, objectief gezien, niet op onafhankelijke wijze de functie van belastingconsulent kan uitoefenen; dat daarnaast zowel de interne als de externe belastingconsulent op basis van het volgens de verwerende partij, gelet op artikel 55, § 1, 2^e alinea, van de wet van 22 april 1999, nog geldige artikel 32 van het koninklijk besluit van 1 maart 1998 tot vaststelling van het reglement van plichtenleer der accountants, gehouden is tot een discretieplicht, zodat de fiscale ambtenaar aan wie een belastingplichtige vertrouwelijke feiten en gegevens meedeelt omdat hij ook de titel van belastingconsulent draagt, deze gegevens, in strijd met de deontologie van de ambtenaar, niet aan de fiscale administratie of aan zijn hiërarchische meerdere mag meedelen, terwijl hij als ambtenaar van de fiscale administratie de belangen van de schatkist moet nastreven en dus niet alle garanties kan bieden van onafhankelijkheid en professioneel rechtschapenheid die van de dragers van de titel van belastingconsulent kan worden verwacht; dat de verwerende partij er ook nog op wijst dat het niet is omdat een persoon voldoet aan alle vereisten gesteld in artikel 19 van de wet van 22 april 1999 of aan alle vereisten gesteld in artikel 2 van het koninklijk besluit van 4 mei 1999, dat hij daarom automatisch recht zou hebben op de titel van belastingconsulent, daar het aan de verwerende partij toekomt die titel toe te kennen en, gelet op haar wettelijke opdracht de permanente organisatie te verzekeren van een korps van specialisten die bekwaam zijn om de functies van accountant en belastingconsulent uit te oefenen, met alle noodzakelijke waarborgen qua bekwaamheid, onafhankelijkheid en professionele rechtschapenheid; dat volgens de verwerende partij het argument dat deze bezwaren niet opgaan in de mate dat de fiscale ambtenaar de titel van belastingconsulent niet actueel of onmiddellijk zou voeren, niet geldt, nu een beroepstitel niet wordt beschermd omwille van personen die vroeg of laat in aanmerking zullen komen om de titel te dragen zonder de functie waarop de titel slaat reeds uit te oefenen, zeker niet wanneer zoals in casu uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat men de titel niet wou loskoppelen van de

functie; dat voorts het dragen van de titel al verplichtingen en gevolgen meebrengt, zoals de discretieplicht en het deontologisch toezicht van verweerder voor alles wat betreft de fiscale beroepsuitoefening, zodat er al een probleem is wanneer de drager van de titel een functie of statuut heeft dat daarmee niet strookt, ook al oefent hij de functie van belastingconsulent niet uit; dat, ten slotte, bepaalde ambtenaren van de fiscale administratie, waaronder verzoeker, van oordeel zouden zijn dat zij in hun functie van ambtenaar, de functie van belastingconsulent uitoefenen, meer bepaald de functie van advies en bijstand; dat volgens de verwerende partij, door te weigeren aan ambtenaren van de fiscale administratie die aan de voorwaarden van de overgangsregeling voldoen, de titel van belastingconsulent toe te kennen, ook het gelijkheidsbeginsel niet wordt geschonden, aangezien er een objectief verschil is tussen enerzijds deze groep van ambtenaren, die aan die voorwaarden voldoen, en andere kandidaten die eveneens aan die voorwaarden voldoen : de eerste categorie vertegenwoordigt de fiscale administratie, die de tegenpartij is van de belastingplichtigen, de tweede categorie vertegenwoordigt de administratie niet; dat de verwerende partij ten slotte nog benadrukt dat ook de houder van de titel van belastingconsulent die later ambtenaar van de fiscale administratie wordt, werkzaamheden zal uitoefenen die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid die wordt vereist van de drager van de titel van belastingconsulent en deze dus ook van de lijst van leden van het Instituut weggelaten zal moeten worden;

3.1.3. Overwegende dat verzoeker, wat de beweerde niet-ontvankelijkheid van het middel betreft, repliceert dat de eenmalige verwijzing naar de wet van 25 juni 1999 kennelijk een verschrijving is en dat de verwerende partij zeer goed begrepen heeft dat de wet van 22 april 1999 bedoeld was, waarnaar enkele malen in het verzoekschrift wordt verwezen; dat volgens verzoeker er ook geen verwarring was doordat hij stelde dat de uitlegging van de wet zoals door het Instituut geformuleerd en toegepast strijdig is met het gelijkheidsbeginsel, terwijl de bestreden beslissing uitgaat van de Commissie van Beroep, nu beide standpunten gelijklopend zijn en de vordering strekt tot nietigverklaring van de beslissing van de “Commissie van Beroep van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten”, formulering van de verwerende partij zelf; dat verzoeker erkent dat in het middel geen schending wordt aangevoerd van enige bepaling van de wet van 22 april 1999 of van het koninklijk besluit van 4 mei 1999, maar zulks te maken heeft met het feit dat verzoeker, die ook niet stelt dat die wet en dat koninklijk besluit noodzakelijk in strijd zijn met de Grondwet, enkel stelt dat “deze bepalingen”

strijdig zijn met de Grondwet als ze gelezen worden zoals de bestreden beslissing het doet;

Overwegende dat volgens verzoeker de verwijzing naar het arrest nr. 5/2001 van het Arbitragehof, waarin geoordeeld wordt dat de wetgever geen onevenredig verschil handhaaft door de titels van boekhouder fiscalist en belastingconsulent raadgever onverenigbaar te achten terwijl deze van accountant en belastingconsulent wel verenigbaar zijn, geen relevante vergelijking is, nu het daar ging over het al dan niet onverenigbaar zijn van twee titels, terwijl verzoeker niet de toekenning vraagt van twee titels die wettelijk onverenigbaar zijn noch beweert deze onverenigbaarheden te bestrijden; dat volgens verzoeker dit arrest veeleer zijn stelling bevestigt, nu hij reeds sinds lange tijd de titel van accountant combineert met de functie van belastingdirecteur en een bijkomende titel van belastingconsulent in die optiek en volgens de formulering van het Arbitragehof geen beletsel kan zijn; dat inzake het argument dat de titel van belastingconsulent en de functie van ambtenaar onverenigbaar zijn, verzoeker enerzijds stelt dat de vergelijking met rechters niet opgaat, onder meer omdat de meeste rechters niet zouden voldoen aan de basisvoorwaarden van de overgangsregeling en de meeste belastingambtenaren wel, precies omdat ze de nodige boekhoudkundige en fiscale ervaring opdeden en, anderzijds dat bepaalde opdrachten uiteraard onverenigbaar kunnen zijn maar dat een mogelijk strijdig belang van twee opdrachten verschilt van de vermeende strijdigheid van een bepaalde deskundigheid met een overheidsambt, waarbij de functie van belastingambtenaar in de regel niet onverenigbaar is met bepaalde titels en mandaten; dat de verwerende partij daarbij volgens haar ook ten onrechte de nadruk legt op de bescherming van de belastingplichtige en het ordentelijk verloop van de relaties tussen de belastingplichtige en de fiscus als exclusieve bestaansreden van de titel van belastingconsulent, nu het Instituut bv. ook een studiedag hield over “het gerechtelijk deskundigenonderzoek, de accountant en de belastingconsulent” en daarbij wees op het grote belang van de deskundige - accountant of belastingconsulent- als medewerker van de rechter; dat verzoeker in dit verband benadrukt dat men drie elementen opgesomd in artikel 38 van de wet van 22 april 1999 niet cumulatief, wat leidt tot een enge exclusieve omschrijving van de rol van de belastingconsulent, maar alternatief moet lezen, wat leidt tot meerdere varianten waarbij fiscale raadgevers misschien wel de grootste maar niet de enige categorie vormen en waarin ook andere adviesverstrekkers begrepen zijn; dat de eerste, enge interpretatie verzoeker discrimineert, omdat zij belastingambtenaren uitsluit, terwijl het Instituut soms op andere domeinen, bijvoorbeeld voor het “binnenhalen” van opdrachten als

gerechtsdeskundige de andere interpretatie aanhoudt en aldus de belangen van interne leden lijkt te verwaarlozen en zelfs weg te redeneren; dat aangezien een niet discriminerende lezing van de wet zeker mogelijk is, de bestreden beslissing de Grondwet schendt door in de wet een uitsluitingsgrond te lezen die er alleen maar aan wordt toegevoegd door een discriminerende interpretatie, zodat een prejudiciële vraag aan het Arbitragehof dient te worden gesteld; dat verzoeker ten slotte stelt dat de bewering als zouden ook de huidige leden belastingconsulent worden geschrapt wanneer ze ambtenaar worden, gratis en tergend is, waarbij de vergelijking met de advocaat die rechter wordt niet dienstig is want te vergezocht en waarbij verzoeker de vraag stelt of geneesheren, architecten, accountants enz. misschien ook door hun “orde” moeten worden geschrapt wanneer ze hun kunde ten dienste van de overheid gaan stellen;

3.2.1. Overwegende, wat de opgeworpen onduidelijkheid van het middel betreft, dat een middel in de zin van dat artikel 2, § 1, 2°, van het besluit van de Regent van 23 augustus 1948 tot regeling van de rechtspleging voor de afdeling administratie van de Raad van State -hierna: het procedurereglement - een voldoende en duidelijke omschrijving moet bevatten van de door de bestreden rechtshandeling geschonden geachte rechtsregel of van het geschonden geachte rechtsbeginsel en van de wijze waarop die rechtsregel of dat rechtsbeginsel geschonden zou zijn;

Overwegende dat in dezen de geschonden rechtsregel uitdrukkelijk wordt vermeld, namelijk de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, terwijl wordt uiteengezet dat die schending hierin bestaat dat verzoeker de titel van belastingconsulent niet krijgt ook al voldoet hij aan alle voorwaarden, enkel en alleen omdat hij ambtenaar is bij de fiscale administratie, terwijl elke ander persoon in een andere functie of met een ander personeelsstatuut die titel wel kan krijgen; dat het feit dat in het verzoekschrift wordt verwezen naar de wet van “25 juni” 1999 en de uitlegging en toepassing daarvan door het Instituut, terwijl de bestreden beslissing uitgaat van de Commissie van Beroep, het middel evenmin onduidelijk en onontvankelijk maakt, wijl zoals verzoeker terecht stelt, uit de volledige en niet eens minutieuze lezing van het verzoekschrift blijkt dat verzoeker met de verwijzing naar de wet van 25 juni 1999 eigenlijk de wet van 22 april 1999 bedoelt, naar welke wet hij herhaaldelijk verwijst en waarvan ook de bestreden beslissing toepassing maakt; dat waar verzoeker schrijft dat niet zozeer de wet van 25 juni - lees 22 april - 1999 strijdig is met het gelijkheidsbeginsel maar wel de uitlegging van die wet en het

koninklijk besluit van 4 mei 1999, zoals door het Instituut geformuleerd en toegepast, ook voldoende duidelijk is dat hij hiermee niet zozeer of niet alleen het standpunt van de raad van het Instituut bedoelt zoals de verwerende partij stelt, maar met name het standpunt dat de Commissie van Beroep innam in de bestreden beslissing, in welke beslissing die Commissie van Beroep zichzelf overigens aandient als de Commissie van Beroep van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten die volgens de verwerende partij zelf werd opgericht in de schoot van “verwerende partij”, dus het Instituut; dat de omstandigheid dat het middel geen schending aanvoert van enige bepaling van de wet van 22 april 1999 of van het koninklijk besluit van 4 mei 1999 het middel evenmin onduidelijk maakt, aangezien verzoeker in het verzoekschrift en zoals nog benadrukt in de memorie van wederantwoord niet de schending van de wet van 22 april 1999 en/of het koninklijk besluit van 4 mei 1999 aanvoert, maar wel de schending van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel door de wijze waarop die wet en dat koninklijk besluit werden uitgelegd en toegepast; dat daarbij nog moet worden aangemerkt dat de commissie van beroep de onverenigbaarheid van de titel van belastingconsulent met de functie van belastingambtenaar niet afleidt uit enige specifieke bepaling van die twee teksten;

3.2.2.1. Overwegende, wat het middel zelf betreft, dat zoals overigens ook de bestreden beslissing vaststelde, noch de wet van 22 april 1999 noch de wet van 22 april 1999 (tucht) uitdrukkelijk bepalen dat de hoedanigheid of titel van belastingconsulent niet kan worden toegekend aan een ambtenaar bij de FOD Financiën; dat luidens artikel 19 van de wet van 22 april 1999 het Instituut aan de natuurlijke persoon die erom verzoekt de hoedanigheid van belastingconsulent verleent indien hij de in dat artikel opgesomde voorwaarden vervult; dat daarbij is bepaald dat eenzelfde persoon niet de hoedanigheid van bedrijfsrevisor en belastingconsulent kan bezitten, doch dat de hoedanigheid van accountant wel kan worden verleend aan een persoon met de hoedanigheid van bedrijfsrevisor, met dien verstande dat personen met de hoedanigheid van bedrijfsrevisor bepaalde werkzaamheden niet mogen uitoefenen voor ondernemingen waarin zij revisorale opdrachten uitoefenen; dat krachtens artikel 60, § 1 van de wet van 22 april 1999, de Koning tijdelijk toegangsvoorwaarden tot de titel van belastingconsulent kon vaststellen die afwijken van de wet; dat het koninklijk besluit van 4 mei 1999 betreffende het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten in zijn artikelen 2 tot 5 de toekenning van de hoedanigheid van belastingconsulent aan natuurlijke personen regelt en aldus vrijstelt van een aantal bij artikel 19 vastgestelde

voorwaarden; dat het koninklijk besluit van 18 maart 2002 tot toekenning van de hoedanigheid van belastingconsulent aan natuurlijke personen op grond van beroepservaring in uitvoering van artikel 60 § 1 van de wet van 22 april 1999 eveneens vrijstelt van een aantal bij artikel 19, vastgestelde voorwaarden; dat uit wat voorafgaat blijkt dat de wet van 22 april 1999 enkel uitdrukkelijk uitsluit dat een bedrijfsrevisor, ook al zou hij voldoen aan de voorwaarden van artikel 19 van de wet van 22 april 1999, eventueel rekening houdende met de afwijkende bepalingen in het koninklijk besluit van 4 mei 1999 of 18 maart 2002, tegelijk de hoedanigheid van belastingconsulent verkrijgt; dat blijkens zijn artikelen 4, 5, 19, 39 en 60, de wet echter niet uitsluit dat een natuurlijk persoon aan wie de hoedanigheid van belastingconsulent wordt verleend de functie uitoefent in het kader van een arbeidsovereenkomst, maar evenmin in een door de overheid bezoldigde betrekking; dat artikel 39 immers bepaalt dat elke natuurlijke persoon, aan wie de hoedanigheid van belastingconsulent is verleend “op verzoek” wordt ingeschreven op de deellijst van de externe belastingconsulenten wanneer hij alle of sommige van de in artikel 38 opgesomde werkzaamheden op exclusieve wijze, in hoofdzaak of in bijkomende orde, uitoefent of voornemens is dat te doen, buiten het kader van een arbeidsovereenkomst of een door de overheid bezoldigde betrekking” (art. 39); dat die deellijst blijkens artikel 5 een deel is van de lijst van de belastingconsulenten, dus van het tableau van de leden van het Instituut (art. 4 en 5);

3.2.2.2. Overwegende echter dat het feit dat de wet van 22 april 1999 niet uitdrukkelijk in een bepaalde onverenigbaarheid voorziet, niet uitsluit dat een onverenigbaarheid uit het opzet van die wet kan worden afgeleid; dat aldus het Arbitragehof in zijn arrest nr. 5/2001 van 25 januari 2001 aannam dat de interpretatie dat het verwerven van de hoedanigheid van belastingconsulent het verlies van de erkenning als boekhouder of boekhouder-fiscalist met zich brengt, uit de algemene economie van de wet van 22 april 1999 kan worden afgeleid en het dit onderscheid met accountants, die wel tegelijk belastingconsulent kunnen zijn, niet onverenigbaar achtte met het gelijkheidsbeginsel, onder meer omdat dit onderscheid steunde op de keuze van de wetgever om het statuut van belastingconsulent af te stemmen op dat van accountant en dat van de erkende boekhouders-fiscalisten op dat van de erkende boekhouders, omdat de bescherming van de titel van belastingconsulent geen afbreuk doet aan de bescherming van het beroep en de titel van erkend boekhouder of boekhouder-fiscalist en aan de belastingconsulent geen monopolie van werkzaamheden verleent, en omdat de wetgever gekozen heeft voor een gefaseerd optreden, met in een eerste fase het behoud van twee afzonderlijke instituten met een

onderscheiden lidmaatschap, het Instituut van de accountants en van de belastingconsulenten enerzijds en het Beroepsinstituut van erkende boekhouders en fiscalisten anderzijds;

3.2.2.3. Overwegende dat luidens de memorie van toelichting bij het ontwerp dat de wet van 22 april 1999 zou worden, de reglementering van het fiscaal beroep “zowel op kwalitatief als op deontologisch vlak (diende te) 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” (Parl. St., Kamer, 1998 - 1999, nr. 1923/1 en 1924/1, p. 2.); dat zonder meer kan worden aangenomen dat de onafhankelijkheid van de belastingconsulent ten opzichte van de belastingheffende overheden daartoe essentieel is, niet alleen inzake de vertegenwoordiging van de belastingplichtigen, maar ook in de functies van bijstand van belastingplichtigen bij de nakoming van hun fiscale verplichtingen en de adviesverstrekking in alle belastingaangelegenheden, welke onafhankelijkheid blijkens de memorie van toelichting trouwens de reden is waarom uitdrukkelijk is bepaald dat eenzelfde persoon niet tegelijk de hoedanigheid van bedrijfsrevisor en belastingconsulent kan hebben; dat, met andere woorden, de wetgever het als een evidentie beschouwt dat de notie “belastingconsulent” het ten dienste staan van de belastingplichtige inhoudt en de overeenkomstige functie dan ook onverenigbaar is met die van ambtenaar bij een fiscaal bestuur; dat de wet van 22 april 1999 inzake de uitoefening van de functie van accountant en belastingconsulent overigens bepaalt dat de raad van het Instituut er onder meer op toeziet dat externe accountants en externe belastingconsulenten zich met de nodige zorg en volledig onafhankelijk kwijten van de hun toevertrouwde opdrachten, geen opdrachten aanvaarden onder voorwaarden die een objectieve uitvoering daarvan in het gedrang zouden kunnen brengen en geen werkzaamheden uitoefenen die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid van hun functie (art. 28, § 2, 2°, 3° en 4°); dat artikel 31 voorts bepaalt dat een externe belastingconsulent/accountant zonder voorafgaande en steeds herroepbare toelating van het Instituut geen commercieel bedrijf of taak van bestuurder of zaakvoerder mag uitoefenen in handelsvennootschappen of vennootschappen met handelsvorm die niet zijn opgericht onder houders met dezelfde hoedanigheid of onder houders van verschillende hoedanigheden tenzij hij door een rechtbank hiermee werd belast, en geen

werkzaamheden mag uitoefenen die onverenigbaar zijn met de waardigheid en de onafhankelijkheid van hun functie;

3.2.2.4. Overwegende dat de bestreden beslissing dan ook terecht kon aannemen dat een ambtenaar van de FOD Financiën, directeur bij de Bijzondere Belastinginspectie (BBI), gelet op deze hoedanigheid, objectief gezien niet de vereiste structurele onafhankelijkheid biedt om de hoedanigheid van belastingconsulent te verwerven en lid te worden van het Instituut en dat er daarom een onverenigbaarheid is tussen de hoedanigheid van ambtenaar van de FOD Financiën, directeur bij de BBI, en de titel van belastingconsulent, nog daargelaten de vraag naar de verenigbaarheid van de functie van fiscaal ambtenaar zelf met deze van belastingconsulent;

3.2.2.5. Overwegende dat verzoekers argument als zou de mogelijkheid van belangenconflicten en mogelijk onverenigbare opdrachten niet tot de conclusie moeten leiden dat er een onverenigbaarheid is tussen de hoedanigheid van ambtenaar bij de FOD Financiën en de hoedanigheid van belastingconsulent zelf, maar enkel inhoudt dat hij bepaalde opdrachten niet zal kunnen uitvoeren, bijvoorbeeld belastingplichtigen tegenover de fiscus vertegenwoordigen, noch het argument dat de functieomschrijving in artikel 38 van de wet van 22 april 1999 niet cumulatief maar alternatief is en dat het in de overgangsregeling enkel gaat over bekwaamheden, niet tot een andere conclusie kunnen leiden, aangezien de overgangsregeling uitgevaardigd op basis van artikel 60, § 1 van de wet van 22 april 1999 in het koninklijk besluit van 4 mei 1999 enkel een afwijking bevat van de voorwaarden van artikel 19, 3, °, 4° en 5°, niet van de andere voorwaarden of andere bepalingen van de wet en het duidelijk de bedoeling van de wetgever was de titel van belastingconsulent te beschermen ten einde de belastingplichtige op kwalitatief en deontologisch vlak beter te beschermen, inzonderheid door diens relaties met de belastingheffende overheden ordentelijker te laten verlopen, bijgevolg niet enkel door het waarborgen van beroepsbekwaamheid maar ook ruimer en niet alleen wat betreft de vertegenwoordiging, maar op het niveau van de verschillende functies van belastingconsulent;

3.2.2.6. Overwegende dat verzoekers argument als zou er geen bezwaar bestaan om de titel van belastingconsulent toe te kennen, aangezien verzoeker deze niet effectief zal gebruiken zolang hij ambtenaar is, evenmin opgaat; dat, zoals vermeld, het immers de bedoeling van de wetgever was een betere bescherming te

bieden aan de belastingplichtige en een ordentelijker verloop van diens relaties met de fiscus te bewerkstelligen, hetgeen veronderstelt dat het gaat om een daadwerkelijke uitoefening van het beroep; dat hierbij ook dient te worden opgemerkt dat, eens men de hoedanigheid van belastingconsulent heeft, men ook lid is van het Instituut en onderworpen aan de deontologie van het Instituut en de ter zake geldende eigen regels;

3.2.2.7. Overwegende dat het middel niet gegrond is in zoverre het een onjuiste interpretatie van de wet van 22 april 1999 aanklaagt;

3.2.3. Overwegende dat vervolgens de vraag rijst of de voornoemde wet, aldus geïnterpreteerd, niet strijdig is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet; dat te dezen geen bepaling de Raad van State ervan ontslaat daarover aan het Arbitragehof een prejudiciële vraag te stellen ; dat die vraag enerzijds ruimer dient te worden gesteld dan deze door verzoeker geformuleerd, welke specifiek de overgangsperiode betreft en anderzijds enger, omdat het in deze zaak niet gaat om een ambtenaar in het algemeen maar om een ambtenaar bij de FOD Financiën, belast met controle of taxatie,

B E S L U I T :

Artikel 1.

De debatten worden heropend.

Artikel 2.

Aan het Arbitragehof wordt 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?”

Artikel 3.

Het door de auditeur-generaal aan te stellen lid van het auditoraat wordt belast met het verder onderzoek van de zaak na het antwoord van het Arbitragehof.

Artikel 4.

De uitspraak over de bijdrage in de betaling van de kosten wordt uitgesteld.

Aldus te Brussel uitgesproken in openbare terechtzitting, op negenentwintig januari 2000 en zeven, door de IXe kamer, die was samengesteld als volgt :

de H. P. LEMMENS, kamervoorzitter, door de Eerste Voorzitter van de Raad van State aangewezen ter vervanging van de H. J. DE BRABANDERE, voorzitter van de Raad van State, overleden na de debatten te hebben bijgewoond en na te hebben deelgenomen aan het beraad;

de HH.	L. HELLIN,	staatsraad,
	D. MOONS,	staatsraad,
Mevr.	V. WAUTERS,	griffier,

De griffier,

De voorzitter,

V. WAUTERS.

P. LEMMENS.