

De strafrechtelijke bescherming van de beroepstitels van accountant en belastingconsulent en van het wettelijk monopolie van de externe accountant

(Deel 1)

JAN VAN DROOGBROECK ¹

Juridische Dienst IAB

1. WESHISTORIEK

1. De wetgever heeft het beroep van accountant gereguleerd bij de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat ². Hij had vastgesteld dat de toenemende vereisten inzake de administratieve en boekhoudkundige organisatie van ondernemingen een grotere vraag naar deskundig advies en dienstverlening op dat gebied impliceerden. Een wettelijk statuut was niet alleen noodzakelijk om de belangen van de beroepsbeoefenaars te beschermen maar beoogt ook de bescherming van het maatschappelijk verkeer. De invoering van een passend statuut biedt de nodige garanties inzake de boekhoudkundige deskundigheid van de accountants en objectiveert ze ook ³.

2. De wet voorzag in de bescherming van de beroepstitel van accountant en monopoliseerde bepaalde beroepswerkzaamheden.

Personen die de monopolieopdrachten van de externe accountant willen uitoefenen of die de titel van accountant willen voeren, dienden toe te treden tot de bij dezelfde wet opgerichte beroepsorde, het Instituut der Accountants (IDAC) ⁴. De artikelen 69, 70 en 74 van de wet van 21 februari 1985 voorzagen weliswaar dat het IDAC ook aan fysieke personen onder bepaalde voorwaarden de toelating kan geven om de titel van accountant te voeren zonder te zijn ingeschreven op het tableau van de leden van dit beroepsinstituut.

3. De bepalingen van de wet van 21 februari 1985 die betrekking hebben op het beroep van accountant en het Instituut der Accountants zijn opgeheven en vervangen door de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen ⁵. Het nieuw opgerichte Instituut van de Accountants en de Belasting-

consulenten trad daarbij in de rechten en de verplichtingen van het Instituut der Accountants.

4. De wet van 22 april 1999 voerde een nieuwe beroepstitel in, de belastingconsulent. De reglementering van het beroep van belastingconsulent had tot doel zowel op kwalitatief als op deontologisch vlak de belastingplichtige beter te beschermen en in het bijzonder zijn relaties met de belastingheffende overheden ordentelijker te laten verlopen. In het verleden waren belastingplichtigen te goeder trouw het slachtoffer geworden van het amateuristische werk van sommige incompetenten belastingconsulenten. De wetgever wilde ook de volledig geïntegreerde interprofessionele dienstverlening via interprofessionele samenwerkingsverbanden tussen het niet-gereguleerde beroep van belastingconsulent en andere gereguleerde beroepen mogelijk maken door de belasting-

consulenten te onderwerpen aan het toezicht van een disciplinaire overheid of specifieke regelgeving ⁶.

5. De wetgever omschreef in artikel 38 van de wet van 22 april 1999 op een niet-limitatieve wijze de opdrachten van de belastingconsulent. Hij achtte het echter niet opportuun om deze opdrachten te monopoliseren ten voordele van de door het IAB erkende belastingconsulenten omdat enerzijds de bescherming van de titel en het aan het lidmaatschap van het IAB verbonden disciplinair toezicht reeds voldoende garanties bieden voor de belastingplichtige en anderzijds andere gereguleerde beroepen en dienstverleners (bv. accountants, advocaten, ...), eveneens op fiscaal vlak actief zijn ⁷. Eenieder kan dus in principe fiscaal advies verstrekken, belastingplichtigen vertegenwoordigen ⁸ en aan hen bijstand verlenen bij het vervullen van hun fiscale verplichtingen. De vrije uitoefening van fiscale werkzaamheden is evenwel beperkt voor personen aan wie door de minister van Financiën het verbod werd opgelegd om belastingplichtigen te vertegenwoordigen als lasthebber ⁹ of die door de strafrechter werden veroordeeld tot een beroepsverbod in fiscale zaken ¹⁰. De door de tuchtgerichten van het IAB geschorste of geschrapte belastingconsulent is niet meer gerechtigd om het beroep van belastingconsulent uit te oefenen in België tijdens de uitwerking van de tuchtstraf ¹¹. Het gebruik van de titel van belastingconsulent werd wel verbonden aan het lidmaatschap van het IAB.

6. De regeling waarbij het Instituut een persoon die geen lid is van het Instituut de toelating kon verlenen om de titel van accountant te voeren werd afgeschaft. In de praktijk is deze regel niet toegepast omdat de

door deze bepaling bedoelde personen, verenigingen en vennootschappen vragende partij waren om lid te worden van het IDAC ¹².

7. Het is nuttig en wenselijk om de beroepstitel van accountant/belastingconsulent en bepaalde beroepswerkzaamheden van de accountant te reglementeren en strafrechtelijk te beschermen tegen misbruiken van personen die niet voldoen aan de strenge wettelijke erkenningsvoorwaarden of die zich willen onttrekken aan de naleving van de deontologische verplichtingen en de (financiële) lasten ¹³ die aan het lidmaatschap zijn verbonden. De strafbaarstelling van het onrechtmatig gebruik van de beroepstitels en van de schendingen van het monopolie van de extern accountant beschermt niet alleen de belangen van de beroepsbeoefenaars die zijn aangesloten bij het door de wetgever opgerichte beroepsinstituut maar ook die van de ondernemingen die een beroep doen op de accountants en de belastingconsulenten. De bevoegdheid van het Instituut om de hoedanigheid van accountant of belastingconsulent te verlenen aan de personen die aan de strenge toelatingscriteria voldoen en het permanent toezicht op de naleving van de deontologische bepalingen vormen immers een waarborg voor een deskundige dienstverlening aan de cliënten van de beroepsbeoefenaar. Volgens het Arbitragehof beoogt de wetgever met de bescherming van beroepstitels een kwaliteitsvolle dienstverlening te waarborgen ¹⁴.

8. De verplichting voor de beoefenaars van een (vrij) beroep om toe te treden tot een publiekrechtelijke beroepsorde om dit beroep te mogen uitoefenen is volgens het Arbitragehof ¹⁵ vreemd aan artikel 27 van de Grondwet dat vrijheid

waarborgt om al dan niet tot een vereniging toe te treden. Volgens het Hof heeft artikel 27 immers tot doel de oprichting van private verenigingen en de deelname aan hun activiteiten te waarborgen. Er is ook geen strijdigheid met de vrijheid van vereniging gewaarborgd door artikel 11 EVRM ¹⁶. De door de overheid bij wet opgerichte beroepsordes zijn immers geen verenigingen omdat ze niet alleen zijn opgericht in het belang van hun leden maar ook in het algemeen belang ¹⁷.

2. MISDRIJVEN BETREFFENDE DE BEROEPSTITELS VAN ACCOUNTANT OF BELASTINGCONSULENT ¹⁸

2.1. Juridische basis

9. Artikel 16 van de wet van 22 april 1999 bepaalt dat een fysiek persoon de titel van accountant en/of belastingconsulent mag voeren wanneer hem door het Instituut die hoedanigheid is verleend ¹⁹. Artikel 17 van dezelfde wet legt aan een vennootschap het verbod op om in haar handelsnaam, bijzondere benaming, de omschrijving van haar doel of haar reclame de titel van accountant en/of belastingconsulent te gebruiken tenzij zij in die hoedanigheid werd erkend door het Instituut ²⁰. Artikel 18 bepaalt tenslotte dat buiten de personen met de hoedanigheid van accountant en/of belastingconsulent niemand een term mag gebruiken die verwarring kan scheppen met de titel van accountant of belastingconsulent ²¹. Artikel 58 van de wet van 22 april 1999 stelt de publiekelijke en onrechtmatige toe-eigening van de hoedanigheid van accountant en belastingconsulent of schending van de artikelen 16, 17 en 18 strafbaar.

10. Volgens de rechtspraak van het Hof van Cassatie kan de strafrechter wettig beslissen om de nieuwe strafbepaling toe te passen op de feiten die zijn gepleegd onder de gelding van de vroegere strafbepaling indien de nieuwe wet dezelfde aangelegenheid regelt als de wet die ze opheft, een feit onder dezelfde voorwaarden als die van de opgeheven wet strafbaar maakt en daarop dezelfde straffen stelt²². Uit de parlementaire stukken van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen blijkt dat de strafbepaling van deze wet (art. 58) *mutatis mutandis* de opgeheven strafbepaling van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat (art. 95) herneemt²³. De straf is, zowel qua aard als omvang, ongewijzigd gebleven. De personen die onrechtmatig en publiekelijk de titel van accountant voerden of een hiermee verwarringstichtende term gebruikten voor de inwerkingtreding van de wet van 22 april 1999²⁴ kunnen bijgevolg nadien nog worden veroordeeld door de strafrechter. Dezelfde redenering kan echter niet worden gemaakt voor de misdrijven betreffende de beroepstitel van belastingconsulent. Het legaliteitsbeginsel²⁵ verhindert immers dat een persoon hiervoor wordt vervolgd als hij de feiten heeft gepleegd voor de inwerkingtreding van de wet van 22 april 1999, die voor het eerst de titel van belastingconsulent strafrechtelijk heeft beschermd.

11. Onder de gelding van het opgeheven artikel 70 van de wet van 21 februari 1985 kon een vereniging, althans de hiervoor verantwoordelijke fysieke persoon, ook strafrechtelijk vervolgd worden voor het gebruik van de titel van accountant. Dit artikel 70 is *mutatis mutandis* vervangen door artikel 17 van de wet van 22 april 1999. In

het artikel 17 wordt enkel het onrechtmatig gebruik van de titel van accountant door vennootschappen gebruikt. Hieruit mag echter niet worden afgeleid dat sedert de inwerkingtreding van de wet van 4 mei 1999 tot invoering van de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen de verenigingen die onrechtmatig de titel van accountant, en na de inwerkingtreding van de wet van 22 april 1999 de titel van belastingconsulent, voeren niet strafrechtelijk gesanctioneerd kunnen worden.

De wetgever heeft immers bij de totstandkoming van de wet van 22 april 1999 de tekst van de strafbepaling in de wet van 21 februari 1985 niet alleen *mutatis mutandis* hernomen in het nieuwe artikel 58 maar ook aangevuld waardoor voortaan eenieder die “zich publiekelijk en onrechtmatig de hoedanigheid van accountant of belastingconsulent toeëigent” ook strafbaar is. In de parlementaire stukken is hiervoor geen verklaring te vinden. De wetgever heeft zich kennelijk laten inspireren door art. 27 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren dat degene die zich in het openbaar onrechtmatig de hoedanigheid van bedrijfsrevisor toe-eigent strafrechtelijk sanctioneert met een geldboete. Op basis van de strafbaarstelling van het onrechtmatig en publiekelijk toe-eigenen van de hoedanigheid van accountant en belastingconsulent kunnen alle rechtspersonen, die geen vennootschap zijn, en de daarmee gelijkgestelde rechtsfiguren²⁶ binnen de perken van artikel 5 van het Strafwetboek strafrechtelijk worden vervolgd.

Wat het gebruik van een met de titel van accountant en belastingconsulent verwarringstichtende

term betreft stelt het probleem zich niet. Art. 18 van de wet van 22 april 1999 (voorheen 71 Wet 21 februari 1985) straft immers elke persoon, zowel fysieke als morele personen, die deze wetsbepaling overtreedt. Rechtspersonen kunnen weliswaar enkel worden vervolgd binnen de perken van artikel 5 van het Strafwetboek.

2.2. Constitutieve bestanddelen van de misdrijven

A. Materieel element

12. Elk misdrijf vereist volgens het Hof van Cassatie een materieel bestanddeel d.w.z. een uiterlijk waarneembare gedraging die krenkend of gevaarlijk wordt geacht voor de door de wetgever beschermde waarden of rechtsgoederen²⁷. Voor dit misdrijf bestaat het materieel element uit het onrechtmatig en publiekelijk gebruik van de beroepstitel van accountant of belastingconsulent of een hiermee verwarringstichtende term :

a) *Gebruik van de beroepstitel of een hiermee verwarringstichtende term*

13. De beroepstitel van accountant en belastingconsulent is wettelijk erkend bij de artikelen 16 en 17 van de wet van 22 april 1999. Deze beroepstitels zijn in de authentieke Franstalige versie van deze wet vertaald als “expert-comptable” (accountant) en “conseil fiscal” (belastingconsulent). In het Duits²⁸ zijn ze officieel vertaald als “Buchprüfer” (accountant) en “Steuerberater” (belastingconsulent).

14. Stagiairs mogen de titel van accountant of belastingconsulent gebruiken mits zij het woord “stagiair” er aan toevoegen²⁹. De Raad van het IAB kan de leden van

het Instituut die vrijwillig worden weggelaten van het tableau op hun verzoek machtigen om de titel van ere-accountant en/of ere-belastingconsulent te voeren als zij voldoen aan de voorwaarden voorzien door het huishoudelijk reglement ³⁰.

15. De wetgever heeft ook het gebruik van termen verboden die verwarring kunnen stichten met de beroepstitel van accountant of belastingconsulent. In de parlementaire stukken van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat benadrukt de wetgever de effectieve verwarring die het gebruik van een verwarringstichtende titel moet teweegbrengen bij het publiek ³¹. In de delictomschrijving ³² wordt echter de formulering “*een term die verwarring kan scheppen*” gebruikt. Het Hof van Cassatie heeft beslist dat in geval van een duidelijke en ondubbelzinnige wettekst er voor zijn interpretatie geen beroep mag worden gedaan op de voorbereidende werken om hem een betekenis te geven die met de normale uitleg niet overeenstemt ³³. De vervolgende partij moet dan ook enkel het bewijs leveren van een potentiële verwarring bij het publiek ³⁴.

16. De parlementaire stukken van de wet van 21 februari 1985 geven als voorbeeld de term “expert-boekhouder”. De volgende termen worden door de rechtspraak ³⁵ als verwarringstichtend met de titel van accountant ³⁶ beschouwd:

- de hoedanigheid van lid van een beroepsvereniging van accountants die de titel van accountant in haar benaming voert ³⁷;
- “accountancy” ³⁸;
- de afkorting IDAC samen met een fictief lidnummer ³⁹;
- “account” ⁴⁰;
- “accounting” ⁴¹;
- “accountantsvereniging” ⁴².

17. Het Arbitragehof heeft in zijn arrest van 7 februari 2001 ⁴³ ontkenkend geantwoord op de prejudiciële vraag van de correctionele rechtbank te Turnhout betreffende de verenigbaarheid van artikel 71 van de wet van 21 februari 1985 tot herziening van het bedrijfsrevisoraat ⁴⁴ met de artikelen 10 (gelijkheidsbeginsel) en 11 (discriminatieverbod) van de Grondwet. Het Hof onderzocht of

De titel van
accountant maakt
het voorwerp uit
van een bijzondere
bescherming die
gebaseerd is op een
objectief onderscheidingscriterium.

artikel 71 niet strijdig was met deze grondwettelijke bepalingen in zoverre het gebruik alle termen, onder meer de termen “accounting” en “accountancy”, verbiedt die verwarringstichtend zijn met de titel van accountant, ook wanneer deze termen activiteiten omschrijven die niet tot de monopoliewerkzaamheden van de accountant behoren.

In casu werd een lid van het BIBF voor de strafrechter vervolgd voor het gebruik van de verwarringstichtende termen “accounting”, “accountantskantoor” en “accountancy”. De beklaagde voelde zich gediscrimineerd t.a.v. de accountants omdat hij deze termen niet mocht gebruiken terwijl hij als boekhouder-fiscalist wel rechtmatig het merendeel van de werkzaamheden van de accountant kon uitoefenen. De leden van het BIBF zijn op grond van artikel 49 van

de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen gerechtigd om de accountantswerkzaamheden, omschreven in artikel 34, 3° (organisatie van boekhoudkundige diensten), 4° (organisatie en voeren van boekhouding van derden) en 5° (fiscale activiteiten) uit te oefenen. De ongelijke behandeling zou dubbel zijn: enerzijds mag de boekhouder geen termen gebruiken die verwijzen naar zijn wettelijk toegelaten professionele activiteiten en anderzijds doordat de accountant door dat verbod een monopolie krijgt omdat hij als enige mag kenbaar maken dat hij een accountantsactiviteit uitoefent. Artikel 71 moet volgens de beklagde worden geïnterpreteerd als zijnde van toepassing op de terminologie die verwijst naar de titel van accountant en niet op de terminologie die verwijst naar de activiteiten van de accountants.

Het Hof argumenteerde dat de grondwettelijke regels van de gelijkheid en de niet-discriminatie niet uitsluiten dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen, in casu de accountants en boekhouders, wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen. Het gelijkheidsbeginsel wordt geschonden als er geen redelijk verband bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

Volgens de parlementaire voorbereiding van de wet van 21 februari 1985 strekt de bescherming van de titel van accountant ertoe de deskundigheid van de accountant te objectiveren en te waarborgen. Door het beroep van accountant te reglementeren, wil de wetgever een kwaliteits-

volle dienstverlening waarborgen. Door het gebruik van de titel voor te behouden aan personen (accountants) die voldoen aan bepaalde voorwaarden die betrekking hebben op de bekwaamheid, de diploma's, de gevolgde stage, het bekwaamheidsexamen, de af te leggen eed en deze personen bovendien te onderwerpen aan de naleving van een eigen deontologie wordt dit doel bereikt. Andere personen (boekhouders BIBF), die niet de titel van accountant dragen, mogen de meeste activiteiten uitoefenen die ook door accountants worden uitgevoerd. De titelbescherming beoogt slechts diegenen, die een beroep willen doen op die diensten, te helpen bij het maken van hun keuze, in tegenstelling tot de monopoliebescherming die veel verder gaat omdat zij wel een keuzebeperking inhoudt. Het Hof concludeert hier dan ook uit dat de titel van accountant het voorwerp uitmaakt van een bijzondere bescherming die gebaseerd is op een objectief onderscheidingscriterium dat redelijk verband houdt met de doelstelling van de wetgever om het publiek een kwaliteitsvolle dienstverlening door deskundige accountants te waarborgen.

De stelling van het Arbitragehof werd bevestigd door de rechtspraak van de strafrechter⁴⁵. Het BIBF heeft n.a.v. dit arrest van het Arbitragehof in de nota getiteld "Boekhoudkantoor en de rechtspersoon" zijn leden verboden om de termen *accountancy*, *account*, *accounting* en *aanverwanten en/of belastingconsultancy* te vermelden in de benaming van een boekhoudvennootschap⁴⁶.

18. De misdrijven betreffende de beroepstitel van accountant en belastingconsulent worden gepleegd door een positieve gedraging. De dader stelt een handeling waarbij hij de titel of de verwarringstichtende term gebruikt (commissiedelict). Een persoon kan echter ook de strafbare

handeling stellen door een negatieve gedraging. In dat geval verzuimt de dader de maatregelen te nemen die nodig zijn om de totstandkoming van de door de strafwet verboden gedraging te beletten (oneigenlijk omissiedelict). De mogelijkheid om door onthouding een verboden strafbare gedraging te stellen, moet worden aangenomen wanneer de onthouding een uiting is van de doelgerichte wil om een bepaald resultaat te bereiken en wanneer uit de tekst van de wet niet met zekerheid blijkt dat de wetgever zich heeft willen beperken tot een positieve fysieke gedraging van de betrokken dader⁴⁷. Een fysiek persoon die na zijn schrapping van het tableau door de Tuchtcommissie verzuimt op zijn facturen de vermelding "Accountant IDAC" te verwijderen, niettegenstaande hij meermaals in gebreke werd gesteld door het Instituut en hierbij werd verzocht om de situatie onmiddellijk te regulariseren, voert op onrechtmatige wijze de titel van accountant⁴⁸. Een accountantsvennootschap die na haar schrapping van het tableau van de leden van het Instituut bij beslissing van de Tuchtcommissie verzuimt om de term "accountancy" te schrappen uit de maatschappelijke benaming of om de vennootschap te ontbinden en te vereffenen, gebruikt een verwarringstichtende benaming⁴⁹.

b) Onrechtmatig karakter

19. Behoudens de wettelijke uitzonderingen (cfr. *infra*, randnrs. 28-30) zijn de volgende gedragingen strafbaar gesteld door artikel 58 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen :

- het voeren van de titel van accountant en/of belastingconsulent zonder voorafgaandelijk in die hoedanigheid te zijn erkend door het IAB;

- het gebruik van een term die verwarring sticht met de titel van accountant en/of belastingconsulent zonder in die hoedanigheid te zijn erkend door het IAB;
- het gebruik van de titel van accountant en/of belastingconsulent door een stagiair-accountant en/of stagiair-belastingconsulent, ingeschreven op de lijst van de stagiairs van het IAB, zonder de toevoeging van het woord "stagiair-";
- het gebruik van de titel van stagiair-accountant en/of stagiair-belastingconsulent zonder te zijn ingeschreven op de lijst van de stagiairs van het IAB;
- het gebruik van de titel van accountant en/of belastingconsulent door een ere-accountant en/of ere-belastingconsulent zonder de vermelding van het woord "ere-";
- het gebruik van de titel van ere-accountant en/of ere-belastingconsulent zonder daartoe gemachtigd te zijn door de Raad van het Instituut.

Gelet op voorgaand overzicht wordt het rechtmatig karakter van de gedraging afgeleid uit de afwezigheid van een uitvoerbare beslissing van het IAB waarbij een persoon de hoedanigheid van accountant of belastingconsulent wordt verleend, gemachtigd wordt de beroepstitel eershelve te voeren of wordt toegelaten tot de stage van accountant of belastingconsulent. De stagiairs of gewezen leden handelen eveneens onrechtmatig wanneer zij hun titel gebruiken zonder toevoeging van de woorden "ere-" of "stagiair-".

20. Het is essentieel voor het bestaan van het misdrijf dat exact wordt vastgesteld of een persoon al dan niet de vereiste wettelijke hoedanigheid bezit op het tijdstip waarop het misdrijf wordt gepleegd. Een fysiek persoon verwerft de hoedanigheid van accountant of belastingconsulent op de dag :

- van de beslissing van de Raad waarbij hem de hoedanigheid van accountant en/of belastingconsulent wordt verleend (interne leden) ;
- waarop de kandidaat de eed ⁵⁰ heeft afgelegd voor de territoriaal bevoegde rechtbank van koophandel, na te zijn toegelaten tot de eedaflegging door de Raad van het Instituut, tenzij de betrokkene voorheen reeds de hoedanigheid van intern accountant en/of belastingconsulent bezat (externe leden).

De kandidaat wiens aanvraag tot erkenning door de Raad van het IAB werd afgewezen, verkrijgt de hoedanigheid van accountant en/of belastingconsulent vanaf de dag waarop de Commissie van Beroep hem die hoedanigheid heeft verleend, met dien verstande dat hij bij de inschrijving op de deellijst van de externe accountants en/of de deellijst van de externe belastingconsulenten de door de wet voorgeschreven eed aflegt voor de rechtbank van koophandel ⁵¹. De beslissing van de Commissie van Beroep is onmiddellijk uitvoerbaar, behoudens een vordering tot schorsing ingesteld bij de Raad van State (administratief kort geding).

Een professionele vennootschap bezit de hoedanigheid van accountant en/of belastingconsulent op de dag waarop de Raad of, in hoger beroep, de Commissie van Beroep hem die hoedanigheid verleent.

Een lid van het Instituut verliest zijn hoedanigheid van accountant of belastingconsulent op de dag:

- van beslissing tot intrekking van de hoedanigheid van accountant en/of belastingconsulent door de Raad omdat het lid ingevolge een faillietverklaring, een ontzetting uit de burgerlijke en

- politieke rechten of een strafrechtelijke veroordeling voor specifieke misdrijven niet meer voldoet aan de moraliteitsvoorwaarde van artikel 19, 2° wet 22 april 1999 ⁵², met dien verstande dat de beslissing tot intrekking slechts uitwerking heeft vanaf de dag van de kennisgeving van de beslissing per aangetekend schrijven aan de betrokkene ⁵³;
- waarop de beslissing van de tuchtrechter om het lid te schrappen van het tableau in kracht van gewijsde is getreden ⁵⁴;
- waarop het lid schriftelijk in kennis wordt gesteld van de beslissing van de Raad waarbij het vrijwillig verzoek tot weglating van het tableau werd aanvaard en waarbij bovendien ⁵⁵ hij al dan niet gemachtigd werd om de titel van accountant en/of belastingconsulent eershelve te voeren ⁵⁶.

Het lid wiens hoedanigheid werd ingetrokken kan bovendien een hoger beroep instellen tegen de beslissing van de Raad waardoor de uitvoering ervan wordt opgeschort tot de beslissing van de Commissie van Beroep bij het IAB. De beslissing van de Commissie van Beroep is onmiddellijk uitvoerbaar, behoudens een vordering tot schorsing ingesteld bij de Raad van State (administratief kort geding).

Een fysiek persoon verkrijgt de hoedanigheid van stagiair nadat hij door de Raad tot de stage werd toegelaten. De stage vangt aan op 1 januari en eindigt door ⁵⁷ :

- 1° de beslissing van de Raad om, op voorstel van de stagecommissie, een kandidaat accountant en/of kandidaat belastingconsulent toe te laten tot de eedaflegging in de mate dat de kandidaat de wens heeft uitgedrukt om ingeschreven te worden op de lijst

- van de externe accountants en/of externe belastingconsulenten;
- 2° de beslissing van de Raad om, op voorstel van de stagecommissie, de hoedanigheid van accountant en/of belastingconsulent te verlenen in de mate dat de kandidaat de wens heeft uitgedrukt om ingeschreven te worden op de lijst van de interne accountants en/of interne belastingconsulenten;
- 3° het schrappen van de lijst van de stagiairs als administratieve of disciplinaire sanctie ;
- 4° het ontslag van de stagiair.

Ook hier kan de betrokkene die niet werd toegelaten tot de stage of in de gevallen sub 1°, 2° en 3° een hoger beroep met schorsende werking instellen bij de Commissie van Beroep. Het rechtsmiddel ingesteld bij de Raad van State tegen de beslissingen van de Raad of de Commissie van Beroep in de gevallen sub 1°, 3° en 4° of bij niet-toelating tot de stage heeft geen schorsende werking, behoudens een vordering tot schorsing (administratief kort geding). De schrapping van de lijst van de stagiairs door de Stagecommissie, zetelend als tuchtorgaan, kan worden bestreden door een hoger beroep bij de Commissie van Beroep. De beslissing van de Commissie van Beroep kan worden aangevochten voor het Hof van Cassatie. Zowel het hoger beroep als het cassatieberoep hebben een schorsende werking.

21. Het Hof van Cassatie heeft in 2002 ⁵⁸ beslist dat een lid dat werd geschorst door een tuchtgerecht van het IAB niet gerechtigd is om tijdens de duur van de schorsing zijn beroepstitel te gebruiken. In casu had een extern accountant, die door de Commissie van Beroep van het IDAC tot een schorsing van één jaar was veroordeeld, de titel van accountant gebruikt in een brief gericht

aan een (potentiële) cliënt tijdens de uitwerking van deze tuchtsanctie.

Volgens artikel 5, §1, van de wet van 22 april 1999 betreffende de beroepstucht voor accountants en belastingconsulenten impliceert een schorsing het verbod om het beroep van accountant en belastingconsulent in België voor de in de tuchtstraf bepaalde tijd nog uit te oefenen. Dit wetsartikel bepaalt niet uitdrukkelijk dat schorsing bijkomend een verbod oplegt aan het geschorste lid om de beroepstitel in het openbaar te voeren tijdens de schorsing. Uit een letterlijke lezing van artikel 5 kan echter niet worden afgeleid dat een schorsing enkel betrekking heeft op de uitoefening van het beroep van accountant en/of belastingconsulent en het recht om de beroepstitel(s) te voeren onverlet laat.

De artikelen 6 en 8 van het K.B. van 2 maart 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het IDAC bepalen dat een schorsing van een accountant en/of belastingconsulent⁵⁹ de tijdelijke schrapping van het tableau van de leden van het Instituut tot gevolg heeft. Het Hof besloot, op eensluidende conclusie van het openbaar ministerie, op basis van deze overweging dat een geschorst lid tijdens de uitwerking van deze tuchtsanctie niet langer de hoedanigheid van accountant (en/of belastingconsulent) bezit en als gevolg daarvan het recht verliest om de titel van accountant (en/of belastingconsulent) te mogen voeren.

22. Problematisch is het voeren van de titel van accountant en/of belastingconsulent door een vennootschap in erkenning in de periode tussen de oprichting of de statutaire omvorming van een bestaande vennootschap naar een professionele vennootschap en de

beslissing tot erkenning als accountant en/of belastingconsulent door het Instituut. Een vennootschap is immers in principe pas gerechtigd om de titel van accountant (en/of belastingconsulent) te voeren nadat zij in die hoedanigheid is erkend door het IAB. Artikel 17 van de wet van 22 april 1999 wordt opgevat als een rechtsregel die enerzijds niet-erkende vennootschappen verbiedt om de beroepstitel(s) te gebruiken (verbodsbepaling) en die de door het Instituut erkende vennootschappen machtigt om in het openbaar op te treden als accountant en/of belastingconsulent (verlofbepaling).

Om te worden erkend als accountant en/of belastingconsulent zal de vennootschap in haar statuten, in het bijzonder in haar doelomschrijving en benaming, verwijzen naar deze hoedanigheden. Een strikte interpretatie van artikel 17 zou ertoe leiden dat een vennootschap voor de erkenning in haar statuten niet uitdrukkelijk mag verwijzen naar deze beroepstitel(s) en bijgevolg na de erkenning een statutenwijziging zou moeten doorvoeren als zij dit wel wenst te doen.

Een professionele vennootschap bevindt zich dan ook in een kwetsbare positie als zij in de periode tussen de oprichting⁶⁰ of statutaire omvorming en de definitieve beslissing tot erkenning⁶¹, in haar statuten de titel van accountant en/of belastingconsulent gebruikt. Aangezien de strafbepaling van artikel 58 van de wet van 22 april 1999 geen bijzonder maar algemeen opzet vereist⁶², volstaat het dat de vennootschap willens en wetens de beroepstitel voert. De omstandigheid dat de vennootschap meent te goeder trouw te zijn door spontaan een erkenningsaanvraag in te dienen bij het Instituut doet geen afbreuk aan het

strafbaar karakter van haar gedraging. Goede trouw, d.i. de overtuiging van de dader dat zijn gedraging legitiem is, sluit enkel opzet uit voor misdrijven met bijzonder opzet⁶³. De goede trouw kan wel een verzachtende omstandigheid vormen bij de bepaling van de straf door de rechter.

Het is bijvoorbeeld niet uitgesloten dat een derde, via publicatie van de oprichtingsakte of de akte van statutenwijziging in de Bijlage bij het Belgisch Staatsblad en de consultatie⁶⁴ van het tableau van de leden van het Instituut, vaststelt dat een welbepaalde vennootschap de titel voert in haar statuten zonder te zijn erkend door het Instituut. Deze derde zou dan hiervan aangifte kunnen doen bij de procureur des Konings.

Om te voorkomen dat een vennootschap die te goeder trouw is strafrechtelijk wordt vervolgd, kan *de lege ferenda* in de strafbepaling van de wet van 22 april 1999 (art. 58) een immuniteit worden verleend die voorziet dat er geen inbreuk wordt gepleegd op artikel 17 van deze wet onder de volgende cumulatieve voorwaarden :

- de vennootschap dient onverwijld na haar oprichting of na de statutaire omvorming tot een professionele vennootschap een aanvraag tot erkenning als accountant en/of belastingconsulent in bij het Instituut⁶⁵;
- de vennootschap mag de werkzaamheden van accountant en/of belastingconsulent uitoefenen nadat zij in die hoedanigheid werd erkend door het Instituut⁶⁶;
- de aanvraag tot erkenning voldoet aan de erkenningsvoorwaarden vastgesteld bij het K.B. van 4 mei 1999 betreffende het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten.

c) Openbaarheid

23. Artikel 58 van de wet van 22 april 1999 bepaalt uitdrukkelijk dat degene die zich de hoedanigheid van accountant of belastingconsulent toe-eigent dit “publiekelijk” dient te doen. Deze strafbepaling vereist echter niet uitdrukkelijk dat de schending van de artikelen 16, 17 en 18 van de wet van 22 april 1999 eveneens in het openbaar dient te gebeuren. Uit de *ratio legis* van de strafbaarstelling kan echter worden afgeleid dat dit wel het geval is. Volgens het Arbitragehof⁶⁷ beoogt de wetgever met de bescherming van bepaalde beroepstitels de wetgever een kwaliteitsvolle dienstverlening aan het publiek te waarborgen. Uit de parlementaire stukken van de wet van 22 april 1999 blijkt dat de wetgever de titel van belastingconsulent strafrechtelijk wil beschermen en dit beroep wil reglementeren om de belastingplichtige te beschermen tegen amateuristisch werk van sommige incompetente belastingconsulenten⁶⁸. Een persoon die geen lid is van het Instituut krenkt dan ook de door de strafwetgever beschemde waarde of rechtsgoed niet wanneer hij de beroepstitel of de hiermee verwarringstichtende term niet in het openbaar gebruikt.

De wetgever heeft het begrip “publiekelijk” niet gedefinieerd in de tekst van de wet of parlementaire stukken. De algemene regel is dat de woorden van een strafwet geïnterpreteerd moeten worden overeenkomstig de betekenis die zij in het gewone, normale taalgebruik hebben tenzij de strafwetgever zelf aan bepaalde woorden een specifieke technisch-juridische betekenis heeft gegeven (taalkundige interpretatie)⁶⁹. Volgens het Van Dale Groot woordenboek der Nederlandse taal wordt onder het woord “publiekelijk” verstaan : “ten aanschouwen

of aanhoren van iedereen”. De dader kan bijgevolg slechts worden vervolgd als hij de beroepstitel of de verwarringstichtende term gebruikt tegenover derden.

24. Indien het misdrijf is gepleegd via geschriften of materiële voorwerpen, zoals het uithangbord van een kantoor of opschriften aangebracht op een bedrijfsvoertuig, is wettelijk vereist dat derden er kennis kunnen van nemen. De geschriften of voorwerpen moeten voldoende zichtbaar of toegankelijk zijn voor derden. Volgens de wettelijke delictomschrijving is het echter niet noodzakelijk dat derden er ook effectief kennis hebben van genomen.

25. Volgens de rechtspraak kan de beroepstitel of de hiermee verwarringstichtende term op de volgende wijzen worden gebruikt in het openbaar :

- de vermelding van de beroepstitel in geschriften en stukken die de dader zelf heeft opgesteld, zoals het briefpapier⁷⁰, briefomslagen⁷¹, naamkaartjes⁷², facturen⁷³, ereloonstaten, controleverslagen⁷⁴, een fiscale berekeningsnota bestemd voor een cliënt⁷⁵;
- de vermelding van de naam van de dader en de titel van accountant en belastingconsulent op zijn verzoek in documenten die zijn opgesteld door derden, zoals de statuten van een vennootschap⁷⁶ de rubriek van de accountants in de Gouden Gids⁷⁷, getuigschrift van woonst opgesteld door een gemeentebestuur⁷⁸ of naamkaartjes;
- een uithangbord van een kantoor⁷⁹;
- het op een voor het publiek toegankelijke plaats, in casu het kantoor van de veroordeelde, uithangen van het bewijs van lidmaatschap van een beroeps-

- vereniging van accountants; zijnde het “diploma van accountant / expert-boekhouder”⁸⁰;
- reclamepaneel van het kantoor⁸¹;
- een stempel met de naam van de veroordeelde en de vermelding “Accountant IDAC”⁸².

B. Moreel element

26. In de wettelijke delictomschrijving is niet uitdrukkelijk bepaald dat de dader het materieel element van het misdrijf opzettelijk of uit onachtzaamheid moet plegen. Uit de vaststelling dat de wetgever de schuldvorm niet heeft omschreven, volgt echter niet dat het moreel element niet bestaat of niet noodzakelijk is voor de totstandkoming van het misdrijf. Elk misdrijf vereist immers een moreel bestanddeel, zelfs wanneer dit niet in de strafbepaling is vermeld⁸³. Om het moreel bestanddeel van een misdrijf te bepalen, moet de strafrechter de wil van de wetgever nagaan op grond van de aard van het misdrijf en op grond van de tekst van de wettelijke bepaling waarbij de gedraging strafbaar is gesteld⁸⁴.

27. Het Hof van Cassatie heeft voor misdrijven die niet voorkomen in het Strafwetboek, (“bijzondere strafwetten”) en waarvoor de wetgever de schuldvorm niet uitdrukkelijk heeft omschreven in de strafbepaling, zoals de misdrijven betreffende de beroepstitel van accountant en belastingconsulent, bepaald hoe het moreel element wordt vastgesteld en bewezen. Indien het misdrijf bestaat uit de strafbaarstelling van de overtreding van een wetsvoorschrift, zoals blijkt uit de artikelen 16, 17 en 18 van de wet van 22 april 1999, volgt uit het feit van de overtreding dat de dader het wetsvoorschrift wetens en willens (algemeen opzet) heeft overtreden⁸⁵. Het misdrijf mag ook worden gepleegd uit

onachtzaamheid⁸⁶, tenzij de wetgever deze schuldvorm heeft uitgesloten⁸⁷ of uit de aard van het misdrijf volgt dat strafbare handelingen willens en wetens moeten worden uitgevoerd⁸⁸. De vervolgende partij moet geen opzet bewijzen maar enkel aantonen dat het wetsvoorschrift is overtreden. De rechter mag in dat geval de schuld van de dader afleiden uit het materiële feit van overtreding van het wetsvoorschrift, tenzij de dader aantoonde of geloofwaardig maakte dat hij heeft gehandeld ingevolge overmacht of onoverwinnelijke dwaling.

Uit de aard van de misdrijven en uit een rechtsvergelijkend overzicht⁸⁹ van de wetgeving inzake titelbescherming betreffende andere (vrije) beroepen blijkt dat (algemeen) opzet vereist is voor het onrechtmatig en publiekelijk toe-eigenen van de hoedanigheid van accountant of belastingconsulent en voor de overtreding van de artikelen 16, 17 en 18 van de wet van 22 april 1999.

Algemeen opzet impliceert dat de dader het misdrijf willens en wetens de door de wet verboden handeling pleegt⁹⁰. “Wetens” vereist dat de dader handelt in de wetenschap zowel van de strafbaarheid van de gedraging als van het verwezenlijkt zijn van al de materiële elementen ervan, dit is dat een misdrijf wordt gepleegd⁹¹. “Willens” vereist dat de dader de bedoeling heeft het materieel bestanddeel van het misdrijf, dit is het verboden handelen of verzuim, te verwezenlijken⁹².

Het is dus niet vereist dat het materieel element van de misdrijven houdende de beroepstitel van de accountant of belastingconsulenten met een bijzonder opzet wordt gepleegd⁹³. Bijzonder opzet houdt in dat niet alleen het bewijs moet

worden geleverd van het willens en wetens plegen van het materieel element maar ook van het bestaan van een door de wetgever omschreven beweegreden, zoals het oogmerk om te schaden (*animus nocendi*). Tenzij de strafwet het anders bepaalt hebben de motieven van de dader geen invloed op het bestaan van het misdrijf⁹⁴. De motieven spelen wel een belangrijke rol bij de bestrafing van het misdrijf, nl. als verzachtende of (feitelijke) verzwarende omstandigheid.

2.3. Uitzonderingen op de strafbepaling

A. Onderwijsinstellingen

28. Onderwijsinstellingen zijn op basis van artikel 17 *in fine* van de wet van 22 april 1999 gerechtigd om de titel van accountant of belastingconsulent te gebruiken. De studenten, cursisten en docenten van deze onderwijsinstellingen zijn echter niet gerechtigd om de titel van accountant of belastingconsulent te gebruiken als zij in deze hoedanigheden niet zijn erkend door het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten. De alumni van deze onderwijsinstellingen die geen lid zijn van het Instituut mogen niet bij derden, zoals werkgevers, de schijn opwekken of de indruk geven dat zij als titularis van een diploma ook de hoedanigheid van accountant of belastingconsulent bezitten. Een “master in accountancy” verleent de titularis van dit diploma inderdaad niet automatisch de hoedanigheid van accountant. De wetgever heeft deze bevoegdheid immers op exclusieve wijze toegekend aan de Raad en de Commissie van Beroep van het Instituut.

B. Beroepsverenigingen

29. Artikel 17 *in fine* van de wet van 22 april 1999 bepaalt uitdrukkelijk

dat de beroepsverenigingen van accountants of belastingconsulenten gerechtigd zijn om de titel van accountant of belastingconsulent te gebruiken. Dit impliceert echter niet dat het lidmaatschap van een beroepsvereniging op zich volstaat om deze beroepstitels te mogen gebruiken. Een persoon die zich op zijn lidmaatschap van de “Belgische Beroepsvereniging voor Belastingconsulenten en Accountants” beroept zonder te zijn erkend door het Instituut gebruikt een term die verwarring sticht met de titel van accountant⁹⁵.

C. Buitenlandse opleidingstitels

30. Aan artikel 16 van de wet werd bij K.B. van 25 februari 2003⁹⁶ een nieuw lid toegevoegd. Deze wetswijziging kadert in de omzetting van de Richtlijn 89/48/EEG van de Raad van 21 december 1988 betreffende een algemeen stelsel van erkenning van hogeronderwijsdiploma's waarmee beroepsopleidingen van ten minste drie jaar worden afgesloten in het Belgisch recht. Het Instituut kan de hoedanigheid van accountant en/of belastingconsulent verlenen aan fysieke personen die onderdaan zijn van een lidstaat van de Europese Gemeenschap of van een andere Staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER). Deze personen hebben het recht om de “wettige opleidingstitel”⁹⁷ die ze in hun land van herkomst of oorsprong verwierven te gebruiken in België. De wet regelt ook de wijze waarop ze deze opleidingstitel mogen gebruiken. De wettige opleidingstitel, of de afkorting ervan, wordt gebruikt in de taal van de staat van oorsprong of herkomst. De titel wordt bovendien gevolgd door de naam en plaats van de instelling of van de examencommissie die deze titel heeft verleend.¶

Noten

- ¹ Met dank aan Liesbet DHAENE, adviseur bij de juridische dienst van het IAB, voor haar nuttige suggesties en opmerkingen.
- ² B.S. 28 februari 1985 (hierna “wet van 21 februari 1985”).
- ³ Wetsontwerp tot hervorming van het bedrijfsrevisorat, Verslag-VERHAEGEN, *Parl. St.* Kamer 1983-84, nr. 552/35, 6. Zie ook J.-P. MAES en K. VAN HULLE, *De hervorming van het bedrijfsrevisorat en de organisatie van het accountancy-beroep*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1985, 119. Voor een meer uitgebreide studie van het beroep van accountants, zie COLLEYE, J., “La profession d’expert-comptable en Belgique”, *Rev. b. compt.* 1995, nr. 3, 21-32; J. COLLEYE en R. KROCKAERT, “Un siècle d’histoire de la profession”, *Rev. b. compt.* 1996, nr. 1, 5-75 en J. MALHERBE, “La profession d’expert-comptable et son organisation”, *J.T.* 1986, 225-233.
- ⁴ De bedrijfsrevisor is gerechtigd om de meeste monopolieopdrachten van de externe accountant uit te voeren (cfr. art. 37 Wet 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen).
- ⁵ B.S. 11 mei 1999 (hierna “wet van 22 april 1999”). De wet van 22 april 1999 werd gewijzigd door art. 2 van de Wet van 26 juni 2000 betreffende de invoering van de euro in de wetgeving die betrekking heeft op aangelegenheden als bedoeld in artikel 78 van de Grondwet (B.S. 29 juli 2000) en het K.B. van 25 februari 2003 tot wijziging van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (B.S. 24 maart 2003).
- ⁶ Wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen. Memorie van Toelichting, *Parl. St.* Kamer 1998-1999, nr. 1923/1 en 1924/1, 2.
- ⁷ Wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen. Memorie van Toelichting, *Parl. St.* Kamer 1998-1999, nr. 1923/1 en 1924/1, 3.
- ⁸ De uitoefening van het recht om belastingplichtigen te vertegenwoordigen doet geen afbreuk aan het pleitmonopolie van de advocaat voor de fiscale kamers in de rechtbanken van eerste aanleg en de hoven van beroep (Wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen. Memorie van Toelichting, *Parl. St.* Kamer 1998-1999, nr. 1923/1 en 1924/1, 3.). De belastingconsulent mag wel de belastingplichtige vertegenwoordigen bij de fiscale administraties, B.S. 11 mei 1999.
- ⁹ Zie bv. art. 446-448 WIB 1992.
- ¹⁰ Zie bv. art. 455 WIB 1992.
- ¹¹ Art. 5, §1 Wet van 22 april 1999 betreffende de beroepstucht voor accountants en belastingconsulenten.
- ¹² Wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen. Memorie van Toelichting, *Parl. St.* Kamer 1998-1999, nr. 1923/1 en 1924/1, 7.
- ¹³ Zoals het betalen van een ledenbijdrage, de betaling van de premie “beroepsaansprakelijkheidsverzekering en de uitgaven die verband houden met de permanente beroepsvorming.
- ¹⁴ Arbitragehof nr. 11/2001 van 7 februari 2001, B.S. 21 maart 2001.
- ¹⁵ Arbitragehof nr. 104/99 van 6 oktober 1999, B.S. 23 oktober 1999. Het arrest heeft betrekking op beroepsinstituten opgericht in uitvoering van de kaderwet van 1 maart 1976 tot reglementering van de beroepstitel en van de uitoefening van de dienstverlenende intellectuele beroepen.
- ¹⁶ Europees Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens en de fundamentele vrijheden.
- ¹⁷ J. VANDE LANOTTE, *Overzicht van het publiekrecht*, Brugge, Die Keure, 1997, nr. 631. Deze auteur verwijst daarbij naar de rechtspraak van het Europese Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM, Le Compte, 23 juni 1981, *Publ. Cour.* Serie A, Vol. 43) en het Hof van Cassatie (Cass. 3 mei 1974, *R.W.* 1974-75, 77).
- ¹⁸ L. DHAENE, “Bescherming van de titel van accountant en de titel van belastingconsulent. Een overzicht van rechtspraak.”, *IAB-Info* 2003, nr. 22.
- ¹⁹ Voorheen art. 69 Wet 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisorat.
- ²⁰ Voorheen art. 70 Wet 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisorat.
- ²¹ Voorheen art. 71 Wet 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisorat.
- ²² Cass. 21 november 1989, *Arr. Cass.* 1989-90, 391 en *R.W.* 1989-1990, 1350 en Cass. P.03.0836.N, 4 november 2003, www.cass.be.
- ²³ Wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen. Memorie van Toelichting, *Parl. St.* Kamer 1998-1999, nr. 1923/1 en 1924/1, 21.
- ²⁴ De wet van 22 april 1999 trad in werking op 29 juni 1999 (cfr. art. 1 K.B. 4 mei 1999 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 de accountants en belastingconsulenten, B.S. 29 juni 1999).
- ²⁵ Art. 2, lid 1, Strafwetboek: “Geen misdrijf kan worden gestraft met straffen die bij wet niet waren gesteld voordat het misdrijf werd gepleegd”. Zie ook art. 7.1. EVRM en art. 15.1. BUPO.
- ²⁶ Zie art. 5, derde lid, Strafwetboek. Met de rechtspersonen worden gelijkgesteld: 1° tijdelijke verenigingen en verenigingen bij wijze van deelneming, 2° de vennootschappen bedoeld in artikel 2, § 4 *in fine* W. Venn., alsook de handelsvennootschappen in oprichting, en 3° de burgerlijke vennootschappen die niet de vorm van een handelsvennootschap hebben aangenomen.
- ²⁷ Cass. 2 november 1993, *Arr. Cass.* 1993, nr. 144.
- ²⁸ K.B. van 26 mei 2002 tot vaststelling van de officiële Duitse

- vertaling van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, *B.S.* 6 juli 2002.
- ²⁹ Art. 16, tweede lid, *in limine* Wet 22 april 1999.
- ³⁰ Art. 16, tweede lid, *in fine* Wet 22 april 1999.
- ³¹ Wetsontwerp tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat. Memorie van Toelichting, *Parl. St.* Kamer 1982-83, nr. 552/1, 40.
- ³² Art. 18 Wet 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (voorheen art. 71 Wet 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat).
- ³³ Cass. 14 december 1959, *Pas.* 1960, I, 442 en Cass. 22 december 1994, *R.W.* 1995-1996, 393-394.
- ³⁴ Corr. Dendermonde 4 februari 1998, onuitg. en Gent 20 december 2001, onuitg.
- ³⁵ Zie ook het voortreffelijke artikel van L. DHAENE, "Bescherming van de titel van accountant en de titel van belastingconsulent. Een overzicht van rechtspraak", *IAB-Info* 2003, nr. 22.
- ³⁶ Bij de redactie van dit artikel was er geen jurisprudentie beschikbaar i.v.m. de titel van belastingconsulent.
- ³⁷ Corr. Gent 16 mei 1989, onuitg., bevestigd door Gent 20 december 1989, onuitg.
- ³⁸ Corr. Dendermonde 4 februari 1998, onuitg.; Corr. Turnhout 22 februari 2002, onuitg.; Corr. Antwerpen 15 december 1995, onuitg.; Corr. Kortrijk 8 juni 2004, onuitg.
- ³⁹ Corr. Mechelen 20 december 2000, onuitg.
- ⁴⁰ Corr. Antwerpen 15 september 1995, onuitg.
- ⁴¹ Corr. Gent 9 februari 1994, onuitg., bevestigd door Gent 20 december 1994. Zie ook Corr. Turnhout 22 februari 2002, onuitg.; Corr. Antwerpen 19 november 2003, onuitg.; Gent 20 december 2001, onuitg.
- ⁴² Corr. Gent 11 februari 1998, onuitg.
- ⁴³ Arbitragehof nr. 11/2001, 7 februari 2001, *B.S.* 21 maart 2001.
- ⁴⁴ Thans art. 18 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.
- ⁴⁵ Zie Corr. Turnhout 22 februari 2002, onuitg. en Gent 20 december 2001, onuitg.
- ⁴⁶ De nota kan worden geraadpleegd op de website van het BIBF (www.bibf.be).
- ⁴⁷ L. DUPONT en R. VERSTRAETEN, *Handboek Belgisch strafrecht*, Leuven, Acco, 1990, nr. 300.
- ⁴⁸ Corr. Brussel 30 november 2000, onuitg.
- ⁴⁹ Corr. Kortrijk 8 juni 2004, onuitg.
- ⁵⁰ Onder de gelding van de wet van 21 februari 1985 dienden de door het IDAC erkende externe accountants geen eed af te leggen. Zij verwierven de hoedanigheid van extern accountant vanaf de dag waarop de Raad hen inschreef in het register van de externe accountants.
- ⁵¹ Commissie van Beroep IAB 10 juni 2002, onuitg.
- ⁵² Art. 22 en 23 van de wet 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen. Enkel fysieke personen komen in aanmerking voor deze administratieve sanctie.
- ⁵³ Art. 10 K.B. 2 maart 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Accountants.
- ⁵⁴ De beslissing tot schrapping treedt in kracht van gewijsde indien binnen de wettelijke vervaltermijn geen rechtsmiddel met schorsend effect werd ingesteld (verzet, hoger beroep of cassatieberoep) of bij bevestiging van de bestreden beslissing door de rechter die beslist over het rechtsmiddel.
- ⁵⁵ Een fysiek persoon kan ook, na de effectieve weglating van het tableau, bij afzonderlijke beslissing worden gemachtigd om de titel van accountant en/of belastingconsulent als ere-titel te voeren, hoewel dit in de praktijk eerder ongebruikelijk is.
- ⁵⁶ Art. 12 K.B. 2 maart 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Accountants.
- ⁵⁷ Art. 34, 35 en 40 K.B. van 8 april 2003 betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van accountant en/of belastingconsulent, *B.S.* 6 juni 2003.
- ⁵⁸ Cass. 10 september 2002, *R.W.* 2002-2003, 1138-1140, noot Adv. Gen. DE SWAEF en *T.Strafr.* 2003, 202-203. Voor een bespreking van dit arrest, zie J.VAN DROOGBROECK, "Het Hof van Cassatie verduidelijkt gevolgen van schorsing", *IAB-Info* 2002, nr. 22.
- ⁵⁹ Art. 55 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen bepaalt dat de uitvoeringsbesluiten die zijn uitgevaardigd op basis van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat van toepassing blijven zolang ze niet zijn gewijzigd (of opgeheven en vervangen door een nieuw huishoudelijk reglement) op basis van de wet van 22 april 1999.
- ⁶⁰ Art. 5, derde lid, Strafwetboek bepaalt dat handelsvennootschappen in oprichting strafrechtelijk verantwoordelijk kunnen worden gesteld. Aangezien art. 20, 1° van de wet van 22 april 1999 bepaalt dat een professionele vennootschap naar Belgisch recht van accountants en/of belastingconsulenten dient te worden opgericht als een burgerlijke vennootschap met rechtspersoonlijkheid, is deze bepaling niet van toepassing op deze vennootschappen. De professionele vennootschappen die geen uittreksel uit de oprichtingsakte ter griffie van de rechtbank van koophandel van de zetel van de vennootschap binnen een termijn van 15 dagen na de dagtekening van de akte hebben neergelegd en die dus geen rechtspersoonlijkheid hebben verkegen, kunnen ook niet strafrechtelijk vervolgd worden op grond van art. 2, derde lid Strafwetboek. Het art. 5 verwijst immers naar de vennootschap die daden van koophandel tot doel heeft bedoeld bij art. 2, derde lid van de gecoördineerde wetten op de handelsvennoot-

- schappen (thans art. 2, §4, *in fine* Wetboek van Vennootschappen). Voor een analyse van het toepassingsgebied van art. 5 Strafwetboek : zie S. VAN DYCK, “De (privaatrechtelijke) rechtspersoon als strafbare dader van een misdrijf. Het toepassingsgebied *ratione societatis privati iuris* van de wet van 4 mei 1999”, *T. Strafr.* 2001, 227-260.
- ⁶¹ D.w.z. de positieve beslissing van de Raad of beslissing van de Commissie van Beroep waarbij aan de vennootschap, die tegen de negatieve beslissing van de Raad hoger beroep heeft ingesteld bij dit orgaan, de hoedanigheid van accountant en/of belastingconsulent wordt verleend.
- ⁶² Cfr. *infra*, randnrs 26 en 27.
- ⁶³ L. DUPONT en R. VERSTRAETEN, *Handboek Belgisch strafrecht*, Leuven, Acco, 1990, nr. 503. Zie *infra*, randnr. 27.
- ⁶⁴ Art. 5 van de wet van 22 april 1999 bepaalt dat elkeen op de zetel van het Instituut kan kennisnemen van het tableau van de leden of die aldaar kan verkrijgen.
- ⁶⁵ Deze voorwaarde bevestigt de deontologische verplichting, voorzien door art. 20 van het K.B. van 1 maart 1998 tot vaststelling van het reglement van plichtenleer der accountants, in hoofde van de leden van het Instituut om het nodige te doen met het oog op de erkenning van de vennootschap door het Instituut.
- ⁶⁶ De modelstatuten van het Instituut bepalen thans reeds dat de vennootschap haar doel slechts mag uitoefenen nadat zij de erkenning als accountant en/of belastingconsulent heeft aangevraagd en die hoedanigheid effectief heeft verkregen van het Instituut.
- ⁶⁷ Arbitragehof nr. 11/2001, 7 februari 2001, *B.S.* 21 maart 2001.
- ⁶⁸ Wetsontwerp betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen. Memorie van Toelichting, *Parl. St.* Kamer 1998-1999, nr. 1923/1 en 1924/1, 2.
- ⁶⁹ L. DUPONT en R. VERSTRAETEN, *Handboek Belgisch strafrecht*, Leuven, Acco, 1990, nr. 151 en C. VAN DEN WYNGAERT, *Strafrecht, Strafprocesrecht & Internationaal Strafrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2003, 81.
- ⁷⁰ Corr. Gent 12 december 1989, onuitg.; Corr. Gent 14 februari 1990, onuitg., bevestigd door Gent 30 januari 1991, onuitg.; Corr. Dendermonde 4 februari 1998, onuitg.; Corr. Gent 16 mei 1989, onuitg. en bevestigd door Gent, 20 december 1989, onuitg.; Corr. Antwerpen 16 januari 1992, onuitg., bevestigd door Antwerpen 4 maart 1994, onuitg.; Corr. Antwerpen 19 november 2003, onuitg.; Corr. Hasselt 16 september 2003, onuitg. en Corr. Kortrijk 10 maart 1995, onuitg.
- ⁷¹ Corr. Gent 14 februari 1990, onuitg. en bevestigd door Gent 30 januari 1991, onuitg.
- ⁷² Corr. Hasselt 16 september 2003, onuitg.
- ⁷³ Corr. Brussel 30 november 2000, onuitg.; Corr. Kortrijk 22 juni 2004, onuitg.; Corr. Kortrijk 10 maart 1995, onuitg.
- ⁷⁴ Corr. Leuven 21 maart 2003, onuitg.
- ⁷⁵ Corr. Mechelen 20 december 2000, onuitg.
- ⁷⁶ Corr. Brugge 11 april 2001, onuitg.
- ⁷⁷ Corr. Brugge 5 april 1993, onuitg., bevestigd door Gent 21 februari 1994, onuitg. en Corr. Kortrijk 10 maart 1995, onuitg.
- ⁷⁸ Corr. Brugge 5 april 1993, onuitg., bevestigd door Gent 21 februari 1994, onuitg.
- ⁷⁹ Corr. Gent 12 december 1989, onuitg.; Corr. Turnhout 22 februari 2002, onuitg. en Corr. Kortrijk 10 maart 1995, onuitg.
- ⁸⁰ Corr. Gent 16 mei 1989, onuitg., bevestigd door Gent 20 december 1989, onuitg.
- ⁸¹ Corr. Turnhout 22 februari 2002, onuitg.
- ⁸² Corr. Antwerpen 19 november 2003, onuitg.
- ⁸³ Cass. 12 april 1994, *Arr. Cass.* 1994, 359 Cass. 13 november 1994, *Arr. Cass.* 1994, 1104; Cass. 19 november 1997, *Arr. Cass.* 1997, 1180 en Cass. P.00.1033.N, 26 februari 2002, www.cass.be.
- ⁸⁴ Cass. 16 september 1974, *Arr. Cass.* 1975, 62.
- ⁸⁵ Cass. P.01.1502.N., 19 november 2002, www.cass.be en Cass. P.02.1461.N, 29 april 2003, www.cass.be.
- ⁸⁶ Cass. P.00.1033.N, 26 februari 2002, www.cass.be. Zie ook L. DUPONT en R. VERSTRAETEN, *Handboek Belgisch strafrecht*, Leuven, Acco, 1989, nr. 454.
- ⁸⁷ Cass. P.01.1149.N., 8 oktober 2002, www.cass.be.
- ⁸⁸ Cass. P.00.0407.N, 11 april 2000, www.cass.be.
- ⁸⁹ Zie o.m. A. VANDEPLAS, “Aanmatiging van de titel van architect en onwettige uitreiking van architectendiploma’s”, in *Comm. Straf.*, nr. 7 en A. VANDEPLAS, “Aanmatiging van de titel van beroepsjournalist”, in *Comm. Straf.*, nr. 15. Voor het aanmatiging van de titel van advocaat (art. 227ter Sw.) is zelfs bijzonder opzet vereist (Cass. 12 mei 1981).
- ⁹⁰ Cass. 23 november 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 624.
- ⁹¹ Zelfde cassatiearrest.
- ⁹² Zelfde cassatiearrest.
- ⁹³ Corr. Kortrijk 10 maart 1995, onuitg.
- ⁹⁴ Cass. 5 oktober 1988, *Arr. Cass.* 1988-89, 142.
- ⁹⁵ Corr. Gent 16 mei 1989, onuitg., bevestigd door Gent 20 december 1989, onuitg.
- ⁹⁶ Art. 1 K.B. van 25 februari 2003 tot wijziging van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (*B.S.* 24 maart 2003). Een officiële Duitse vertaling van deze wijzigingswet is vastgesteld bij K.B. van 28 september 2003 (*B.S.* 6 juni 2003).
- ⁹⁷ Voor een omschrijving van dit begrip: zie art. 19*bis*, §1, b) van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.