

ADVIES OVER DRIE ONTWERPEN VAN KONINKLIJKE BESLUITEN TOT UITVOERING VAN DE WET VAN 22 APRIL 1999 BETREFFEN- DE DE BOEKHOUDKUNDIGE EN FISCALE BEROEPEN.

De Voorzitter

Brussel, 4 mei 1999

Mijnheer de Vice-Eerste Minister,
Mijnheer de Minister,

Betreft: ontwerpen van koninklijke besluiten tot uitvoering van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

Ik ontving in goede orde en dank u voor uw brief van 28 april 1999 waarin u aan de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy, die de Hoge Raad voor de Economische Beroepen zal worden, drie ontwerpen van koninklijk besluiten in uitvoering van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen voorlegt voor dringend advies.

Deze ontwerpen hebben hoofdzakelijk en respectievelijk tot doel het ogenblik te bepalen van inwerkingtreding van de wetten van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen en betreffende de beroepstucht voor accountants en belastingconsulenten, de toekenningsvoorwaarden van de titel van belastingconsulent gedurende een overgangperiode vast te stellen en te bepalen welke diploma's toegang kunnen geven tot de stage van accountant en/of belastingconsulent.

Ik heb de eer u hierbij in kennis te stellen van het unaniem door de Hoge Raad uitgebrachte advies.

Zoals u zult vaststellen, formuleert de Hoge Raad geen enkel principieel bezwaar in verband met die ontwerpen. Volgens de Hoge Raad zou het wel goed zijn, met name omwille van de rechtszekerheid, dat de twee wetten, het koninklijk besluit betreffende de overgangperiode en het koninklijk besluit betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten gelijktijdig in werking treden.

1. Ontwerp van koninklijk besluit betreffende de inwerkingtreding van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen en de wet van 22 april 1999 betreffende de beroepstucht voor accountants en belastingconsulenten

Krachtens dit besluit zouden de twee wetten in werking treden op de dag van publicatie van het besluit in het Belgisch Staatsblad.

De Hoge Raad heeft hierbij geen enkele bemerking.

2. Ontwerp van koninklijk besluit betreffende het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten

Het aan de Hoge Raad voorgelegde ontwerp, in navolging van het koninklijk besluit van 14 juni 1985 betreffende het Instituut der Accountants dat het opheft en waar het op redactioneel vlak op steunt, strekt ertoe enerzijds de voorwaarden te bepalen waaronder de natuurlijke personen toegang krijgen tot de titel van belastingconsulent gedurende de overgangperiode (art. 60 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen) en anderzijds de voorwaarden waaraan moet worden voldaan opdat burgerlijke professionele vennootschappen opgericht naar Belgisch recht (art. 20, 1° en 42 van de wet), vennootschappen opgericht binnen een vennootschappengroep of een beroepsgroepering of door een of meer ondernemingen (art. 21 en 42 van de wet) alsook vennootschappen opgericht naar buitenlands recht (art. 20, 3°, 21 en 42 van de wet) de hoedanigheid van accountant en/of belastingconsulent kunnen verkrijgen.

Wat betreft de toekenningsvoorwaarden van de hoedanigheid van belastingconsulent aan natuurlijke personen gedurende de overgangperiode, voorziet het besluit in studie (art. 2) dat de persoon die zijn kandidatuur stelt binnen een termijn van drie jaar te rekenen vanaf de inwerkingtreding van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, niet moet voldoen aan de bij artikel 19, 3°, 4° en 5° van de wet vastgestelde voorwaarden om de titel van belastingconsulent te verkrijgen indien hij:

- hetzij het bewijs levert gedurende ten minste drie jaar professionele werkzaamheden te hebben uitgeoefend, waarin hij voldoende vorming heeft verworven om de functie van belastingconsulent uit te oefenen en ingeschreven is op de lijst van de accountants
- hetzij het bewijs levert houder te zijn van een diploma bedoeld in artikel 2 van het koninklijk besluit betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten (zie verder) en gedurende ten minste drie jaar professionele werkzaamheden te hebben uitgeoefend, waarin hij voldoende vorming heeft verworven om de functie van belastingconsulent uit te oefenen.

De onderzoeksprocedure van de toetredingsaanvraag die met name de indiening van een dossier voorziet en het advies van een erkenningscommissie waarvan de Raad van het Instituut,

overeenkomstig artikel 60, §3 van de wet, de samenstelling¹ en de werking bepaalt, wordt uitgegezet in de artikelen 3 tot 5 van het ontwerp.

Ofschoon in 1985 ten minste zes jaar beroepservaring werd vereist voor de toegang tot de titel van accountant tijdens de overgangsperiode van 10 maanden (art. 99 van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat), is de Hoge Raad van mening dat de in artikel 2 bepaalde voorwaarden redelijk zijn want aan de accountants dezelfde voorwaarden inzake beroepservaring en dezelfde basiseisen wat betreft de vereiste diploma's worden opgelegd als aan de andere natuurlijke personen die de titel van belastingconsulent willen voeren.

De Raad meent evenwel dat er aan artikel 2 van het ontwerp best een derde streepje zou worden toegevoegd, dat luidt als volgt: *"hetzij het bewijs levert gedurende ten minste vijftien 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"*.

Hij wil er bovendien aan herinneren dat één van de doelen van de reglementering van het fiscaal beroep zoals georganiseerd door de wet erin bestaat zowel op kwalitatief als op deontologisch vlak te komen tot een betere bescherming van de belastingplichtige en in het bijzonder, tot een beter verloop van zijn betrekkingen met de belastingadministraties².

Deze doelstelling om de kwaliteit van de functie van belastingconsulent te verbeteren en de zorg om geen afbreuk te doen aan de geloofwaardigheid van de pas gecreëerde wettelijke titel van belastingconsulent, van diegenen die die titel rechtsgeldig kunnen voeren en bijgevolg van het Instituut zelf, vereisen dat de bovenbedoelde bepalingen strikt worden nageleefd, in het bijzonder wat betreft de beoordeling van de voorwaarde betreffende de professionele ervaring.

Deze voorwaarde is inderdaad te onderscheiden van de voorwaarde betreffende het diploma of de inschrijving op de lijst van accountants; in dit laatste geval zal de beroepsbeoefenaar indien hij bijvoorbeeld pas op de lijst van accountants is ingeschreven, moeten kunnen aantonen dat hij gedurende zijn jaren stage professionele werkzaamheden heeft uitgeoefend waarin hij voldoende vorming heeft verworven om de functie van belastingconsulent uit te oefenen.

De werkzaamheden van belastingconsulent worden bovendien gedefinieerd door verwijzing naar artikel 38 van de wet. Ze bestaan in het verlenen van advies met betrekking tot alle fiscale zaken, het bijstaan van de belastingplichtigen bij de vervulling van hun fiscale verplichtingen en het vertegenwoordigen van de belastingplichtigen. De kandidaat voor de titel zal dus moeten kunnen aantonen dat hij door de uitoefening van zijn professionele werkzaamheden gedurende ten minste drie jaar voldoende vorming heeft verworven om die functie uit te oefenen.

¹ De Minister van Landbouw en de Kleine en Middelgrote Ondernemingen heeft bij de studie van het wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen in de Senaat verklaard dat de erkenningscommissie paritair zal samengesteld zijn uit belastingconsulenten en accountants en voorgezeten worden door een van de magistraten die momenteel de tuchtkamer bij het Instituut der Accountants voorzitten (Parl.St., Senaat, zitting 1998-1999, nr.1-1302/2, 30 maart 1999, p.6).

² Uiteenzetting van de motieven van de wetsontwerpen, Parl.St., Kamer, zitting 1998-1999, nr.1923/1 en 1924/1, 13 januari 1999, p.2.

Er zou van bij het begin van de overgangperiode moeten worden gestreefd naar de bestendi-ge organisatie van een korps specialisten die bekwaam zijn de functie van accountant en van belastingconsulent te vervullen met al de vereiste waarborgen inzake bevoegdheid, onafhanke-lijkheid en beroepseerlijkheid, overeenkomstig artikel 3 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

Het dossier dat krachtens artikel 3 van het ontwerp bij de toetredingsaanvraag moet worden gevoegd is dus heel belangrijk en de Hoge Raad dringt erop aan dat het uitvoerig genoeg zou zijn zodat de Commissie en in voorkomend geval de Raad (art.5 van het ontwerp) kan oordelen of aan de opgelegde voorwaarden en in het bijzonder die inzake de beroepservaring is voldaan.

Uit eerder vormelijk oogpunt zou de formulering van artikel 3, lid 2 en 3, moeten worden aan-gepast want het gebruik van de term "bovendien" in die twee alinea's scheidt verwarring. Uit lezing van de tekst blijkt immers dat het ontwerp van besluit in die alinea's twee verschillende situaties beoogt.

Voorts is de Hoge Raad van mening, met het oog op de bescherming van de verzoeker, dat er in artikel 5 van het besluit een minimumtermijn zou moeten worden vastgesteld om hem in staat te stellen zijn dossier te vervolledigen. De termijn zou niet aan het exclusieve oordeel van de Raad of de Erkenningcommissie mogen worden overgelaten.

Wat betreft de voorwaarden voor de toekenning van de hoedanigheid van accountant of belastingconsulent aan verschillende types vennootschappen (art. 6 tot 11 van het ontwerp), heeft de Hoge Raad bij zijn studie vastgesteld dat de inhoud van het ontwerp over het algemeen niet verschilt van de artikelen 6 tot 11 van het al genoemde koninklijk besluit van 14 juni 1985.

De enige aan te stippen wijzigingen zijn:

Wat betreft de vennootschappen naar Belgisch recht wordt nu voorzien dat een "*minderheid (der aandelen en der stemrechten) in het bezit mag zijn van personen die in het buitenland een hoedanigheid bezitten die als gelijkwaardig met die van accountant of belastingconsulent in België wordt erkend*".

De termijn die de Raad van het Instituut op grond van artikel 60, §2 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen³ kan toestaan aan de burgerlijke pro-fessionele vennootschap naar Belgisch recht om sommige van de voorziene voorwaarden na te leven, bedraagt maximum één jaar terwijl dit in 1985 drie jaar was.

Wat betreft de vennootschappen opgericht binnen een vennootschappengroep of een beroepsgroepering of door een of meer ondernemingen, worden twee voorwaarden toegevoegd: enerzijds: "*de aandelen, alsook de meerderheid der stemrechten waarover de vennoten beschik-ken, moeten in het bezit zijn van accountants en/of belastingconsulenten, leden van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten of van vennootschappen van de groep of van de*

³ De Koning bepaalt de voorwaarden waaronder vennootschappen, die de diensten bedoeld in artikel 38 lever-den vóór 1 januari 1999, de titel van belastingconsulent mogen dragen na de inwerkingtreding van deze wet gedurende een periode van maximum drie jaar.

beroepsgroepering" (art.7, 4°) en anderzijds: "de bestuurders en zaakvoerders moeten natuurlijke personen zijn; de meerderheid onder hen moet lid zijn van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten" (art.7, 5°);

Wat betreft de vennootschappen naar buitenlands recht, is de voorwaarde van oprichting in België weggelaten overeenkomstig artikel 20, 3° van de wet, mag een minderheid (der aandelen alsook der stemrechten) in het bezit zijn van personen die in het buitenland een hoedanigheid bezitten die als gelijkwaardig met die van accountant of belastingconsulent in België wordt erkend (art.8, 3°) en ten slotte, moeten de bestuurders en zaakvoerders natuurlijke personen zijn; de meerderheid onder hen moet lid zijn van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (art.8, 4°).

De Hoge Raad is van oordeel dat er ook gebruik zou moeten worden gemaakt van de habilitatie verleend bij artikel 60, §2 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen om de andere dan de professionele vennootschappen naar Belgisch recht die vóór 1 januari 1999 fiscale diensten verrichtten, toe te laten de titel van belastingconsulent te voeren, na de inwerkingtreding van de wet, gedurende een periode van maximum drie jaar.

Tenslotte zullen, overeenkomstig artikel 42 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, later bij koninklijk besluit de voorwaarden moeten worden bepaald waaronder interprofessionele middelenvennootschappen kunnen worden opgericht tussen een of meer accountants of belastingconsulenten en andere personen, al dan niet leden van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, die niet dezelfde hoedanigheid bezitten.

De Hoge Raad verwijst in dit verband met name naar het advies dat hij heeft uitgebracht aangaande de beroepen met de titularissen waarvan een bedrijfsrevisor een vereniging van middelen kan oprichten ⁴.

3. Ontwerp van koninklijk besluit betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten

Het aan de Hoge Raad voorgelegde ontwerp heeft tot doel de diploma's te bepalen die toegang geven tot de stage van accountant en/of belastingconsulent.

De opstelling is sterk geïnspireerd op het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants, zoals laatst gewijzigd bij koninklijk besluit van 8 augustus 1997, dat, in uitvoering van artikel 72, 3° van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat, enkel betrekking heeft op de Belgische universitaire diploma's en diploma's van universitair niveau enerzijds en de diploma's van het economisch hoger onderwijs uitgereikt door de instellingen vermeld in de bijlage bij dat besluit en erkend tot 30 juni 1998

⁴ Advies D.1115/95, Jaarverslag 1994-1995, p.29

anderzijds. Onder bepaalde voorwaarden wordt de Raad van het Instituut der Accountants, krachtens het genoemde besluit, gemachtigd om in individuele gevallen in het buitenland uitgereikte diploma's in aanmerking te nemen voor het verlenen van de hoedanigheid van accountant.

Het ontwerp van besluit verschilt van het besluit van 22 november 1990 door het feit dat het onder de diploma's die zonder onderscheid toegang verlenen tot de stage van accountant en/of van belastingconsulent ook vermeldt:

1° de diploma's van gegradueerde, uitgereikt door een hogeschool binnen het studiegebied handelswetenschappen en bedrijfskunde van één cyclus, zoals vereist door artikel 19, 3° van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (art.2, 3°) ⁵,

2° de diploma's voorgeschreven door een andere Lid-staat van de Europese Gemeenschap of een andere staat die partij is bij de overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, om tot het beroep van accountant op zijn grondgebied te worden toegelaten dan wel deze activiteit aldaar uit te oefenen, en dat in een Staat behaald is; het gaat hier om de omzetting in Belgisch recht van de richtlijn 89/48/EEG van 21 december 1998 betreffende een algemeen stelsel van erkenning van de hoger-onderwijsdiploma's waarmee beroepsopleidingen van ten minste drie jaar worden afgesloten (art.2, 5°),

3° sommige diploma's tot afsluiting van sterker op fiscaliteit gerichte opleidingen en waarvan de lijst is opgenomen in de bijlage bij het besluit in studie (art.2, 4°).

Overigens is de erkenning van de instellingen en van de diploma's van het economisch hoger onderwijs en van de hierboven in punt 1° en 3° vermelde instellingen en diploma's geldig tot 30 juni 2010; in het verleden werd die erkenning gegeven voor een kortere termijn (vijf jaar, daarna drie jaar).

In dit verband wil de Hoge Raad eraan herinneren dat hij, verzocht om advies met betrekking tot de mogelijkheid om een einde te maken aan de beperking in de tijd van de erkenning van de onderwijsinstellingen die een diploma van economisch hoger onderwijs kunnen uitreiken dat toegang verleent tot de hoedanigheid van accountant, zijn vrees te kennen heeft gegeven dat "de erkenning van te veel instellingen, voor een onbeperkte periode, van die aard kan zijn dat het algemeen opleidingsniveau van de kandidaat-accountants geleidelijk vermindert, wat op termijn een hinderpaal zou kunnen zijn voor de erg wenselijke toenadering tussen de beroepen van bedrijfsrevisor en accountant.

Daarom vindt de Hoge Raad dat het schrappen van de beperking in de tijd van de erkenning van de onderwijsinstellingen gepaard zou moeten gaan met het handhaven van het toelatingsexamen, dat thans voor alle kandidaat-accountants wordt georganiseerd. Het toelatingsexamen

⁵ De Hoge Raad neemt aan dat hieronder enkel de gegradueerden in beheer, optie accountancy-fiscaliteit moeten worden begrepen, zoals gepreciseerd in de rechtvaardiging van de amendementen aan de basis van de wijziging van artikel 19, 3° van het wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen in plenaire zitting van de Kamer (Parl.St., Kamer, zitting 1998-1999, 1923/6, 2 maart 1999). Deze precisering die niet is opgenomen in art.19, 3° van de wet betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten, komt wel voor in artikel 50, § 2 en 3, e) betreffende de diploma's van de erkende boekhouders en boekhouders-fiscalisten. Het zou nuttig zijn artikel 2, 3° van het ontwerp in die zin aan te passen.

is bedoeld om na te gaan of de kandidaten die een opleiding aan erkende instellingen achter de rug hebben, over de vereiste theoretische kennis beschikken om de stage te beginnen. Het Instituut der Accountants heeft een te groot aantal mislukkingen vastgesteld en daarom zag het zich genoodzaakt de bevoegde ministers van het probleem op de hoogte te brengen, opdat passende maatregelen getroffen kunnen worden om dit te verhelpen. Wanneer het echter gaat over kandidaten die houder zijn van een Belgisch universitair diploma of van een Belgisch diploma van hoger onderwijs van universitair niveau, beveelt de Hoge Raad aan, met het oog op een harmonisatie met de situatie bij het Instituut der Bedrijfsrevisoren, het toelatingsexamen dat betrekking heeft op de theoretische kennis te vervangen door een mechanisme van vrijstellingen, wat toegepast is volgens artikel 4 van het koninklijk besluit van 20 april 1990 houdende vaststelling van het programma en de voorwaarden voor het bekwaamheidsexamen van accountant.

Een dergelijk mechanisme zou ook kunnen worden uitgebreid tot de gediplomeerden van het hoger economisch onderwijs die, onmiddellijk na het behalen van hun diploma, hun opleiding zouden hebben voortgezet gedurende ten minste een volledig jaar, vooraleer toegang tot het Instituut der Accountants te vragen" (advies van 26 juni 1998 betreffende een voorstel tot wijziging van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants).

Overigens vraagt de Hoge Raad zich af om welke redenen de Koning de bevoegdheid om diploma's uit te reiken die toegang verlenen tot de functies van accountant en van belastingconsulent beperkt tot de instellingen van economisch hoger onderwijs van universitair niveau, terwijl die beperking niet bestaat voor de universitaire diploma's.

Het zou ook wenselijk zijn, meer bepaald wat betreft de functie van belastingconsulent, om te voorzien dat het diploma van gegradueerde in de rechtswetenschappen een vorming kan uitmaken die toegang verleent tot de uitoefening van die functie.

De Hoge Raad meent ten slotte dat artikel 2,5° van het ontwerp zou moeten worden vervolledigd en rekening zou moeten houden met het geval van diploma's, voorgeschreven door een andere Lid-staat van de Europese Gemeenschap of een andere staat die partij is bij de overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, om tot het beroep van belastingconsulent op zijn grondgebied te worden toegelaten dan wel deze activiteit aldaar uit te oefenen.

Uit eerder vormelijk oogpunt, zou deze bepaling bovendien moeten worden verbeterd als volgt:

- in de Franse versie, lid 2, derde streepje, moet het woordje "au" tussen "Etat" en "l'exercer" worden vervangen door "ou".
- verder in dezelfde alinea moeten de woorden "of de Europese Economische Ruimte" worden toegevoegd na de woorden "Europese Gemeenschap" en moet het woord "Lid" worden geschrapt.
- in de volgende alinea moet eveneens "of de Europese Economische Ruimte" worden toegevoegd na de woorden "Europese Gemeenschap".

Ten slotte vraagt de Hoge Raad zich af, in verband met artikel 2, 2° van het ontwerp, of het niet beter zou zijn om, bijvoorbeeld als bijlage 1 bij het ontwerp (de enige bijlage bij het ontwerp zou dan bijlage 2 worden) de lijst van instellingen vermeld in de bijlage van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants sedert zijn wijziging bij koninklijk besluit van 8 augustus 1997 over te nemen. Zo zou het genoemde besluit van 22 november 1990 kunnen worden opgeheven bij de inwerkingtreding van het besluit in studie en zou het samenbestaan van het besluit betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten en het besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants worden vermeden.

Als dit niet mogelijk is, zou de tekst van artikel 2, 2° kunnen worden vervangen door de volgende formulering: *"een diploma van economisch hoger onderwijs, afgegeven door een instelling vermeld in de bijlage bij het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants zoals met name gewijzigd bij koninklijk besluit van 8 augustus 1997"*.

Ik houd mij te uwer beschikking voor alle vragen die u zou kunnen hebben in verband met dit schrijven en verblijf,

met de meeste hoogachting,

K. GEENS

De Heer Elio DI RUPO
Vice-Eerste Minister en Minister van Economie en Telecommunicatie
de Meeûssquare 23
1000 Brussel

De Heer Karel PINXTEN
Minister van Landbouw en de Kleine en Middelgrote Ondernemingen
Maria-Theresiastraat 1
1000 Brussel