

bijlage VIII

Synthese

De wet van 22 april 1999 heeft de basiswetgeving die van toepassing is op de accountants en op de erkende boekhouders gewijzigd door de bevoegdheid van hun respectievelijke beroepsorganisatie uit te breiden tot de belastingconsulenten en de erkende boekhouders-fiscalisten.

In dat kader komt de dubbele titelvoering binnen de economische beroepen a priori niet tegemoet aan de wil van de wetgever, ook al heeft de wetgever enkele situaties van (on)verenigbaarheid omtrent het gelijktijdig voeren van sommige titels van economische beroepen geregeld.

De Hoge Raad werd door de Minister van Economie belast met het onderzoek van verschillende vragen die verband houden met de regels van de dubbele titelvoering.

De Hoge Raad meent dat een onderscheid moet gemaakt worden tussen de algemene problematiek van het dubbele lidmaatschap en specifieke moeilijkheden die zich kunnen voordoen in het kader van de overgangsmaatregelen bij de integratie van de belastingconsulenten bij het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten en van de erkende boekhouder-fiscalist binnen het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten.

- Voor wat de problemen betreft die voortvloeien uit de **overgangsmaatregelen** in verband met de integratie van de belastingconsulenten bij het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, meent de Hoge Raad dat het wenselijk zou zijn een oplossing te vinden voor het probleem dat de erkende boekhouders ondervinden die de titel van belastingconsulent willen voeren in het kader van de overgangsmaatregelen die voortvloeien uit de inwerkingtreding van de wet van 22 april 1999 die het voeren van de titel van belastingconsulent regelt.
- De Hoge Raad voor de Economische Beroepen meent echter dat het niet aangewezen is tot een toestand van systematisch of quasi-systematisch "dubbel lidmaatschap" te komen, waarbij, omwille van de zichtbaarheid van de deelnemers van de economische beroepen, zou moeten overgegaan worden tot de fusie van de twee betrokken Instituten, met name het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten en het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten.
- Betreffende de **algemene en structurele aspecten** van de problematiek van het dubbel lidmaatschap, meent de Hoge Raad dat het niet aangewezen is de onderliggende gronden voor de uitwerking van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen te herzien, vermits geen enkel nieuw element toegevoegd werd aan de toelatingsvoorwaarden of aan de opdrachten die toevertrouwd worden aan de verschillende deelnemers van die economische beroepen.

Inhoudsopgave

Inleiding

1. (On)verenigbaarheden: historische groei en onderzoek van het huidig wettelijk kader
 - 1.1. Wettelijk voorziene verenigbaarheden
 - 1.1.1. Verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van accountant en die van bedrijfsrevisor
 - 1.1.2. Verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van accountant en die van belastingconsulent
 - 1.1.3. Verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van erkend boekhouder en die van erkend boekhouder-fiscalist
 - 1.2. Wettelijk voorziene onverenigbaarheid
 - 1.2.1. Onverenigbaarheid tussen het voeren van de titel van belastingconsulent en die van bedrijfsrevisor
 - 1.3. (On)verenigbaarheden die niet in een wettelijke bepaling opgenomen zijn
 - 1.3.1. (On)verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van erkend boekhouder en die van bedrijfsrevisor
 - 1.3.2. (On)verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van erkend boekhouder-fiscalist en die van bedrijfsrevisor
 - 1.3.3. (On)verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van accountant en die van erkend boekhouder
 - (On)verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van accountant en die van erkend boekhouder-fiscalist
 - (On)verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van belastingconsulent en die van erkend boekhouder
 - (On)verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van belastingconsulent en die van erkend boekhouder-fiscalist
 - 1.3.3.1. Stellingname van het IAB in 1994
 - 1.3.3.2. Goedkeuring in 1997 van een Reglement van plichtenleer door het BIBF
 - 1.3.3.3. Goedkeuring van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen en van haar uitvoeringsbesluiten
 - 1.3.4. Arrest van het Arbitragehof van januari 2001
2. Advies van de Hoge Raad
 - 2.1. Cumulatie van de specialisatiedomeinen
 - 2.2. Dubbel lidmaatschap
 - 2.2.1. Overgangsmaatregelen die toelaten de titel van belastingconsulent te bekomen zonder de klassieke weg te volgen (toelatingsexamen, stage van 3 jaar en bekwaamheidsexamen)
 - 2.2.1.1. Situatie van de erkende boekhouders of boekhouders-fiscalisten in het kader van de inschrijving bij het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten als belastingconsulent
 - 2.2.1.2. Situatie van de erkende boekhouders die beslissen niet naar het IAB over te gaan
 - 2.2.2. Onderzoek van de problematiek van het dubbel lidmaatschap in de algemene context

Bijlage

Voeren van titel(s) en werkzaamheden door de verschillende economische beroepen

- A. Beschrijving van de werkzaamheden van de economische beroepen
- B. Draagwijdte van de opdrachten die door de beroepsbeoefenaars kunnen uitgevoerd worden in functie van de titel(s) die ze voeren

Inleiding

De wet van 22 juli 1953 tot oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren en de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen bepalen het algemeen kader van toepassing op de economische beroepen. Die economische beroepen bestaan uit de bedrijfsrevisoren, de accountants, de belastingconsulenten, de erkende boekhouders en de erkende boekhouders-fiscalisten. De werkzaamheden van die beroepsbeoefenaars beslaan drie grote specialisatiedomeinen: de audit, de boekhouding en de fiscaliteit.

De Hoge Raad heeft de wettelijke opdracht¹ mee te werken aan de ontwikkeling van het wettelijk en reglementair kader dat van toepassing is op de economische beroepen, via het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de regering of aan de beroepsverenigingen die de economische beroepen vertegenwoordigen.

De vertegenwoordigers van de Minister van Economie hebben de Hoge Raad op 10 oktober 2001 belast met de problematiek van het dubbel lidmaatschap BIBF/IAB.

Het advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen wordt voorafgegaan door een onderzoek van de (on)verenigbaarheden tussen het voeren van verschillende titels in verband met wettelijk erkende economische beroepen. Een bijlage aan dit advies handelt ook over de werkzaamheden die kunnen uitgevoerd worden door die verschillende economische beroepen en de draagwijdte van de opdrachten die ze kunnen uitvoeren in functie van de titel(s) die ze voeren. Bij dit onderzoek werd rekening gehouden met de huidige stand van de wetgeving.

1. Die opdracht vloeit voort uit artikel 54 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.
2. Instituut der Bedrijfsrevisoren, *Jaarverslag 1987*, bijlage 2, blz. 163-164.
3. Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisorat, *Jaarverslag 1986-1987*, Aanbeveling van 16 april 1987, CSR 87/011 D., 3 blz.
4. Zie hierover het *Jaarverslag 1992* van het Instituut der Bedrijfsrevisoren (blz. 45) dat verwijst naar de parlementaire stukken van de Kamer van Volksvertegenwoordigers nr. 1107/3 (1990-91) (blz. 207) en nr. 491/5 (1991-92) (blz. 17 e.v.).

1. (On)verenigbaarheden: historische ontwikkeling en onderzoek van het huidige wettelijk kader

1.1. Wettelijk vastgestelde verenigbaarheden

1.1.1. Verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van accountant en die van bedrijfsrevisor

Noch de wet van 22 juli 1953 tot oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, noch de wet van 21 februari 1985 betreffende de hervorming van het bedrijfsrevisorat (die het Instituut van de Accountants opricht) behandelen in hun oorspronkelijke bepalingen een eventuele (on)verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van accountant en die van bedrijfsrevisor door eenzelfde beroepsbeoefenaar.

In het kader van de omzendbrief van 14 mei 1987², vroeg de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, op advies van de Hoge Raad van het Bedrijfsrevisorat³, die vond dat het voeren van de titel van bedrijfsrevisor, in de eerste jaren na de erkenning van de titel van accountant, incompatibel was met die van extern accountant gezien de vereisten in verband met de onafhankelijkheid van de revisor, aan zijn leden die ingeschreven waren op het tableau van de twee Instituten, om voor 31 december 1987 te kiezen op welk tableau ze in de toekomst ingeschreven wilden worden.

De Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, die vaststelde dat de parlementsleden vonden dat die omzendbrief van 14 mei 1987 een monopolie van de revisoren wilde instellen⁴, heeft op 24 januari 1992 beslist die omzendbrief op te heffen. Sinds 1992 is er bijgevolg geen onverenigbaarheid meer tussen het voeren van de titel van accountant en die van bedrijfsrevisor.

Sinds 1999 is die interpretatie van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren inzake de verenigbaarheid tussen de titel van bedrijfsrevisor en van accountant bevestigd geworden en ingeschreven in artikel 19, 4^e lid van de wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen.

1.1.2. Verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van accountant en die van belastingconsulent

De wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen heeft de belastingconsulenten ondergebracht bij het Instituut van de Accountants, sindsdien "Instituut van de Accountants en van de Belastingconsulenten" genoemd.

Luidens artikel 5 van voornoemde wet van 22 april 1999, bestaat er een verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van accountant en van die van belastingconsulent. Dit vloeit voort uit de beslissing van de wetgever om de belastingconsulenten in het Instituut van de Accountants onder te brengen in plaats van een vierde Instituut op te richten; elk lid van het IAB kan (mits aan sommige voorwaarden te voldoen) ingeschreven zijn op de lijst van de accountants en/of op die van de belastingconsulenten.

1.1.3. Verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van erkend boekhouder en die van erkend boekhouder-fiscalist

De wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen heeft de erkende fiscalisten ondergebracht in het Beroepsinstituut van Boekhouders, sindsdien omgevormd tot "Beroepsinstituut van de erkende Boekhouders en Fiscalisten".

In toepassing van artikel 46 van voornoemde wet van 22 april 1999, bestaat er verenigbaarheid tussen het voeren van de titels van erkend boekhouder en van erkend boekhouder-fiscalist. Dit is het gevolg van de beslissing om de erkende fiscalisten onder te brengen in het Beroepsinstituut van de erkende boekhouders in plaats van een vierde Instituut op te richten. Iedere erkende boekhouder kan (mits aan sommige voorwaarden te voldoen) ook ingeschreven zijn op de lijst van de erkende boekhouders-fiscalisten. In tegenstelling tot de keuze die het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten gemaakt heeft, is het onmogelijk ingeschreven te zijn op de lijst van de "erkende boekhouders-fiscalisten" zonder ook ingeschreven te zijn op de lijst van de "erkende boekhouders".

1.2. Wettelijk vastgestelde onverenigbaarheid

1.2.1. Onverenigbaarheid tussen het voeren van de titel van belastingconsulent en van die van bedrijfsrevisor

Uit het onderzoek van de memorie van toelichting bij het wetsontwerp betreffende de economische en fiscale beroepen⁵ blijkt dat "om evidente redenen van onafhankelijkheid in het belang van het maatschappelijk verkeer, kan een bedrijfsrevisor niet de titel van belastingconsulent dragen".

Een onverenigbaarheid tussen het voeren van de titel van bedrijfsrevisor en van die van belastingconsulent werd dan ook vastgesteld in artikel 19, 3^e lid, van de wet van 22 april 1999.

Dit betekent daarom nog niet dat de bedrijfsrevisor geen fiscale werkzaamheden mag verrichten (met uitsluiting van de vertegenwoordiging van ondernemingen waarin hij revisorale opdrachten vervult). Hoewel het voeren van de titel van "belastingconsulent" inderdaad geregeld werd door de wet van 22 april 1999, werd geen enkel monopolie voor de uitvoering van dit soort opdrachten ingesteld voor de leden van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten⁶.

De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren meent dat "het verbod om gelijktijdig de titel van revisor en die van belastingconsulent te voeren in overeenstemming is met de door het Parlement aangenomen benadering in de wet van 1985"⁷.

5. De memorie van toelichting van het wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen van 13 januari 1999 (*Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, 1923/1 en 1924/1, blz. 3) stelt dat "om evidente redenen van onafhankelijkheid in het belang van het maatschappelijk verkeer, kan een bedrijfsrevisor niet de titel van belastingconsulent dragen".

6. Zie hierover: Memorie van toelichting bij het wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (*Parl. St.*, Kamer, 1998-99, 1923/1), commentaar bij artikel 19 van het wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, blz. 11; Instituut der Bedrijfsrevisoren, *Jaarverslag 1999*, blz. 30-34.

7. Instituut der Bedrijfsrevisoren, *Jaarverslag 1999*, blz. 32.

1.3. (On)verenigbaarheid die niet in een wettelijke bepaling opgenomen is

1.3.1. (On)verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van erkend boekhouder en die van bedrijfsrevisor

Noch de wet van 22 juli 1953, noch die van 22 april 1999 bepalen of het voeren van de titel van erkend boekhouder en die van bedrijfsrevisor al dan niet verenigbaar zijn.

In de praktijk stelt men vast dat de twee betrokken Instituten geen standpunt ingenomen hebben die duidt of een onverenigbaarheid zou kunnen bestaan. In feite voeren sommige bedrijfsrevisoren ook de titel van erkend boekhouder.

1.3.2. (On)verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van erkend boekhouder-fiscalist en van die van bedrijfsrevisor

De Hoge Raad stelt vast dat uit de letterlijke interpretatie van de wet van 22 juli 1953 en van die van 22 april 1999 geen enkele onverenigbaarheid kan afgeleid worden tussen het voeren van de titel van bedrijfsrevisor en van die van erkend boekhouder-fiscalist.

Er moet ook opgemerkt worden dat, in zijn advies van 20 juni 2001 over het voorontwerp van koninklijk besluit betreffende het programma, de voorwaarden en de examenjury voor het praktisch bekwaamheidsexamen van de "erkende boekhouders" en van de "erkende boekhouders-fiscalisten", de Hoge Raad de aandacht van de bevoegde Minister vestigde op het feit dat er *sensu stricto* geen juridische grond is die stelt dat een bedrijfsrevisor de titel van erkend boekhouder-fiscalist niet mag voeren. Immers, uit een letterlijke interpretatie van de wet van 22 april 1999 blijkt dat de enige vermelde onverenigbaarheid (in artikel 19) de onmogelijkheid betreft om tezelfdertijd de titel van bedrijfsrevisor en die van belastingconsulent te voeren.

De Hoge Raad is van mening dat het in de memorie van toelichting van het ontwerp betreffende de economische en fiscale beroepen aangehaalde argument⁸ om de onverenigbaarheid tussen het voeren van de titel van bedrijfsrevisor en die

van belastingconsulent te verantwoorden, met name het verzekeren van de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor, op logische wijze kan doorgetrokken worden naar het voeren van de titel van bedrijfsrevisor en die van erkend boekhouder-fiscalist.

Er moet overigens op gewezen worden dat de Raad van het Instituut van Bedrijfsrevisoren in haar jaarverslag van 2000 terzake een standpunt ingenomen heeft door haar leden "af te raden" tezelfdertijd de titel van bedrijfsrevisor en die van erkend boekhouder-fiscalist te voeren, "vanuit een zorg van samenhangendheid met de wet van 22 april 1999 tot hervorming van de economische beroepen"⁹.

1.3.3. (On)verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van accountant en van die van erkend boekhouder

- (on)verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van accountant en van die van erkend boekhouder-fiscalist
- (on)verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van belastingconsulent en van die van erkend boekhouder
- (on)verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van belastingconsulent en van die van erkend boekhouder-fiscalist

De wet van 22 april 1999 spreekt zich niet uit over de (al dan niet) verenigbaarheid van het voeren van de titels, waarvan één behoort tot het BIBF en de andere tot het IAB. De oude wet van 21 februari 1985 was terzake niet duidelijker.

1.3.3.1. Stellingname van het IAB in 1994

In 1994 (dus voor de erkenning van de fiscale beroepen en hun integratie bij het BIBF en het IAB), vond de Raad van het Instituut van de Accountants dat er een onverenigbaarheid was tussen het voeren van de titel van accountant en die van erkend boekhouder.

De in 1994 door de Raad van het IDAC¹⁰ naar voor gebrachte verantwoording was de volgende:

"De Raad van het Instituut heeft, in zijn streven naar de strikte toepassing van de

8. De memorie van toelichting van het wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen van 13 januari 1999 (*Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, 1923/1 en 1924/1, blz. 3) stelt dat "om evidente redenen van onafhankelijkheid in het belang van het maatschappelijk verkeer, kan een bedrijfsrevisor niet de titel van belastingconsulent dragen".

9. Instituut der Bedrijfsrevisoren, *Jaarverslag 2000*, blz. 36.

10. Instituut der Accountants, *Jaarverslag 1994*, blz. 22.

deontologische regel die de accountants elke commerciële activiteit verbiedt, het verbod op dubbel lidmaatschap van het IDAC en het Beroepsinstituut der Boekhouders (BIB) opgelegd.

Omwille van het gebrek van deontologische regels laat een BIB-erkenning de leden van dit Instituut toe een commerciële activiteit uit te oefenen, die als verenigbaar wordt beschouwd met de activiteiten van de zelfstandige boekhouders die zijn erkend door het BIB.

Het dubbele lidmaatschap IDAC/BIB van een accountant draagt derhalve het gevaar in zich van conflicten bij de toepassing van onze deontologische regels. In deze context en na een langdurig overleg met de bevoegde overheden heeft de Raad van het Instituut beslist om het dubbele lidmaatschap IDAC/BIB te verbieden.

Hierbij wensen we alle accountants die een aanvraag tot erkenning hadden ingediend bij het BIB en deze hebben verkregen, maar ten gevolge van de beslissing van de Raad hiervan hebben moeten afzien, te bedanken voor het respect dat zij hebben getoond voor onze deontologische regels.”

1.3.3.2. Goedkeuring in 1997 van een Reglement van plichtenleer door het BIBF

Een koninklijk besluit van 23 december 1997 tot goedkeuring van een Reglement van plichtenleer van het Beroepsinstituut van Boekhouders verscheen op 29 januari 1998 in het Belgisch Staatsblad¹¹.

De Raad van het IAB is echter niet teruggekomen op haar beslissing om het voeren van de twee titels (indertijd accountant en erkend boekhouder) als onverenigbaar te beschouwen. In haar jaarverslag van 1998 spreekt de Raad van het IAB niet over het inzake dubbel-lidmaatschap in 1994 ingenomen standpunt, noch om het te bevestigen, noch om het te herroepen.

1.3.3.3. Goedkeuring van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen en van haar uitvoeringsbesluiten

A. Algemene bepalingen

De wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen¹² strekte onder meer tot de wettelijke erkenning van de titels “belastingconsulent” en “erkend boekhouder-fiscalist”. Ze vervangt de oude wetten van 21 februari 1985 (organieke wet voor het IAB) en van 19 mei 1992 (organieke wet voor het BIBF die, voor wat de erkende boekhouders betreft, de wet Verhaegen van 1 maart 1976 aanvult).

De wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen handelt niet over de (on)verenigbaarheid tussen het voeren van de titel van accountant en die van erkend boekhouder (zie titel erkend boekhouder-fiscalist) of van belastingconsulent en die van erkend boekhouder (zie titel erkend boekhouder-fiscalist).

Tegen deze achtergrond is het aan de Instituten om, rekening houdend met de plichtenleer die ze moeten naleven, te bepalen in welke mate er al dan niet onverenigbaarheid bestaat.

De wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen wil zeker geen monopolie instellen voor wat betreft de personen die werkzaamheden op fiscaal gebied mogen uitvoeren. De wet van 22 april 1999 beperkt zich inderdaad tot het beschermen van de titels “belastingconsulent” en “erkend boekhouder-fiscalist”.

In uitvoering van de wet van 22 april 1999 werden de belastingconsulenten geïntegreerd in het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten en de erkende boekhouders-fiscalisten werden opgenomen in het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten (de verdeling van de “specialisten in belastingaangelegenheden” gebeurde op grond van hun opleidingsniveau).

B. Overgangsmaatregelen

In de wet van 22 april 1999 werden overgangsmaatregelen opgenomen om de accountants toe te laten onder meer de titel van belastingconsulent te verwerven

11. Err. B.S. 12 juni 1998.

12. B.S. 11 mei 1999, 2e editie.

en de erkende boekhouders (die het wensen) hun titel om te vormen tot die van erkend boekhouder-fiscalist.

Andere overgangsmaatregelen gebaseerd op het studieniveau en/of de jaren beroepservaring¹³ laten eenieder toe de titel van belastingconsulent te voeren voor zover aan verschillende voorwaarden voldaan wordt.

Overeenkomstig de bepalingen van artikel 60, § 3 van voormelde wet van 22 april 1999, heeft het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten binnen zijn structuur een "Erkenningcommissie" opgericht, belast met het onderzoek van de individuele gevallen van toekenning van de hoedanigheid van belastingconsulent in het kader van de overgangsmaatregelen.

In uitvoering van artikel 2 van het koninklijk besluit van 4 mei 1999 betreffende het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, kan eenieder die binnen de wettelijk vastgestelde termijn een aanvraag indient, in het kader van de overgangsmaatregelen, de titel van belastingconsulent verkrijgen zonder de procedure te moeten doorlopen die vermeld wordt in artikel 19 van de wet van 22 april 1999 (toelatingsexamen – stage van drie jaar – bekwaamheidsexamen), onder twee voorwaarden:

- *als hij accountant is*, moet hij kunnen staven dat hij gedurende minstens vijf jaar beroepsactiviteiten uitgeoefend heeft die een voldoende opleiding inhielden om werkzaamheden van belastingconsulent te kunnen vervullen, zoals bepaald in artikel 38 van de wet;
- *als hij geen accountant is*, moet hij kunnen staven dat hij houder is van een diploma bedoeld in artikel 2 van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's voor de kandidaten accountant en de kandidaten belastingconsulent, zoals de laatste maal gewijzigd door het koninklijk besluit van 4 mei 1999, en dat hij gedurende minstens vijf jaar beroepsactiviteiten uitgeoefend heeft die een voldoende opleiding inhielden om werkzaamheden van belastingconsulent te kunnen vervullen, zoals bepaald in artikel 38 van de wet;

De Hoge Raad wenst ook de aandacht te vestigen op een ontwerp van koninklijk besluit betreffende het verkrijgen van de titel van belastingconsulent op grond van de beroepservaring, waarvoor de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en de Raad van State om advies gevraagd werden. Die bepaling wil, in het kader van de overgangsmaatregelen, toelaten dat personen met 15 jaar beroepservaring, maar zonder de door het voormelde koninklijk besluit van 4 mei 1999 vereiste diploma's, van overgangsmaatregelen kunnen genieten die hen toelaten de titel van belastingconsulent te verkrijgen.

1.1.3.4. Arrest van het Arbitragehof van januari 2001

Het Arbitragehof kreeg in 1999 van verschillende erkende boekhouders of erkende boekhouders-fiscalisten (die in eigen persoon optraden) een beroep tot volledige of gedeeltelijke vernietiging van de wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen¹⁴:

- De Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten meent dat de erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten die kandidaat zijn voor het verkrijgen van de titel van belastingconsulent (door toepassing van de overgangsmaatregelen voortvloeiend uit de erkenning van de titel van belastingconsulent) moeten verzaken aan hun eerste titel;
- de erkende boekhouders of erkende boekhouders-fiscalisten (die een beroep tot nietigverklaring ingediend hebben) menen daarentegen dat de wet van 22 april 1999 niet uitdrukkelijk uitsluit dat een erkend boekhouder aan zijn titel moet verzaken als hij de titel van belastingconsulent verkrijgt (bij toepassing van de overgangsmaatregelen opgesomd in de wet van 22 april 1999).
- Uit het onderzoek van het arrest van het Arbitragehof van 25 januari 2001 blijkt onder meer dat:
 - tussen de accountants, enerzijds, en de erkende boekhouders en

13. Zie hierover:

Koninklijk besluit van 4 mei 1999 betreffende het Instituut der Accountants en Belastingconsulenten, B.S. 29 juni 1999, 2e editie; Voorontwerp van koninklijk besluit betreffende het verkrijgen van de titel van belastingconsulent op grond van de beroepservaring waarvoor de Hoge Raad voor de Economische beroepen op 17 mei 2001 advies uitgebracht heeft.

14. Arrest nr. 5/2001 van 25 januari 2001 van het Arbitragehof, Rolnrs.: 1976, 1798, 1799, 1800, 1801, 1802 en 1805, B.S. 16 februari 2001, blz. 4461-4474.

erkende boekhouders-fiscalisten anderzijds, **bestaat volgens het Arbitragehof een objectief verschil** dat redelijkerwijze verantwoordt dat de enen tevens de titel van belastingconsulent kunnen voeren en de anderen niet.

Dit verschil houdt verband met de keuze van de wetgever om het statuut van de belastingconsulenten 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 gaf er zich rekenschap van dat bepaalde mogelijke neveneffecten moesten vermeden worden, “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” (*Parl. St.*, Kamer 1998-1999, nr. 1923/1, blz. 3) (uittreksel B.2.3.).

Het Arbitragehof stelt dan ook dat “thans uit de algehele economie van de wet van 22 april 1999 voortvloeit dat het niet langer mogelijk is ingeschreven te zijn bij het BIBF 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.” (uittreksel B.2.4.)

- Hoewel noch in de wet van 22 april 1999 noch in de betrokken voorbereidende werken vermeld wordt dat de boekhouder een keuze moet maken of dat alleen de inschrijving bij één Instituut mogelijk is, meent de Ministerraad in haar memorie

(uittreksel A.4.3. van het arrest van het Arbitragehof) dat “die maatregel niet onevenredig is met het beoogde doel, te weten de bescherming van de belastingplichtige. De boekhouders-fiscalisten of zelfs de boekhouders mogen immers de werkzaamheden van belastingconsulent blijven uitoefenen. Alleen mogen zij niet de titel van belastingconsulent dragen.”.

Het Arbitragehof dringt hierbij aan op het feit dat “de bescherming van de titel van belastingconsulent geen afbreuk doet 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.” (Uittreksel B.2.5.).

- Om die redenen verwerpt het Hof¹⁵ de ingediende beroepen in hun geheel.

2. Advies van de Hoge Raad

De vertegenwoordigers van de Minister van Economie hebben de Hoge Raad voor de Economische Beroepen op 10 oktober 2001 belast met de problematiek van het dubbel-lidmaatschap BIBF/IAB.

2.1. Cumulatie van de specialisatiedomeinen

Uit de voorbereidende werken bij de wet van 22 april 1999 blijkt duidelijk dat de economische beroepen drie gespecialiseerde domeinen bestrijken (de boekhouding, de fiscaliteit en de audit) en dat, over het algemeen, elk lid terecht de onderscheiden titels in verband met één of twee gespecialiseerde domeinen kan ambiëren.

De wet van 22 april 1999 sluit echter uitdrukkelijk uit dat een bedrijfsrevisor (die uiteraard in audit gespecialiseerd is) de titel van belastingconsulent zou voeren (artikel 19, 3^e lid). Zelfs al kan men betreuren dat de wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen niet uitdrukkelijk vermeldt dat dit verbod een tweede verbod met zich brengt (het gelijktijdig voeren van de titel van bedrijfsrevisor en van erkend boekhouder-fiscalist), heeft de geest waarin de wet opgesteld werd *de facto* dit tweede verbod tot gevolg. De Hoge Raad heeft zich al in die zin uitgesproken in een

advies van 20 juni 2001 betreffende de toegang tot het beroep van erkende boekhouders en van erkende boekhouders-fiscalisten.

De Hoge Raad wil er echter aan herinneren dat de wet van 22 april 1999 geen monopolie ingesteld heeft voor de activiteiten van belastingconsulent. Alleen de titels van “belastingconsulent” en van “erkend boekhouder-fiscalist” worden sinds de in werkingtreding van de wet van 22 april 1999 beschermd. Daaruit volgt dat “een reeks andere beroepen, zoals notarissen en advocaten, fiscale adviesverlening verder mogen blijven verstrekken, ook al worden de titels van “belastingconsulent” en “erkend boekhouder-fiscalist” beschermd”. (1923/3 blz. 3)

Zo kan een bedrijfsrevisor, in de huidige stand van de wetgeving, ook fiscale werkzaamheden uitoefenen (met uitzondering van de vertegenwoordiging van de ondernemingen waarin hij revisorale opdrachten vervult), voor zover die werkzaamheden geen afbreuk doen aan zijn onafhankelijkheid¹⁶.

2.2. Dubbel lidmaatschap

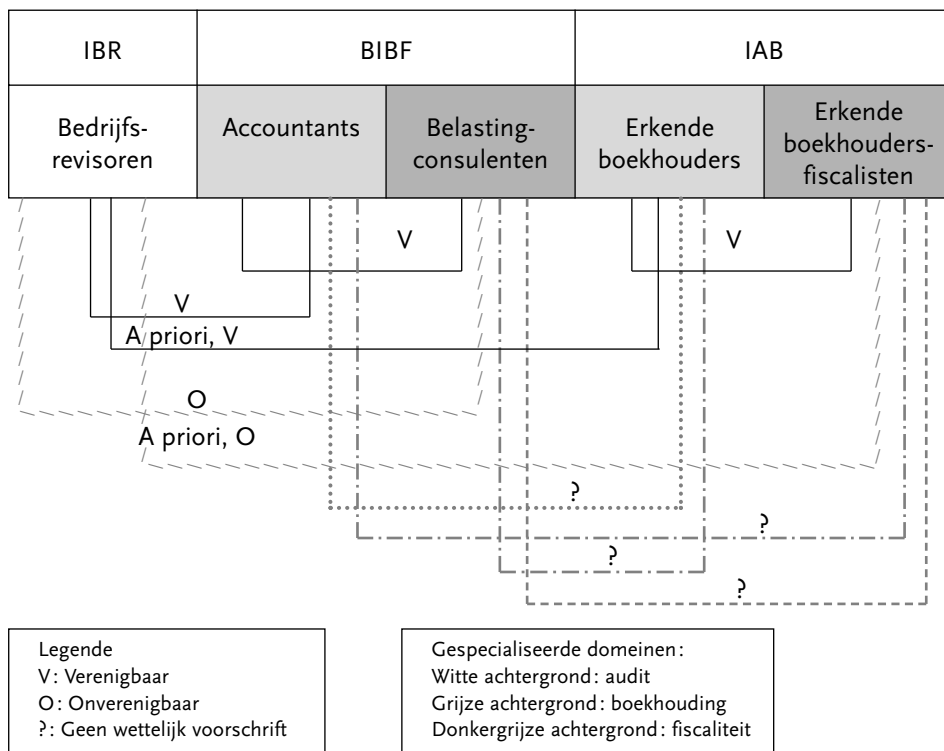
Sommige beroepsbeoefenaars willen meerdere titels voeren om hun bevoegdheid uit te breiden. Dit dubbel lidmaatschap laat ook toe een beter inzicht te krijgen in de gespecialiseerde domeinen van die beroepsbeoefenaars. De wetgever heeft de mogelijkheden van dit dubbel lidmaatschap in zekere mate willen verduidelijken.

De huidige toestand op het stuk van de (on)verenigbaarheid in verband met het gelijktijdig voeren van titels kan als volgt samengevat worden:

15. In artikel 58 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen wordt enkel de verwijzing naar artikel 10 van de wet van 1 maart 1976 vernietigd (die bepaling maakt het mogelijk het in het geding zijnde misdrijf te bestraffen met een zwaardere straf dan een geldboete van 1.000 frank).

16. Zie hierover:

Memorie van toelichting bij het wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (*Parl. St.*, Kamer 1998-1999, 1923/1), commentaren in verband met artikel 19 van het wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, blz. 11; Instituut van Bedrijfsrevisoren, *Jaarverslag 1999*, blz. 30-34.



De opdrachten inherent aan het voeren (al dan niet gelijktijdig) van die verschillende wettelijk beschermde titels worden verder verklaard in de bijlagen bij dit advies en samengevat in vijf bij dit advies gevoegde grafieken. Dit onderzoek hield rekening met de huidige wetgevende stand van zaken.

*
* * *

Wat het dubbel lidmaatschap BIBF/IAB betreft is de Hoge Raad van mening dat de problematiek niet onderzocht kan worden zonder een onderscheid te maken naargelang:

- het onderzoek zich richt op de overgangsregeling die voortvloeit uit artikel 60, § 1, van de wet van 22 april 1999, die iedereen toelaat (met inbegrip van de erkende boekhouders) de titel van belastingconsulent te kunnen verkrijgen voor zover aan sommige voorwaarden inzake diploma en/of beroepservaring wordt voldaan (vermeld in punt 2.2.1.) of;
- het onderzoek zich in het algemeen richt op de toestand van het dubbel lidmaatschap (vermeld in punt 2.2.2.).

2.2.1. Overgangsmaatregelen die toelaten de titel van belastingconsulent te verkrijgen zonder de klassieke procedure te volgen (toelatingsexamen, stage van 3 jaar en bekwaamheidsexamen)

De belangrijkste elementen van de overgangsbepalingen die toelaten de titel van belastingconsulent te verkrijgen zonder de klassieke procedure te moeten volgen (toelatingsexamen, stage van 3 jaar en bekwaamheidsexamen) werden hierboven uiteengezet in punt 1.3.3.3., met als titel "Goedkeuring van de wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen en haar uitvoeringsbesluiten".

De Hoge Raad onderzoekt in haar advies eerst de situatie waarin de erkende boekhouder de titel van belastingconsulent wil voeren en daarna die waarin hij opteert voor de titel van erkend boekhouder-fiscalist.

2.2.1.1. Situatie van de erkende boekhouders of de erkende boekhouders-fiscalisten in het kader van inschrijving bij het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten als belastingconsulent

Voor dit aspect van de problematiek te onderzoeken, moet eerst opgemerkt worden dat de meeste leden van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten, zoniet allen, in aanmerking komen om te kunnen genieten van de overgangsmaatregelen die de erkende boekhouders of de erkende boekhouders-fiscalisten toelaten de titel van belastingconsulent te kunnen voeren. De Hoge Raad houdt er aan te herinneren dat een stelsel dat zou leiden tot een veralgemeend dubbel lidmaatschap van de twee Instituten (het BIBF en het IAB) niet in overeenstemming zou zijn met de geest waarin de wet van 22 april 1999 werd opgevat.

A. Beroepsaansprakelijkheid

In het kader van een parlementaire vraag over de economische beroepen, gesteld op 23 mei 2000¹⁷, heeft Senator DE CLIPPELE de Heer Charles PICQUÉ, in zijn hoedanigheid van Minister van Economie, gevraagd naar de gevolgen van de onverenigbaarheid, uitgevaardigd door de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, tussen het voeren van de titel van erkend boekhouder en die van belastingconsulent.

In zijn antwoord heeft de Minister er aan herinnerd dat het de bedoeling was van de wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen om meer klaarheid te brengen in de sector van de boekhoudkundige en fiscale beroepen. Die bedoeling om klaarheid te scheppen zou, volgens de Minister van Economie, verloren gaan als een erkend boekhouder (lid van het BIBF) tezelfdertijd ook belastingconsulent (lid van het IAB) zou kunnen worden: dat gebeurt inderdaad precies door enerzijds de erkende boekhouders en boekhouders-fiscalisten, en anderzijds de accountants en de belastingconsulenten te groeperen.

De Minister heeft er ook aan gehouden te herinneren dat, in het kader van de overgangsmaatregelen in verband met de erkenning van de titels van “belastingconsulent” en van “erkend boekhouder-fiscalist”, de beroepsbeoefenaars die, in het kader van de overgangsregeling die

voortvloeit uit artikel 60 van de wet van 22 april 1999, overgaan van het ene Instituut naar het andere, geen risico lopen om gedurende een termijn die ze niet in de hand hebben (tussen het ontslag bij het Instituut dat ze verlaten en de formele inschrijving bij het nieuwe Instituut) in een “lacune” zonder verzekering voor burgerlijke beroepsaansprakelijkheid te belanden, vermits op geen enkele wijze vereist wordt dat de verzaking aan de titel van erkend boekhouder zou gebeuren vóór de effectieve verwerping van de hoedanigheid van belastingconsulent.

Het is dan ook evident dat de nieuwe belastingconsulent slechts aan de titel van erkend boekhouder moet verzaken na afloop van de procedure bij de raad van het IAB en nadat de nodige formaliteiten werden verricht in verband met het afsluiten van een nieuwe verzekering als belastingconsulent.

De Hoge Raad is dan ook van mening dat het door het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten uitgewerkt systeem geen enkel risico op gebied van beroepsaansprakelijkheid inhoudt voor de erkende boekhouders of de erkende boekhouders-fiscalisten die, in het kader van de verschillende overgangsstelsels¹⁸ in verband met de titels van “belastingconsulent” en van “erkend boekhouder-fiscalist”, overgaan naar het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten.

B. Draagwijdte van de werkzaamheden die mogen vervuld worden

Voor wat de fiscale werkzaamheden betreft, mag de erkende boekhouder-fiscalist dezelfde opdrachten vervullen als de belastingconsulent voor zover de wetgever in 1999 geen enkel monopolie ingesteld heeft voor die activiteiten. Enkel het voeren van de titel van “belastingconsulent” en van “erkend boekhouder-fiscalist” zijn onderhevig aan een monopolie sinds de inwerkingtreding van voormelde wet van 22 april 1999.

Voor wat de boekhoudkundige werkzaamheden betreft, zou de mogelijkheid van een dubbel lidmaatschap de erkende

17. *Vragen en Antwoorden van de Senaat (1999-2000)*, vraag nr. 667 van 23 mei 2000 van de H. de Clippele, Bulletin 2-20, blz. 937-938.

18. Momenteel werden door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen al twee overgangsbepalingen onderzocht:
Koninklijk besluit van 4 mei 1999 betreffende het Instituut der Accountants en Belastingconsulenten, *B.S.* 29 juni 1999, 2^e editie;
Voorontwerp van wet betreffende het verkrijgen van de titel van belastingconsulent op grond van beroepservaring (waarvoor de Hoge Raad voor de Economische beroepen op 17 mei 2001 een advies heeft verstrekt).

boekhouders kunnen bevoordelen die, in het kader van de overgangsmaatregelen die bij toepassing van artikel 60, § 1, van de wet van 22 april 1999 aangenomen werden, de titel van belastingconsulent zullen mogen voeren.

Rekening houdend met de wetgeving en met het arrest van het Arbitragehof van 25 januari 2001¹⁹, is het dubbel lidmaatschap (namelijk het gelijktijdig voeren van de titels van “erkend boekhouder” en van “belastingconsulent”) niet toegestaan. De erkende boekhouder zal dan ook geen boekhoudkundige opdrachten in de strikte zin meer mogen uitvoeren (zoals de boekhouding voeren) mocht hij beslissen gebruik te maken van de procedure toegelaten in het kader van de overgangsmaatregelen²⁰ waardoor de titel van belastingconsulent kan verkregen worden.

Afgezien van welke overgangsbepaling ook, moet echter opgemerkt worden dat er een procedure zal bestaan die het een belastingconsulent mogelijk zal maken de titel van accountant te verkrijgen (mits slagen in examens, en in voorkomend geval, een stage) van zodra een koninklijk besluit over de toegang tot het beroep van accountants en/of belastingconsulenten definitief goedgekeurd zal zijn.

Volgens de Hoge Raad kunnen twee oplossingen overwogen worden, voor zover de Regering die situatie wil verhelpen:

- het dubbel lidmaatschap toelaten (in het algemeen of in het bijzonder geval van overgangsmaatregelen);
- een oplossing vinden voor de boekhoudactiviteiten van die erkende boekhouders zodat ze de titel van accountant kunnen behalen, voor zover voldaan wordt aan sommige voorwaarden (diploma, beroepservaring, enz.). Die oplossing kan hetzij overeengekomen worden tussen de twee Instituten, op advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, hetzij door de Regering via koninklijk besluit opgelegd worden, na advies van de Hoge Raad voor de Economische beroepen.

De Hoge Raad wenst er daarenboven aan te herinneren dat de erkende boekhouder die opteert voor het voeren van de titel van erkend boekhouder-fiscalist op fiscaal gebied dezelfde activiteiten mag uitvoeren als zou hij gekozen hebben voor de titel van belastingconsulent²¹. De Hoge Raad voor de Economische Beroepen is van mening dat het weinig aangewezen zou zijn tot een situatie van veralgemeend “dubbel lidmaatschap” te komen in het kader van overgangsmaatregelen, om te vermijden dat op korte termijn alle interesse verdwijnt voor het voeren van de titel van erkend boekhouder-fiscalist en de door de wetgever beoogde doelstelling, in het kader van de goedkeuring van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, grondig te wijzigen.

2.2.1.2. Situatie van de erkende boekhouders die beslissen niet naar het IAB over te gaan

A. Draagwijdte van de werkzaamheden die mogen uitgevoerd worden

De wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen voorziet geen enkele onverenigbaarheid tussen het voeren van de titel van “erkend boekhouder” en die van “belastingconsulent”. Er moet echter wel opgemerkt worden dat een beroepsbeoefenaar die de titels van erkend boekhouder en van erkend boekhouder-fiscalist voert juist dezelfde opdrachten mag vervullen als de beroepsbeoefenaar die de titels van erkend boekhouder en van belastingconsulent zou voeren.

De wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen beperkt zich immers tot het instellen van een monopolie voor het voeren van de titel van “belastingconsulent”. Daarentegen werd geen enkel monopolie ingesteld voor de opdrachten waarmee enkel de belastingconsulenten zouden kunnen belast worden.

De erkende boekhouder heeft dus geen persoonlijk belang bij het verkrijgen van de titel van belastingconsulent, voor zover het merendeel van zijn werkzaamheden van boekhoudkundige aard zijn. Voor zover daarentegen een groot deel

19. Arrest nr.5/2001 van 25 januari 2001 van het Arbitragehof, Rolnrs.: 1976, 1798, 1799, 1800, 1801, 1802 en 1805, B.S. 16 februari 2001, blz. 4461-4474.

20. Die overgangsbepaling voorziet voor de erkende boekhouders immers niet de mogelijkheid om **automatisch** de titel van “accountant” te mogen voeren.

21. Zie hierover de bijlage bij dit advies.

van zijn activiteiten zuiver fiscaal zouden zijn, zou de erkende boekhouder, voor zover hij zich in het verleden altijd als belastingconsulent voorstelde, die titel mogelijks willen behouden en willen ingeschreven zijn op het tableau van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (zie hierover punt 2.2.1.1. hierboven).

B. Titels die kunnen gevoerd worden door de erkende boekhouder of door de erkende boekhouder-fiscalist

Voor zover een erkend boekhouder of een erkend boekhouder-fiscalist de titel van belastingconsulent wil voeren (buiten de in uitvoering van artikel 60 van de wet van 22 april 1999 aangenomen overgangsmaatregelen om), moet hij de volledige procedure doorlopen (toelatingsexamen, stage van 3 jaar en bekwaamheidsexamen).

Het enig voordeel dat een erkend boekhouder of een erkend boekhouder-fiscalist zou kunnen hebben is een vermindering van de stageduur bij beslissing van de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, binnen de perken van de bepalingen van Hoofdstuk VI (artikelen 22 tot 30) van het koninklijk besluit van 20 april 1990 betreffende de stage van kandidaat-accountants²².

De Hoge Raad stelt in de huidige stand van zaken vast dat er geen overstapsysteem bestaat waardoor de erkende boekhouders(-fiscalisten) kunnen overstappen naar het tableau van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, zoals herhaaldelijk door de twee betrokken Instituten opgevoerd²³.

2.2.2. Onderzoek van de problematiek van het dubbel lidmaatschap in de algemene context

De erkenning van beroepsbeoefenaars die deel uitmaken van wat gangbaar “de economische beroepen” genoemd wordt kwam geleidelijk tot stand:

- de wet van 22 juli 1953 beschermt de titel van “bedrijfsrevisor”;
- de wet van 21 februari 1985 heeft de titel van “accountant” beschermd;

- de wet van 19 mei 1992 heeft de titel van “erkend boekhouder” beschermd;
- de wet van 22 april 1999 heeft de wetten van 21 februari 1985 en van 19 mei 1992 opgeheven en beschermd voortaan de titels van “accountant”, van “belastingconsulent”, van “erkend boekhouder” en van “erkend boekhouder-fiscalist”.

De wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen is het onderwerp geweest van voorafgaande raadplegingen onder de drie Instituten om te kunnen inspelen op de noden van die sector. Het gevolg was dat de wet van 22 april 1999 de “belastingconsulenten” bij het IAB ondergebracht heeft en de “erkende boekhouders-fiscalisten” bij het BIBF.

Gezien de in het Belgisch wetsbestel historisch gegroeide banden tussen het boekhoudrecht en het belastingrecht, meent de Hoge Raad dat het weinig oordeelkundig zou geweest zijn een vierde Instituut op te richten dat alle specialisten op fiscaal vlak zou samenbrengen, met het risico alle accountants en erkende boekhouders te doen kiezen tussen twee Instituten of lid te worden van twee beroepsorganisaties (systematisch dubbel lidmaatschap).

Meer bepaald voor het dubbel lidmaatschap BIBF/IAB, stelt de Hoge Raad vast dat het door de Raad van het Instituut der Accountants in 1994 naar voor gebracht argument, met name dat de leden van het Beroepsinstituut van Boekhouders niet aan een plichtenleer onderworpen zijn, niet meer gegrond is. Het koninklijk besluit van 23 december 1997 tot goedkeuring van de plichtenleer van het Beroepsinstituut van Boekhouders²⁴ bepaalt in artikel 21 de werkzaamheden die als onvereenigbaar moeten beschouwd worden met het statuut van erkend boekhouder.

De Hoge Raad stelt bovendien vast dat het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten en het Beroepsinstituut van de erkende Boekhouders en Fiscalisten bepalingen aan het uitwerken zijn voor de toegang tot het beroep van hun leden en dat de bepalingen over de

22. Gelijkaardige bepalingen worden voorgesteld in Hoofdstuk V van het voor advies bij de Hoge Raad voor de Economische Beroepen ingediend voorontwerp van wet betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van accountant en/of van belastingconsulent.

23. Zie hierover het arrest nr. 5/2001 van 25 januari 2001 van het Arbitragehof, B.S. 16 februari 2001.

24. Koninklijk besluit zoals gepubliceerd in het B.S. van 29 januari 1998 (err. B.S. 12 juni 1998).

deontologie en het toezicht nog moeten herzien worden omwille van de integratie, hetzij van de belastingconsulenten, hetzij van de erkende boekhouders-fiscalisten in hun Instituten.

De Hoge Raad wil ook in herinnering brengen dat voor zover de oude wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen niet bepaalt of er al dan niet onverenigbaarheid is tussen het voeren van de titel(s) van "accountant" en/of van "belastingconsulent" en die van "erkend boekhouder" of van "erkend boekhouder-fiscalist", het de betrokken Instituten toekomt om te bepalen, rekening houdend met de deontologische regels waaraan ze zich moeten houden, in hoeverre er al dan niet onverenigbaarheid bestaat.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen meent echter dat het niet oordeelkundig zou zijn tot een toestand van veralgemeend "dubbel lidmaatschap" te komen, waarbij het zou passen dat, met het oog op de zichtbaarheid van de onderdelen van de economische beroepen, de twee betrokken Instituten, het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten et het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten, fuseren.

Tot besluit, de Hoge Raad meent dat het niet aangewezen zou zijn de grondslagen van de wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen te herzien, vermits geen enkel nieuw element aan de toelatingsvoorwaarden noch in verband met de opdrachten die aan de verschillende categorieën van die economische beroepen toevertrouwd worden, toegevoegd werd.

Voor zover er echter een politieke wil mocht zijn om op korte termijn de structuur van de economische beroepen (en hun onderlinge verbanden) te herzien, is de Hoge Raad zo vrij te wijzen op het belang om een eerste bespreking in het Interinstitutencomité, met de steun van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen te houden.

De analyse van de noodzaak of de gegrondheid van een stelsel van dubbel lidmaatschap is onlosmakelijk verbonden aan de problemen op gebied van deontologie, toezicht, betaling van bijdragen, ...

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen onderlijnt bijgevolg dat, in die veronderstelling, het nuttig zou zijn dat het Interinstitutencomité, opgericht door artikel 53 van voormelde wet van 22 april 1999, een belangrijke rol zou kunnen spelen om de basis te leggen voor een toenadering tussen de Instituten door het uitwerken van bijvoorbeeld overstapmogelijkheden tussen de Instituten of van een gezamenlijk beleid ten overstaan van het dubbel lidmaatschap.

Voor het invoeren van overstapmogelijkheden, dient er op gewezen te worden dat op 30 maart 1998 een akkoord ondertekend werd tussen het Instituut der Accountants en het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Hoewel in de loop van het jaar 2000 gesproken werd over de oprichting van een dergelijk overstapstelsel tussen het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten en het Beroepsinstituut van de erkende Boekhouders en Fiscalisten, werd tot op heden nog geen akkoord ondertekend tussen die twee Instituten. Dergelijk overstapstelsel zou ook kunnen bijdragen tot het oplossen van het geïndiceerde probleem van dubbel lidmaatschap.

D

Bijlage

Voeren van titel(s) en werkzaamheden door de verschillende economische beroepen

De economische beroepen bestaan uit de bedrijfsrevisoren (wettelijk erkende titel sinds 1953), uit accountants (wettelijk erkende titel sinds 1985), uit erkende boekhouders (wettelijk erkende titel sinds 1991) en uit belastingconsulenten en erkende boekhouders-fiscalisten (wettelijk erkende titels sinds 1999).

Behalve een beschrijving van de werkzaamheden van die economische beroepen, stelt deze bijlage zich tot doel de draagwijdte van de opdrachten die de beroepsbeoefenaars kunnen uitoefenen in functie van de titel(s) die ze voeren, objectief te onderzoeken.

Die analyse werd gemaakt op grond van de huidige wetgeving en jurisprudentie.

A. Beschrijving van de werkzaamheden van de economische beroepen

1. Werkzaamheden van bedrijfsrevisoren

25. Artikel 3 van de wet van 22 juli 1953 tot oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

26. De wettelijke rekeningencontrole kan slechts door bedrijfsrevisoren verricht worden. Merken we op dat als geen commissaris moet benoemd worden, volgens artikel 166 van het Wetboek van vennootschappen iedere vennoot individueel over de onderzoeks- en controlebevoegdheid van een commissaris beschikt. Elke vennoot kan zich daarbij laten vertegenwoordigen door een accountant. Die opdracht verschilt echter van de wettelijke rekeningencontrole vermits geen getuigschrift van de rekeningen zal overgemaakt worden, noch aan de aandeelhouders (met het oog op de algemene vergadering ter goedkeuring van de jaarrekeningen) noch aan derden. De opdracht van de accountant wordt uitgevoerd voor rekening van de vennoot die gevraagd heeft door die accountant vertegenwoordigd te worden.

27. De belangrijkste opdrachten die de wetgever en de Koning aan de bedrijfsrevisoren toekent, zijn opgenomen in de bijlage van het jaarverslag van het Instituut der Bedrijfsrevisoren 2000, blz. 7-16.

28. Gecombineerde lezing van de artikelen 34 en 37 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

splitsingen, de verandering van juridische vorm van vennootschappen). Andere zijn opgenomen in bijzondere wettelijke of reglementaire bepalingen²⁷.

- In de huidige stand van wettelijke en reglementaire bepalingen, kunnen de bedrijfsrevisoren ook diverse contractuele opdrachten uitvoeren, voor zover die opdrachten geen afbreuk doen aan de beginselen van de plichtenleer waaraan die beroepsbeoefenaars zich moeten houden.
- De bedrijfsrevisoren kunnen alle opdrachten uitvoeren die aan accountants toevertrouwd worden. Er moet echter opgemerkt worden dat, rekening houdend met de deontologische beginselen op gebied van onafhankelijkheid waaraan de bedrijfsrevisoren zich moeten houden, die opdrachten niet noodzakelijk moeten verricht worden in de vennootschappen waarin ze belast zijn met de wettelijke rekeningencontrole.
- Wat de activiteiten betreft die voorbehouden zijn aan de *externe accountants*, kunnen volgende opdrachten niettemin ook door de bedrijfsrevisoren verricht worden²⁸:

- alle boekhoudstukken nazien en corrigeren;
- zowel privé- als gerechtelijke expertise met betrekking tot de boekhoudkundige organisatie van ondernemingen, alsook de analyse met boekhoudtechnische procédés, van de positie en werking van ondernemingen vanuit het oogpunt van hun kredietwaardigheid en risico's;
- de opdrachten andere dan deze bedoeld in 1° tot 5° van artikel 34 van de wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen (zie hierna) en waarvan de uitvoering hem bij of krachtens de wet is voorbehouden.

- De bedrijfsrevisoren kunnen, hoewel ze de titel van “belastingconsulent” of van “erkend boekhouder-fiscalist” niet mogen voeren, toch diensten verstrekken op fiscaal gebied voor zover die geen afbreuk doen aan hun onafhankelijkheid. Geen enkel monopolie werd ingesteld voor de “belastingconsulenten” of de “erkende boekhouders-fiscalisten”. Het is immers het voeren van de twee titels die beschermd wordt.

Er dient in verband met de werkzaamheden van belastingconsulenten opgemerkt te worden dat personen met de hoedanigheid van bedrijfsrevisor de activiteiten vermeld in artikel 38, 3° (vertegenwoordiging van de belastingplichtige) slechts mogen uitvoeren voor de ondernemingen waarin zij geen revisorale opdrachten uitoefenen²⁹.

- Tenslotte mogen de bedrijfsrevisoren en ook de stagiairs-bedrijfsrevisoren de beroepsactiviteiten van boekhouder uitoefenen zonder ingeschreven te zijn op het tableau van de beroepsbeoefenaars van het beroep of op de lijst van de stagiairs. Als zij van die mogelijkheid gebruik maken, zijn zij niet gemachtigd de titel van “erkend boekhouder” of van “stagiair-boekhouder” te voeren³⁰.

29. Artikel 19 *in fine* van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

30. Overeenkomstig artikel 48 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

31. Artikel 34 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

32. Net zoals de bedrijfsrevisoren, mogen de accountants (meer bepaald de externe) de opdrachten uitvoeren die aan belastingconsulenten toevertrouwd worden (zonder echter de titel te mogen voeren). De enige in de wet van 22 april 1999 voorkomende beperking is die dat ze de belastingplichtigen evenwel niet mogen vertegenwoordigen voor zover ze een opdracht vervullen die hen bij of krachtens een wet toekomen (behalve de opdrachten vermeld in artikel 34, 1° tot 5° van de wet van 22 april 1999) (bij wijze van voorbeeld vermelden we de fusies, de splitsingen of nog de verandering van juridische vorm van een onderneming) of als ze één der opdrachten vervullen vermeld in artikel 166 van het Wetboek van Vennootschappen.

33. Artikel 37 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

organiseren en advies verstrekken inzake boekhoudkundige en administratieve organisatie bij ondernemingen;

4° de boekhouding van derden organiseren en voeren;

5° de in artikel 38 bedoelde werkzaamheden³² (activiteiten van belastingconsulenten). Enkel de werkzaamheden van belastingconsulenten bedoeld in artikel 38, 3° (vertegenwoordiging van de belastingplichtige) mogen niet door een accountant uitgevoerd worden voor de ondernemingen waarvoor hij opdrachten vervult bedoeld in 6° (andere wettelijke en reglementaire opdrachten – zie hierna) en in artikel 37, 1° lid, 2° (opdrachten bedoeld in artikel 166 van het Wetboek van Vennootschappen);

6° de opdrachten andere dan deze bedoeld in 1° tot 5° van artikel 34 van de wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen (zie hierna) en waarvan de uitvoering hem bij of krachtens de wet is voorbehouden.

- Daarnaast zijn enkel de *externe accountants* gerechtigd de volgende werkzaamheden en opdrachten geregeld uit te oefenen of aan te bieden³³:

1° de in artikel 34, 1°, 2° en 6°, bedoelde werkzaamheden, met name:

– alle boekhoudstukken nazien en corrigeren;

– zowel privé- als gerechtelijke expertise met betrekking tot de boekhoudkundige organisatie van ondernemingen, alsook de analyse met boekhoudtechnische procédés, van de positie en werking van ondernemingen vanuit het oogpunt van hun kredietwaardigheid, rentabiliteit en risico's;

– de opdrachten andere dan deze bedoeld in 1° tot 5° van artikel 34 van de wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen (zie hierna) en waarvan de uitvoering hem bij of krachtens de wet is voorbehouden.

2° de opdrachten bedoeld in artikel 166 van het Wetboek van vennootschappen.

2. Werkzaamheden van accountants

De activiteiten van *accountant* bestaan erin³¹ in privé-ondernemingen, openbare instellingen of voor rekening van elke belanghebbende persoon of instelling, de volgende opdrachten uit te voeren:

1° alle boekhoudstukken nazien en corrigeren;

2° zowel privé- als gerechtelijke expertise met betrekking tot de boekhoudkundige organisatie van ondernemingen, alsook de analyse met boekhoudtechnische procédés, van de positie en werking van ondernemingen vanuit het oogpunt van hun kredietwaardigheid, rentabiliteit en risico's;

3° boekhoudkundige en administratieve diensten bij ondernemingen

"Wordt geen commissaris benoemd, dan heeft, niettegenstaande iedere andersluitende statutaire bepaling, iedere vennoot individueel de onderzoeks- en controlebevoegdheid van een commissaris. Hij kan zich laten vertegenwoordigen door een accountant." (artikel 166 W. Venn.)

Punt 1 is echter niet van toepassing op:

- 1° de leden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren;
- 2° de werkzaamheden bedoeld in artikel 34, 1° en 2° (met name enerzijds alle boekhoudstukken nazien en corrigeren en anderzijds zowel privé- als gerechtelijke expertise met betrekking tot de boekhoudkundige organisatie van ondernemingen, alsook de analyse met boekhoudtechnische procédés, van de positie en werking van ondernemingen vanuit het oogpunt van hun kredietwaardigheid, rentabiliteit en risico's), uitgevoerd in ondergeschikt verband krachtens een arbeidsovereenkomst of een door de overheid bezoldigde betrekking die niet leiden tot een attest of een expertiseverslag om aan derden te worden afgegeven.

- De accountants mogen ook diverse contractuele opdrachten uitvoeren voor zover ze geen inbreuk plegen op de beginselen van de plichtenleer waaraan die beroepsbeoefenaars zich moeten houden.
- De *accountants* en ook de *stagiairs-accountants* mogen de beroepsactiviteiten van boekhouder uitoefenen zonder ingeschreven te zijn op het tableau van de beroepsbeoefenaars van het beroep of op de lijst van de stagiairs. Als zij van die mogelijkheid gebruik maken, zijn zij niet gemachtigd de titel van "erkend boekhouder" of van "stagiair-boekhouder" te voeren³⁴.

3. Werkzaamheden van belastingconsulenten

- De activiteiten de belastingconsulent bestaan erin³⁵:
 - 1° advies te verstrekken in alle belastingaangelegenheden;

- 2° belastingplichtigen bij te staan bij de nakoming van hun fiscale verplichtingen;
- 3° belastingplichtigen te vertegenwoordigen.

Er moet overigens onderlijnd worden dat het door de wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen ingestelde monopolie, enkel het voeren van de titel betreft. Geen enkel monopolie in verband met de werkzaamheden die door de belastingconsulenten mogen uitgevoerd worden, komt in voormelde wet van 22 april 1999 voor.

- De belastingconsulenten mogen ook diverse contractuele opdrachten uitvoeren voor zover ze geen inbreuk plegen op de beginselen van de plichtenleer waaraan die beroepsbeoefenaars zich moeten houden.

4. Werkzaamheden van erkende boekhouders

- Degene die de beroepswerkzaamheid van "boekhouder" uitoefent, is diegene die zich gewoonlijk, als zelfstandige en voor rekening van derden, bezighoudt met³⁶:
 - de organisatie van boekhoudingsdiensten en raadgeving daaromtrent;
 - het openen, het houden, het centraliseren en het sluiten van boekingen, geschikt voor het opmaken van de rekeningen;
 - het bepalen van de resultaten en het opmaken van de jaarrekening in de door de wet bepaalde vorm;
 - de in artikel 38 van de wet van 22 april 1999 bedoelde werkzaamheden (activiteiten van belastingconsulenten), te weten:
 - 1° advies te verstrekken in alle belastingaangelegenheden;
 - 2° belastingplichtigen bij te staan bij de nakoming van hun fiscale verplichtingen;
 - 3° belastingplichtigen te vertegenwoordigen.
- De erkende boekhouders mogen ook diverse contractuele opdrachten uitvoeren voor zover ze geen inbreuk plegen

34. Overeenkomstig de bepalingen van artikel 48 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

35. Artikel 38 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

36. Artikel 49 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

gen op de beginselen van de plichtenleer waaraan die beroepsbeoefenaars zich moeten houden.

5. Werkzaamheden van erkende boekhouders-fiscalisten

- De wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen geeft geen enkele omschrijving van de werkzaamheden van erkende boekhouders-fiscalisten. Voor zover de werkzaamheden van de erkende boekhouders, omschreven in artikel 49 van voormelde wet, alle activiteiten bevatten die toegekend worden aan belastingconsulenten in toepassing van de wet van 22 april 1999, kan men er van uitgaan dat de *erkende boekhouders-fiscalisten de facto identiek dezelfde opdrachten mogen uitvoeren als de erkende boekhouders*.
- Alle werkzaamheden die door de belastingconsulenten mogen uitgevoerd worden, mogen dan ook door de erkende boekhouders-fiscalisten uitgevoerd worden. Deze laatste mogen immers ook alle opdrachten van erkend boekhouder vervullen vermits de wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen elke erkende boekhouder-fiscalist oplegt daarnaast ook erkend boekhouder te zijn.

B. Draagwijdte van de opdrachten die door de beroepsbeoefenaars kunnen uitgevoerd worden in functie van de titel(s) die ze voeren

Onderstaande grafieken handelen over de titels die mogen gevoerd worden en de daaraan verbonden opdrachten die mogen uitgevoerd worden door elk der leden van de economische beroepen: de bedrijfsrevisoren (grafiek 1), de accountants (grafiek 2), de belastingconsulenten (grafiek 3), de erkende boekhouders (grafiek 4) en de erkende boekhouders-fiscalisten (grafiek 5).

Opdrachten en titel(s)

Voorgaand punt A. geeft onder meer de uittreksels uit de huidige wetteksten die

de opdrachten omschrijven die mogen uitgevoerd worden door elke groep van de economische beroepen. Bij wijze van samenvatting moet vermeld worden dat de economische beroepen bestaan uit vijf categorieën beroepsbeoefenaars (de bedrijfsrevisoren, de accountants, de belastingconsulenten, de erkende boekhouders en de erkende boekhouders-fiscalisten) en dat die 5 categorieën beroepsbeoefenaars in drie gespecialiseerde domeinen werkzaam zijn: de audit, de boekhouding en de fiscaliteit.

Elke beroepsbeoefenaar kan zich toeleggen op één, twee of drie van die domeinen, maar kan niet alle titels voeren.

Uit de voorbereidende werken op de wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen³⁷, blijkt immers dat een beroepsbeoefenaar de titels verbonden aan één of meerdere van die verschillende gespecialiseerde domeinen kan voeren. In de wetteksten wordt één enkele onverenigbaarheid vermeldt (niet gelijktijdig bedrijfsrevisor en belastingconsulent zijn) om "evidente redenen van onafhankelijkheid [van de bedrijfsrevisoren] in het belang van het maatschappelijk verkeer"³⁸. Dit wil echter niet zeggen dat de bedrijfsrevisoren, occasioneel, geen fiscale werkzaamheden mogen uitoefenen. De wet van 22 april 1999 beperkt het verbod tot het voeren van de titels van bedrijfsrevisor en van belastingconsulent.

Deontologie

Als een beroepsbeoefenaar meerdere titels voert, moet hij zich houden aan de regels van de plichtenleer van de verschillende beroepen. In dat geval moet rekening gehouden worden met de meest strikte deontologische regels, rekening houdend met eventuele specifieke beperkingen voor de andere beroepen.

De gedragsregels van de economische beroepen zijn zeer gelijklopend. Er moet echter op gewezen worden dat de plichtenleer voor de bedrijfsrevisoren strenger is dan die voor de accountants (externe) en voor de belastingconsulenten (externe) of die voor de erkende boekhouders

37. Gezamenlijke lezing van p. 3 en p. 11 van de memorie van toelichting van het wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen van 13 januari 1999 (*Parl.St.*, Kamer 1998-1999, 1923/1 en 1924/1).

38. De memorie van toelichting van het wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen van 13 januari 1999 (*Parl.St.*, Kamer 1998-1999, 1923/1 en 1924/1, blz. 3) bepaalt dat "om evidente redenen van onafhankelijkheid in het belang van het maatschappelijk verkeer, kan een bedrijfsrevisor niet de titel van belastingconsulent dragen".

en de erkende boekhouders-fiscalisten voor zover de bedrijfsrevisoren de meeste van hun werkzaamheden uitvoeren in het algemeen belang en niet voor rekening van een persoon (fysieke of rechts-) of voor een groep bepaalde personen.

Als een beroepsbeoefenaar verschillende titels voert, wordt het feit dat hij rekening zal moeten houden met de plichtenleer van elk van die beroepen, in het kader van het aannemen en het uitvoeren van zijn verschillende opdrachten, aangeduid met een asterisk (*).

Structuur van de hierna opgenomen tabellen

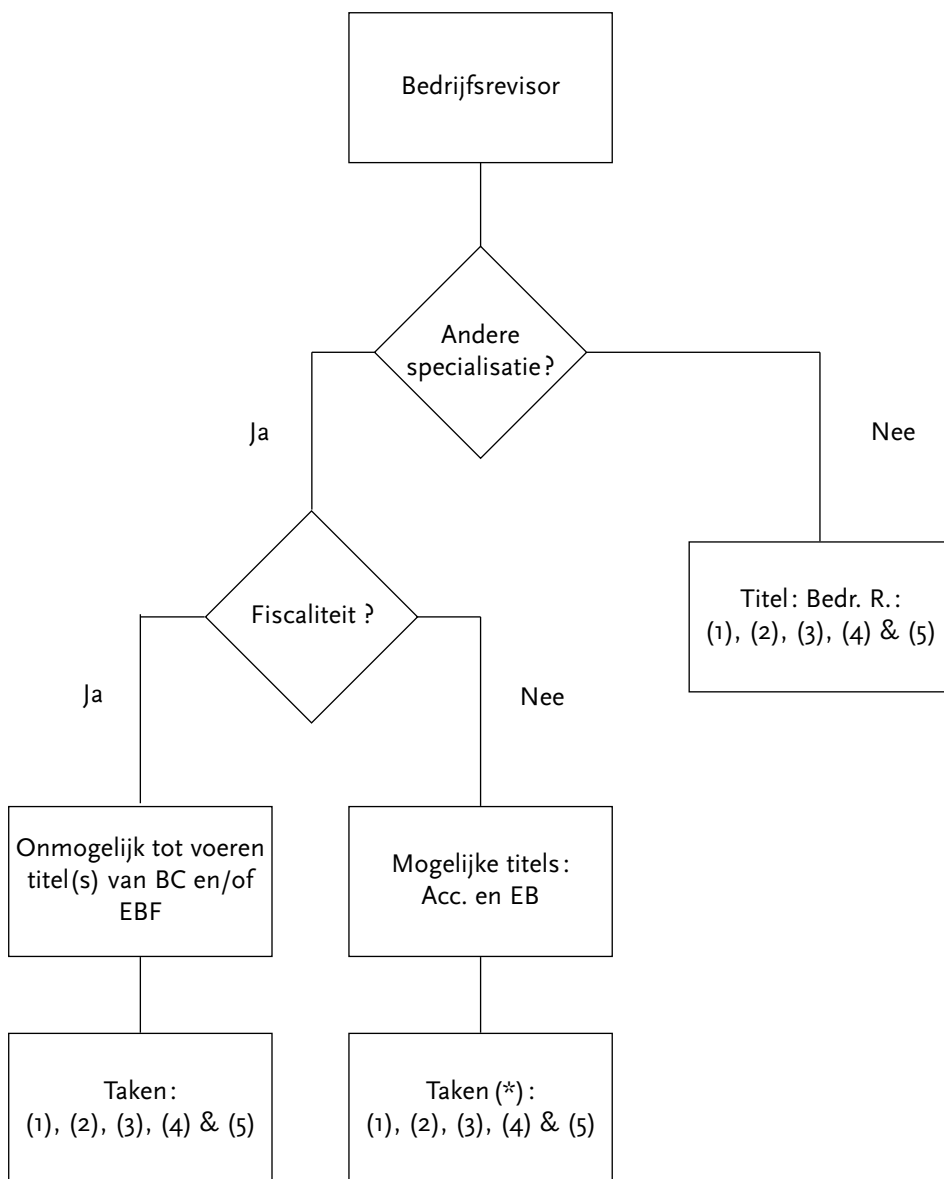
Voor elke categorie van beroepsbeoefenaars moet nagegaan worden welke werkzaamheden hij mag uitvoeren, naargelang hij één of meerdere wettelijk erkende titels voert in één of twee domeinen van de economische beroepen.

Zelfs mocht een beroepsbeoefenaar werkzaamheden uitvoeren in de drie gespecialiseerde domeinen (audit, boekhouding en fiscaliteit) kan hij, overeenkomstig de bepalingen van de wet van 22 april 1999 betreffende de economische en fiscale beroepen, slechts de titels voeren van ten hoogste twee van die gespecialiseerde domeinen.

**HOGE RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

North Gate III 5^e verdieping
Koning Albert II-laan 16 - 1000 Brussel
Tel. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be

Grafiek 1



Legende

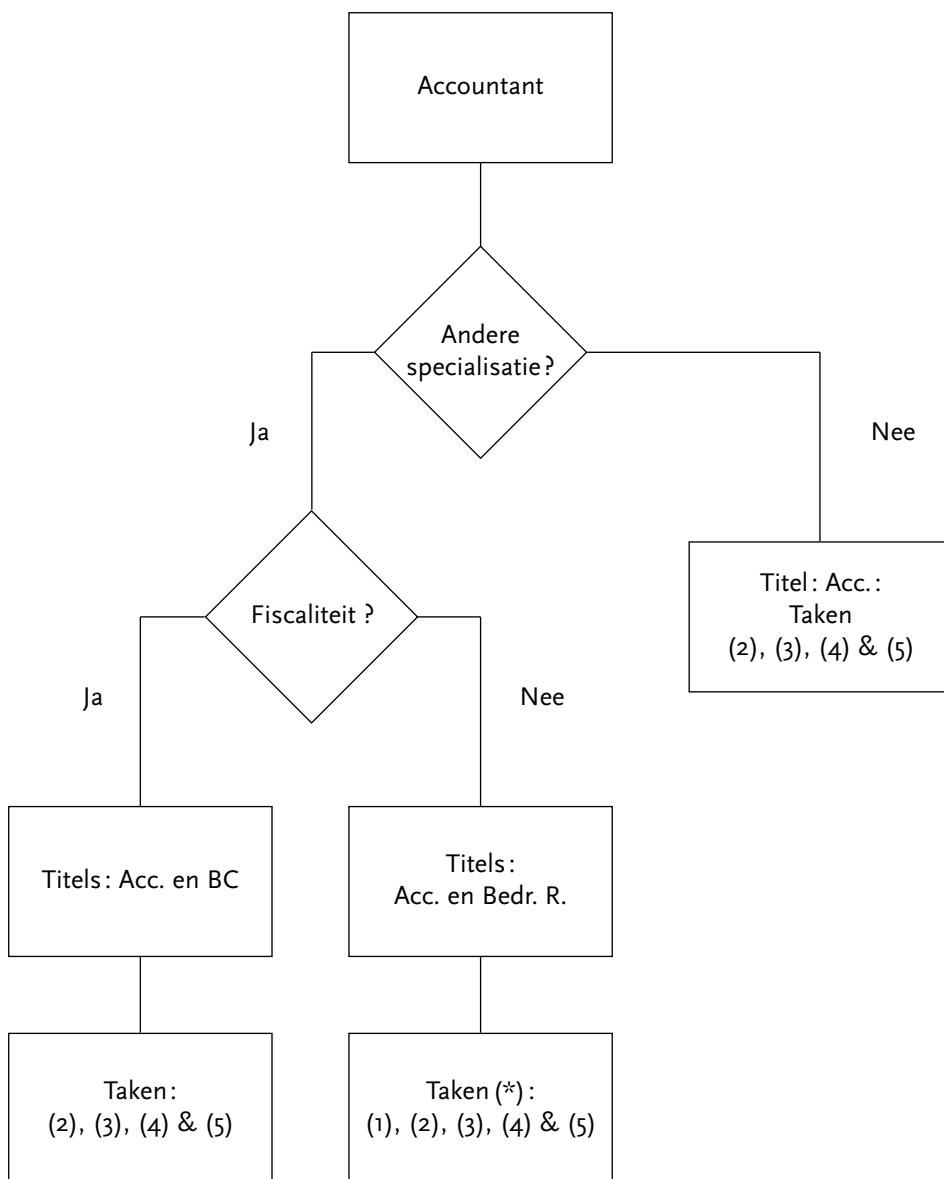
Titels
Bedr.R.: bedrijfsrevisor
Acc.: accountant
BC: belastingconsulent
EB: erkend boekhouder
EBF: erkend boekhouder-fiscalist

Taken (zie boven, punt A.)
(1): activiteiten van bedrijfsrevisor
(2): activiteiten van accountant
(3): activiteiten van belastingconsulent
(4): activiteiten van erkend boekhouder
(5): activiteiten van erkend boekhouder-fiscalist
*: mits eerbiediging van de deontologie van de betrokken economische beroepen

**HOGE RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

North Gate III 5° verdieping
Koning Albert II-laan 16 - 1000 Brussel
Tel. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be

Grafiek 2



Legende

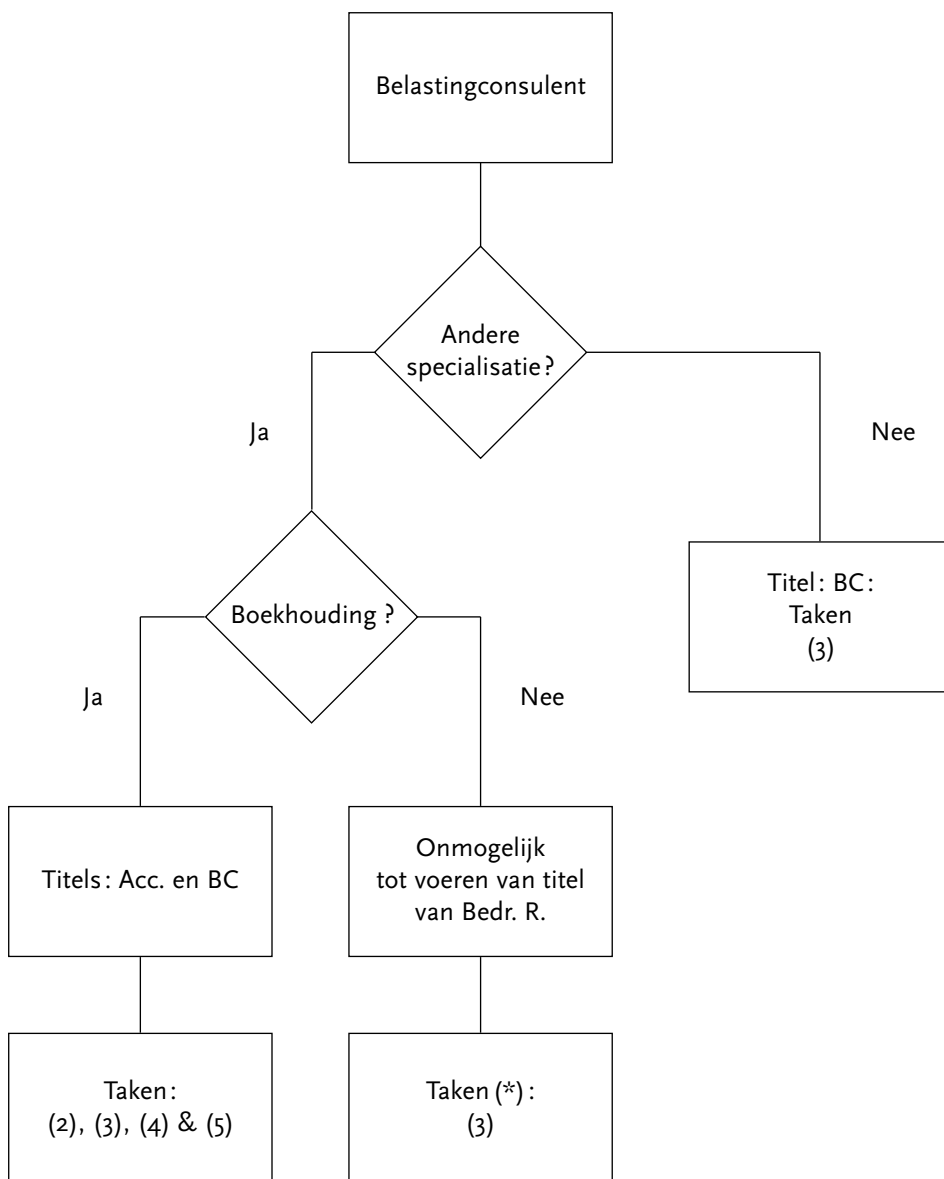
Titels
Bedr.R.: bedrijfsrevisor
Acc.: accountant
BC: belastingconsulent
EB: erkend boekhouder
EBF: erkend boekhouder-fiscalist

Taken (zie boven, punt A.)
(1): activiteiten van bedrijfsrevisor
(2): activiteiten van accountant
(3): activiteiten van belastingconsulent
(4): activiteiten van erkend boekhouder
(5): activiteiten van erkend boekhouder-fiscalist
*: mits eerbiediging van de deontologie van de betrokken economische beroepen

**HOGE RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

North Gate III 5° verdieping
Koning Albert II-laan 16 - 1000 Brussel
Tel. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be

Grafiek 3



Legende

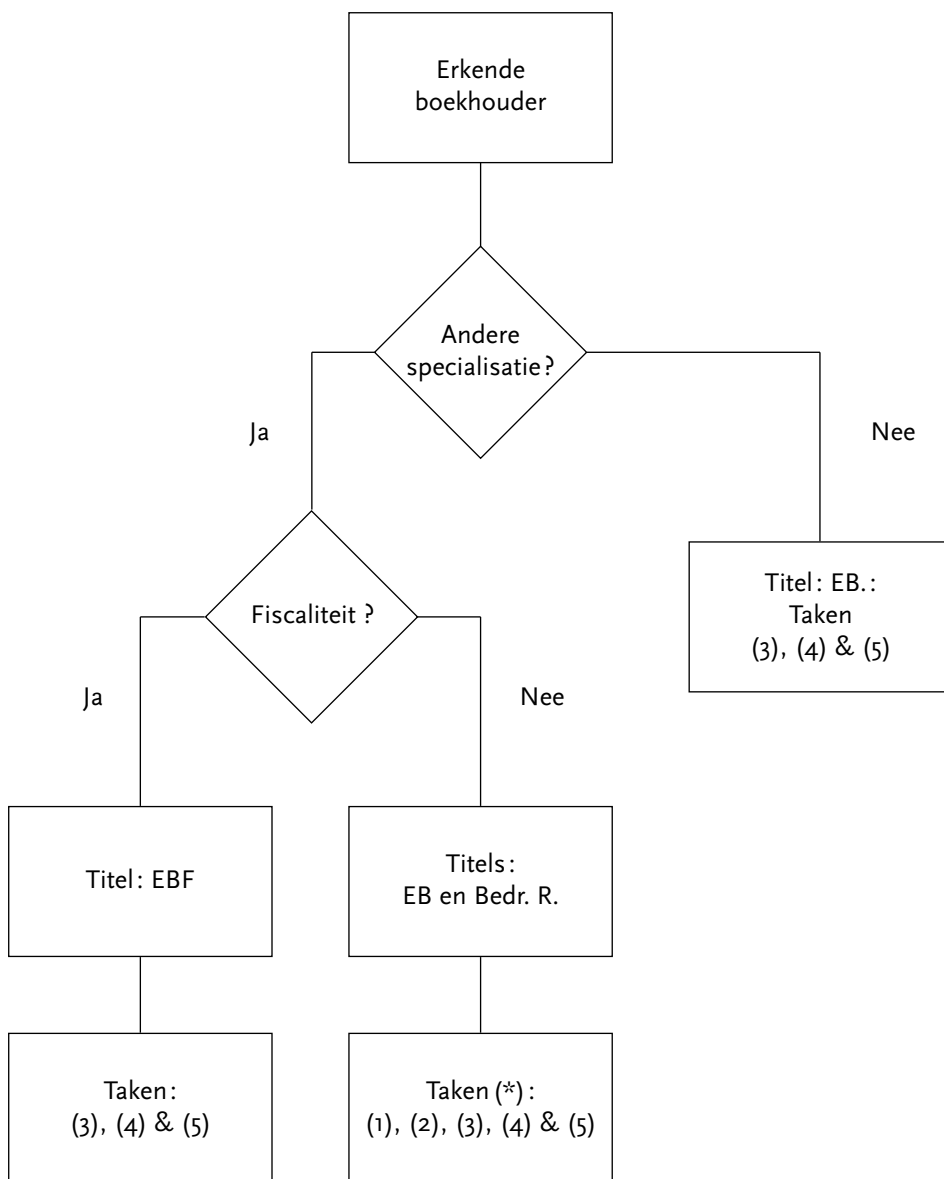
Titels
Bedr.R.: bedrijfsrevisor
Acc.: accountant
BC: belastingconsulent
EB: erkend boekhouder
EBF: erkend boekhouder-fiscalist

Taken (zie boven, punt A.)
(1): activiteiten van bedrijfsrevisor
(2): activiteiten van accountant
(3): activiteiten van belastingconsulent
(4): activiteiten van erkend boekhouder
(5): activiteiten van erkend boekhouder-fiscalist
*: mits eerbiediging van de deontologie van de betrokken economische beroepen

**HOGE RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

North Gate III 5^e verdieping
Koning Albert II-laan 16 - 1000 Brussel
Tel. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be

Grafiek 4



Legende

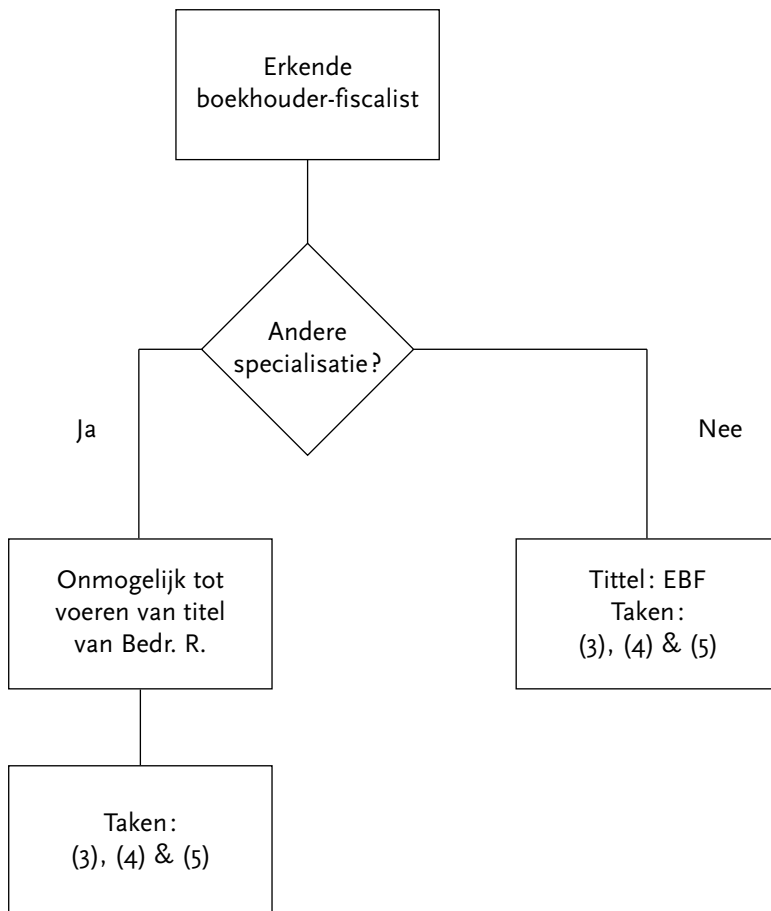
Titels
Bedr.R.: bedrijfsrevisor
Acc.: accountant
BC: belastingconsulent
EB: erkend boekhouder
EBF: erkend boekhouder-fiscalist

Taken (zie boven, punt A.)
(1): activiteiten van bedrijfsrevisor
(2): activiteiten van accountant
(3): activiteiten van belastingconsulent
(4): activiteiten van erkend boekhouder
(5): activiteiten van erkend boekhouder-fiscalist
*: mits eerbiediging van de deontologie van de betrokken economische beroepen

**HOGE RAAD VOOR
DE ECONOMISCHE
BEROEPEN**

North Gate III 5^e verdieping
Koning Albert II-laan 16 - 1000 Brussel
Tel. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be

Grafiek 5



Legende

Titels
 Bedr.R.: bedrijfsrevisor
 Acc.: accountant
 BC: belastingconsulent
 EB: erkend boekhouder
 EBF: erkend boekhouder-fiscalist

Taken (zie boven, punt A.)
 (1): activiteiten van bedrijfsrevisor
 (2): activiteiten van accountant
 (3): activiteiten van belastingconsulent
 (4): activiteiten van erkend boekhouder
 (5): activiteiten van erkend boekhouder-fiscalist
 *: mits eerbiediging van de deontologie van de betrokken economische beroepen