

# Bescherming van de titel van accountant en belastingconsulent:

uitoefening van het beroep en het voeren van de titel van accountant en belastingconsulent tijdens een schorsing strafbaar gesteld

Jan Van Droogbroeck  
Juridische Dienst IAB

De artikelen 61 en 63 van de Wet van 23 december 2005 houdende diverse bepalingen wijzigen respectievelijk artikel 58 van de Wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen en artikel 27 van de Wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren. De wetgever wil via deze wetswijzigingen de strafrechtelijke bescherming van de titel en het beroep van de beroepsbeoefenaars van het IAB, IBR en BIBF harmoniseren. Een onderdeel van deze harmonisering is de strafbaarstelling van de uitoefening van het beroep en het voeren van de titel tijdens een schorsing. Hierna volgt een kritische en beknopte analyse van het nieuwe misdrijf. Deze analyse is beperkt tot de beroepsbeoefenaars van het IAB en de omschrijving van het misdrijf.

## 1. Inleiding

Artikel 58 van de Wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (hierna "Wet van 22 april 1999") legt aan personen die geen lid zijn van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (hierna "Instituut") het verbod op om de titel van accountant/belastingconsulent te gebruiken of om een term te gebruiken die verwarring sticht met deze beroepstitels. Dezelfde wetsbepaling verbiedt derden ook om de opdrachten die tot het monopolie van de externe accountant behoren, aan te bieden of uit te voeren. Inbreuken op deze verbodsbepalingen zijn strafbaar gesteld.

De Wet van 23 december 2005 houdende diverse bepalingen wijzigt de strafbepaling van de Wet van 22 april 1999.<sup>1</sup> De wetgever heeft een nieuw misdrijf ingevoerd, waardoor de uitoefening van het beroep

van accountant en belastingconsulent of het voeren van deze beroepstitels gedurende een schorsingsmaatregel strafbaar is gesteld. De nieuwe strafbaarstelling is geformuleerd in artikel 58, eerste lid, 3° van de Wet van 22 april 1999. Voor de beroepsbeoefenaars van het BIBF en het IBR geldt een regeling die mutatis mutandis dezelfde gedraging strafbaar stelt en identieke straffen voorziet.

Deze wetswijziging is een reactie op arrest nr. 5/2001 van het Arbitragehof. Het Hof oordeelde in 2001<sup>2</sup> dat artikel 58 van de Wet van 22 april 1999 het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel en discriminatieverbod (art. 10 en 11 Grondwet) schendt omdat het een kennelijk onverantwoord verschil voorziet in de bestraffing van het aanmatigen van de titel van erkend boekhouder(-fiscalist) en van de titel van accountant of belastingconsulent. Het onrechtmatig gebruik van de titel van

<sup>1</sup> Art. 61 Wet van 23 december 2005 houdende diverse bepalingen (B.S. 30 december 2005, tweede editie). Inwerkingtreding: 9 januari 2006. Voor de Duitse vertaling: zie KB van 1 april 2006

tot vaststelling van de officiële Duitse vertaling van sommige bepalingen van de Wet van 23 december 2005 houdende diverse bepalingen (B.S. 12 mei 2006).

<sup>2</sup> Arbitragehof nr. 5/2001 van 25 januari 2001, B.S. 16 februari 2001.

<sup>3</sup> Te verhogen met de opdecimenen (x 5,5).

boekhouder of boekhouder-fiscalist was en is strafbaar met een gevangenisstraf van 8 dagen tot 3 maanden en een geldboete van 200 tot 2 000 euro<sup>3</sup> of met één van die straffen. De gene die zich de titel van accountant en belastingconsulent aanmatigde, riskeerde enkel een geldboete van 200 tot 1 000 euro. Volgens het Hof is de keuze van de strafmaat dermate onsamenhangend dat ze leidt tot een kennelijk onredelijk verschil in de behandeling van vergelijkbare misdrijven. Aangezien het Hof straffeloosheid wou vermijden, achtte ze het niet verantwoord om de strafbepaling te vernietigen. In afwachting van een optreden van de wetgever besloot het Hof dan maar om in artikel 58 enkel de verwijzing naar artikel 10 van de Kaderwet van 1 maart 1976<sup>4</sup> te vernietigen in zoverre die bepaling het mogelijk maakt om de onrechtmatige toe-eigening van de titel boekhouder(-fiscalist) te bestraffen met een zwaardere straf dan een geldboete van 1 000 euro.

## De Wet van 23 december 2005 harmoniseert in sterke mate de strafrechtelijke bescherming van het beroep en de titel van de beroepsbeoefenaars van het IAB, BIBF en IBR

Als gevolg van dit arrest konden personen die zich de titel van boekhouder(-fiscalist) aanmatigden of aan die titel een verwarringstichtende vermelding toevoegden niet gesanctioneerd worden met een gevangenisstraf of een geldboete van meer dan 1 000 euro.

Via de wetwijziging van 23 december 2005 harmoniseert de strafwetgever de wetgeving betreffende de strafrechtelijke bescherming van het beroep en de titel van de beroepsbeoefenaars van het IAB, het BIBF en het IBR. De Wet van 23 december 2005 gaat daarbij verder dan hetgeen eigenlijk is

vereist door het Arbitragehof. De wetgever heeft zich er immers niet toe beperkt de straffen voor aanmatiging van de titel van accountant, belastingconsulent en erkend boekhouder(-fiscalist) te harmoniseren. De doorgevoerde wetwijziging heeft alle aspecten van het materiaal strafrecht (straffen én misdrijven) inzake de bescherming van alle gereguleerde fiscale en economische beroepsbeoefenaars in sterke mate geharmoniseerd.<sup>5</sup>

Een onderdeel van deze harmonisering is de strafbaarstelling van de uitoefening van de beroepswerkzaamheid van accountant, belastingconsulent, erkend boekhouder(-fiscalist) en bedrijfsrevisor en het voeren van deze titels tijdens een uitvoerbare schorsingsmaatregel. Voor de Wet van 23 december 2005 konden enkel leden en stagiairs van het BIBF strafrechtelijk worden vervolgd voor de uitoefening van het beroep tijdens een schorsingsmaatregel. Het oude artikel 58 van de Wet van 22 april 1999 verklaarde daartoe artikel 10, 3° van de Kaderwet<sup>6</sup> toepasselijk op de geschorste beroepsbeoefenaars van het BIBF. Deze strafbepaling sanctioneert de gene die het beroep uitoefent terwijl hij het voorwerp uitmaakt van een schorsingmaatregel met correctionele geldboete of gevangenisstraf. Een dergelijke strafbepaling bestond niet t.a.v. de beroepsbeoefenaars van het IAB en het IBR. Volgens de rechtspraak van het Hof van Cassatie<sup>7</sup> kon een geschorste accountant die zijn beroepstitel gebruikte hiervoor weliswaar vervolgd worden op basis van het oude artikel 58. Voor de Wet van 23 december 2005 kon een geschorste accountant al strafrechtelijk vervolgd worden voor inbreuken op het monopolie van de extern accountant en/of voor illegale uitoefening van het beroep van boekhouder. De geschorste belastingconsulent die voor de Wet van 23 december 2005 fiscale diensten verstreekte was echter niet strafrechtelijk vervolgbaar als hij dit deed zonder zijn beroepstitel te gebruiken.

### 2. Constitutieve bestanddelen van het nieuwe misdrijf

Het misdrijf omschreven in artikel 58, 3° van de Wet van 22 april 1999 is samengesteld uit de volgende cumulatieve elementen:

- de dader bezit de hoedanigheid van accountant en/of belastingconsulent;

<sup>4</sup> De straffen voor het aanmatigten van de titel van erkend boekhouder en erkend boekhouder-fiscalist zijn niet opgenomen in de tekst van oud art. 58 van de Wet van 22 april 1999 maar wel in art. 10 van de Kaderwet van 1 maart 1976 tot reglementering van de bescherming van de beroepstitel en van de uitoefening van

de dienstverlenende intellectuele beroepen, waarnaar art. 58 verwijst.

<sup>5</sup> De strafwetgever "vergat" echter het gebruik van een term die verwarring kan stichten met de titel van bedrijfsrevisor strafbaar te stellen.

<sup>6</sup> Kaderwet van 27 maart 1976 tot reglementering van de bescherming van de beroepstitel

en van de uitoefening van de dienstverlenende intellectuele beroepen.

<sup>7</sup> Cass. 10 september 2002, *T. Strafr.* 2003, 202 en *R.W.* 2002-03, 1138.

<sup>8</sup> Cass., C.04.0339.F, 30 juni 2005, [www.cass.be](http://www.cass.be).

- veroordeling tot een uitvoerbare schorsingsmaatregel;
- uitoefening van het beroep van accountant of belastingconsulent of het voeren van deze beroepstitels;
- algemeen opzet.

Deze elementen worden hierna verder geanalyseerd.

### 2.1. Hoedanigheid van de dader

Het nieuwe misdrijf is een “eigen misdrijf”. De wet vereist dat de dader een bepaalde hoedanigheid bezit. Personen die deze hoedanigheid niet bezitten zijn weliswaar strafrechtelijk vervolgbaar via de rechtsfiguur van de strafbare deelneming (medeplichtige of mededader).

De dader moet de hoedanigheid van accountant of belastingconsulent bezitten. Zowel fysieke personen als rechtspersonen kunnen deze hoedanigheden bezitten. Aan het bezit van deze hoedanigheid is het exclusieve recht verbonden om een bepaalde beroepstitel te voeren en om bepaalde activiteiten aan te bieden of uit te voeren. Personen die niet als accountant en belastingconsulent zijn ingeschreven op het tableau van de leden van het Instituut zijn niet gerechtigd om deze beroepstitels te voeren of een hiermee verwarringstichtende term te gebruiken. Enkel (externe) accountants die lid zijn van het IAB zijn gerechtigd om de werkzaamheden omschreven in de artikelen 34 en 37 van de Wet van 22 april 1999 aan te bieden of uit te voeren. De leden of stagiairs van het BIBF<sup>9</sup> en het IBR zijn weliswaar gerechtigd om in beperkte mate de werkzaamheden uit te oefenen. De hoedanigheid van belastingconsulent is in principe echter niet vereist om de fiscale diensten opgesomd in artikel 38 van voormelde wet uit te oefenen. De wetgever heeft deze werkzaamheden immers niet gemonopoliseerd ten voordele van de door het IAB erkende belastingconsulenten zodat iedereen deze diensten mag verrichten.<sup>9</sup> Aan de geschorste beroepsbeoefenaar wordt het verbod opgelegd om deze rechten uit te oefenen voor de duur van de schorsing. Of ook stagiairs het misdrijf kunnen plegen wordt onderzocht in punt 3.

<sup>9</sup> Wettelijke uitzonderingen op het principe van de vrije uitoefening van de fiscale diensten zijn schaars: zie o.a. (1) het penaal beroepsverbod in fiscale zaken ex art. 455 WIB 1992, (2) de belastingconsulent die is veroordeeld tot een schrapping of schorsing (art. 5 Wet van 22 april 1999 betreffende de beroeptucht voor accountants en belastingconsulenten)

en (3) het verbod om een onderneming in fiscale zaken te vertegenwoordigen in hoofde van de externe accountant als hij voor deze belastingplichtige een monopolieopdracht of de opdracht bedoeld door artt. 166 en 167 W. Venn. verricht of van de bedrijfsrevisor die in de te vertegenwoordigen onderneming een revisorale opdracht uitoefent (art. 19 *in*

*fine* en 34, 5° *in fine* Wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen).

<sup>10</sup> Art. 11 KB van 2 maart 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Accountants.

<sup>11</sup> Zie Ontwerp van wet tot wijziging van de Kaderwet van 1 maart 1976 tot reglemente-

### 2.2. Bestaan van een uitvoerbare schorsingsmaatregel

De dader van het misdrijf is het voorwerp van een uitvoerbare schorsingsmaatregel. De term “schorsingsmaatregel” houdt in dat de tuchtrechter (tuchtcommissie of commissie van beroep) de beroepsbeoefenaar veroordeeld tot een tijdelijk verbod (max. 1 jaar) om in België het beroep van accountant of belastingconsulent uit te oefenen en om zijn beroepstitel in het openbaar te voeren.

De wetgever heeft zich bij de invoering van het begrip “schorsingsmaatregel” in de strafbepaling laten inspireren door artikel 10, 3° van de Kaderwet van 1 maart 1976 tot reglementering van de bescherming van de beroepstitel en van de uitoefening van de dienstverlenende intellectuele beroepen. Deze wetsbepaling stelt de uitoefening van een krachtens de Kaderwet gereguleerd beroep door een geschorste beroepsbeoefenaar strafbaar.

De wetgever heeft bij de redactie van artikel 58, 3° van de Wet van 22 april 1999 wel de tekst van artikel 10, 3° van de Kaderwet van 1 maart 1976 aangevuld met het woord “uitvoerbaar”. De schorsing is uitvoerbaar indien de veroordelende beslissing van de tuchtrechter definitief is. De veroordelende beslissing van de tuchtrechter moet bijgevolg in kracht van gewijsde zijn getreden omdat er tegen de disciplinaire veroordeling geen rechtsmiddelen met een opschorrende uitwerking (verzet, hoger beroep of cassatieberoep) zijn ingesteld binnen de wettelijke termijn om dit te doen of omdat de schorsing als tuchtsanctie behouden blijft na uitputting van alle rechtsmiddelen. Een accountant die door de Tuchtcommissie is veroordeeld tot een schorsing, pleegt dan ook geen misdrijf als hij zijn beroep verder blijft uitoefenen in de periode tussen de instelling van het hoger beroep tegen deze tuchtstraf en de beslissing van de Commissie van Beroep over dit rechtsmiddel. Deze precisering bevestigt de evidente regel dat een beroepsbeoefenaar niet gehouden is tot de naleving van een schorsing als deze tuchtsanctie niet kan worden uitgevoerd als gevolg van de instelling van een rechtsmiddel met schorsende uitwerking.

Artikel 58, 3° van de Wet van 22 april 1999 viseert enkel de tuchtrechtelijke schorsing. In de deontologie van het IAB komt de schorsing ook nog voor als administratieve sanctie. Zo kan de Raad van het IAB een accountant of belastingconsulent die ten gevolge een veroordeling of andere maatregel in de onmogelijkheid verkeert zijn beroep uit te oefenen, schorsen<sup>10</sup> voor de duur van de maatregel in het belang van het beroep. Deze sanctie kan bijvoorbeeld worden opgelegd aan de beroepsbeoefenaar die door de strafrechter is veroordeeld tot een beroepsverbod n.a.v. inbreuken op de fiscale wetgeving (art. 455 WIB 1992). De wetgever heeft in artikel 58, 3° van

### Een accountant die door de Tuchtcommissie is veroordeeld tot een schorsing pleegt geen misdrijf als hij zijn beroep verder blijft uitoefenen in de periode tussen de instelling van het hoger beroep tegen deze tuchtstraf en de beslissing van de Commissie van Beroep over dit rechtsmiddel

de Wet van 22 april 1999 de aard van de schorsingsmaatregel (administratief of tuchtrechtelijk) niet uitdrukkelijk gespecificeerd. Niettemin viseert deze strafbepaling enkel de tuchtrechtelijke schorsing. In de parlementaire voorbereiding van artikel 10, 3° van de Kaderwet, die geldt als inspiratiebron voor de tekst van artikel 58, 3°, verwijst de wetgever expliciet naar de tuchtstraf “schorsing”.<sup>11</sup> Een eerste commentaar bij het nieuwe artikel 58 vermeldt enkel de mogelijkheid van een schorsing door de tuchtorganen.<sup>12</sup>

ring van de bescherming van de beroepstitel en van de uitoefening van dienstverlenende intellectuele beroepen, Verslag Vermeiren, *Parl. St. Senaat* 1984-85, nr. 667/1.

<sup>12</sup> G. LENAERTS, “Illegale uitoefening economische beroepen zwaarder gestraft!”, *Paci-*

*oli* 2006, aflevering nr. 201, 3 en “Strengere strafsancities voor economische beroepen en beperking aansprakelijkheid bedrijfsrevisoren”, *Accountancy Actualiteit* 2006, aflevering 1, 3.

<sup>13</sup> Zie Arbitragehof nr. 40/2006 van 15 maart 2006, [www.arbitrage.be](http://www.arbitrage.be).

### 2.3. Het voeren van de beroepstitel of de uitoefening van de beroepswerkzaamheden

De strafwetgever verbiedt de uitoefening van beroepswerkzaamheden van accountant en belastingconsulent of het voeren van deze beroepstitels tijdens een schorsing. Het is dus niet vereist dat de dader zowel de beroepswerkzaamheden uitoefent als de beroepstitel heeft gevoerd om zijn strafrechtelijke aansprakelijkheid in het gedrang te brengen.

De strafwetgever moet een misdrijf in voldoende nauwkeurige, duidelijke en rechtszekerheid biedende bewoordingen formuleren in de tekst van de strafbepaling zodat de dader vooraf weet of zijn gedragingen conform zijn aan de strafwet en de strafrechter geen al te grote beoordelingsvrijheid wordt gelaten bij het interpreteren van de strafwet (*lex certa*-beginsel).<sup>13</sup> De vraag rijst of de delictomschrijving aan deze vereiste voldoet.

De nieuwe strafbepaling lijkt op het eerste gezicht de niet-naleving van een schorsing door de veroordeelde beroepsbeoefenaar strafrechtelijk te willen sanctioneren. Dit was ook de bedoeling van de wetgever bij de invoering van artikel 10, 3° van de Kaderwet.<sup>14</sup> De gedragingen die door de strafwetgever zijn gevisieerd vallen echter niet altijd samen met het begrip schorsing zoals gedefinieerd in artikel 5, § 1 van de Wet van 22 april 1999 betreffende de beroepstucht voor de accountants en de belastingconsulenten (hierna “Tuchtwet”). Zo voorziet artikel 5 van de Tuchtwet niet uitdrukkelijk dat de schorsing het verbod op het voeren van de beroepstitel inhoudt tijdens de periode van de schorsing. Een schorsing impliceert echter de tijdelijke schrapping van het tableau van de leden en als gevolg hiervan het verlies van de rechten die exclusief aan het bezit van de hoedanigheid van accountant en belastingconsulent zijn verbonden, zoals het voeren van de titel van accountant of belastingconsulent. Op grond van het beginsel van de conceptuele autonomie van het strafrecht is de strafrechter trouwens niet gebonden door de definitie die artikel 5 van de Tuchtwet aan het begrip “schorsing” geeft. Met toepassing van hetzelfde principe zal hij de bewoordingen “uitoefening van een beroepswerkzaamheid” en “voeren van de beroepstitel” uitleggen.

<sup>14</sup> Zie voetnoot 11.

<sup>15</sup> De artt. 205 en 300 van het Gerechtelijk Wetboek betreffende de rechters in handelszaken verwijzen expliciet naar de accountant.

<sup>16</sup> Art. 19 van de Wet Gerechtelijk Akkoord stelt dat de rechter personen die “vertrouwd

Uit volgend overzicht blijkt welke gedragingen onder de strafbepaling van artikel 58, 3° van de Wet van 22 april 1999 vallen:

- **uitoefening van de werkzaamheden omschreven in de artikelen 34, 37 en 38 van de Wet van 22 april 1999**

Met de uitoefening van de beroepswerkzaamheid wordt in de eerste plaats bedoeld de activiteiten opgesomd in de artikelen 34 en 37 (accountant) en 38 (belastingconsulent) van de Wet van 22 april 1999. Hierin zijn ook begrepen de opdrachten die in bijzondere wetten zijn toegekend aan de (externe) accountant, zoals de controleverslagen opgelegd door het Wetboek van Vennootschappen.

De geschorste accountant of belastingconsulent die zijn beroepsactiviteit voortzet, pleegt echter geen inbreuk op artikel 58, 3° van de Wet van 22 april 1999 als hij gerechtigd is om deze beroepswerkzaamheden uit te oefenen in een andere hoedanigheid. Een accountant mag nog boekhoudkundige werkzaamheden aanvaarden indien hij daartoe gerechtigd is als bedrijfsrevisor. Artikel 58 verwijst immers naar de “beroepswerkzaamheid van accountant en belastingconsulent” en niet naar “de beroepswerkzaamheden omschreven in de artikelen 34, 37 en 38 van de Wet van 22 april 1999”.

- **uitoefening van werkzaamheden die verenigbaar zijn met de hoedanigheid van accountant of belastingconsulent**

Een lid van het Instituut treedt soms op als vereffenaar van vennootschappen, commissaris inzake opschorting of toegevoegd curator. Externe accountants komen ook in aanmerking voor een benoeming als rechter in handelszaken. Al deze mandaten en functies zijn verenigbaar met de hoedanigheid van accountant of belastingconsulent.

De uitoefening van deze functies en mandaten tijdens de schorsing is ook strafbaar gesteld. De wetgever gebruikt in de delictomschrijving de woorden “uitoefening van de beroepswerkzaamheid van accountant en belastingconsulent”. Dit omvat zowel de beroepswerkzaamheden van accountant-belastingconsulent in de enge zin als de activiteiten en functies die verenigbaar zijn met deze hoedanigheden. Een schorsing impliceert immers de tijdelijke schrapping van het tableau van de leden en als gevolg hiervan het ver-

lies van de hoedanigheid van accountant en belastingconsulent. De mandaten en functies die aan de accountant of belastingconsulent zijn toegekend omwille van het bezit van deze hoedanigheid kunnen dan ook niet meer worden uitgeoefend tijdens de schorsing.

**Het is niet vereist dat de geschorste beroepsbeoefenaar de beroepswerkzaamheden uitoefent én beroepstitel voert om zijn strafrechtelijke aansprakelijkheid in het gedrang te brengen**

Om de categorie van de “verenigbare activiteiten” af te bakenen is het nuttig om criteria te ontwikkelen om na te gaan of een bepaalde activiteit al dan niet is gedekt door artikel 58, 3° van de Wet van 22 april 1999. Als uit de voorbereidende werken van de wetgeving of uit de tekst van de wet zelf rechtstreeks<sup>15</sup> of onrechtstreeks<sup>16</sup> blijkt dat de wetgever de bedoeling had om de uitoefening van het mandaat (ook) op te dragen aan de accountant of de belastingconsulent, omwille van het bezit van deze professionele hoedanigheid, dan oefent hij een beroepswerkzaamheid uit. Dit om vervolging te vermijden voor het uitoefenen van functies die weliswaar verenigbaar zijn met de hoedanigheid van accountant of belastingconsulent, maar die hoegenaamd geen verband houden met zijn professionele status.<sup>17</sup>

Indien het bezit van de hoedanigheid van accountant of belastingconsulent geen impliciet of expliciet criterium is voor de uitoefening van het betrokken mandaat en de opdrachtgever niettemin de beroepsuitoefenaar aanstelt op basis van zijn hoedanigheid van accountant of belastingconsulent, dan is hij strafbaar als hij in de uitoefening van dit mandaat zijn beroepstitel gebruikt. Dit is het geval als de accountant die is aangesteld als vereffenaar van een vennootschap, zijn

zijn met boekhouden” of die “gebonden zijn door een deontologische code” kan aanstellen als commissaris inzake opschorting.

<sup>17</sup> Voorbeeld: accountant is bestuurder van sportvereniging.

<sup>18</sup> Bedoeld worden de commissies die bij wet of krachtens de Wet van 22 april 1999 zijn opgericht (tuchtcommissie, stagecommissie) en de commissies die de Raad conform art. 7 van de Wet van 22 april 1999 zelf opricht (bv. commissie van toezicht).

<sup>19</sup> Art. 24 KB van 2 maart 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Accountants.

<sup>20</sup> Art. 28 Wet van 22 april 1999. Zie ook art. 22 en 41 van het KB van 8 april 2003 betreffende het toelatingsexamen, de stage en het

professioneel briefhoofd gebruikt in zijn contacten met de schuldeisers van de in vereffening gestelde vennootschap. Blijft natuurlijk de vraag of een langdurige schorsing van de accountant of belastingconsulent in de praktijk niet zal leiden tot beëindiging van het mandaat, al dan niet op verzoek van de geschorste beroepsbeoefenaar zelf.

• **deelname aan de besluitvorming van het IAB en stagemeeesterschap**

Overeenkomstig artikel 5, § 1 van de Wet van 22 april 1999 houdt een schorsing ook het verbod in om deel te nemen aan de beraadslagingen en de verkiezingen m.b.t. de algemene vergadering, de Raad, de commissies<sup>18</sup> van het Instituut, evenals in de Commissie van Beroep zolang de tuchtstraf uitwerking heeft. Het huishoudelijk reglement bevestigt deze regel door te bepalen dat geschorste leden zich niet verkiesbaar kunnen stellen voor de mandaten die de leden van de algemene vergadering kiezen (voorzitter, ondervoorzitter, raad en commissie van beroep, commissaris).<sup>19</sup>

De hoedanigheid van accountant of belastingconsulent is wettelijk vereist om een stem uit te brengen (actief kiesrecht) of om zich verkiesbaar te stellen (passief kiesrecht), om deel te nemen aan de werkzaamheden van bepaalde commissies (stagecommissie, tuchtcommissie en commissie van beroep) en om bepaalde functies te mogen uitoefenen (voorzitter, ondervoorzitter, raadslid, commissaris, penningmeester, secretaris). Hetzelfde geldt voor de uitoefening van de functie van stagemeeester.<sup>20</sup>

Omdat de uitoefening van al deze rechten of mandaten zo nauw verbonden is met het lidmaatschap van het IAB, behoort de uitoefening ervan tot het beroep van accountant of belastingconsulent. De beroepsbeoefenaar pleegt een inbreuk op artikel 58, 3° van de Wet van 22 april 1999 indien hij zich er tijdens zijn schorsing niet van onthoudt. Zelfs indien dit alles niet behoort tot de "uitoefening van de beroepswerkzaamheden van accountant en belastingconsulent" is de geschorste beroepsbeoefenaar strafbaar op grond van artikel 58, 3° als hij zijn beroepstitel gebruikt in de uitoefening van zijn kiesrecht, functie of mandaat. In de praktijk zal dit meestal het geval zijn.

**De geschorste beroepsbeoefenaar die een term gebruikt die verwarring sticht met de titel van accountant of belastingconsulent, pleegt geen inbreuk op artikel 58, 3° maar wel op artikel 58, 1° van de Wet van 22 april 1999**

• **voeren van de beroepstitel van accountant of belastingconsulent**

Verder bepaalt het nieuwe artikel 58, 3° dat de geschorste beroepsbeoefenaar de beroepstitel niet mag gebruiken tijdens de periode van de schorsing, hoewel het gebruik van de titel van accountant of belastingconsulent niet uitdrukkelijk wordt verboden door artikel 5, § 1 Tuchtwet en artikel 10, 3° van de Kaderwet.

Het Hof van Cassatie<sup>21</sup> nam reeds onder het oud artikel 58 van de Wet van 22 april 1999 aan dat een geschorste beroepsbeoefenaar, *in casu* een accountant, niet gerechtigd is om de beroepstitel te voeren. De wetgever achtte het blijkbaar nodig om dit uitdrukkelijk te voorzien in de strafbepaling. Het tuchtrecht van de leden van het IAB definieert immers een schorsing als een verbod om het beroep van accountant of belastingconsulent uit te oefenen voor de in de tuchtstraf (lees: beslissing van de tuchtrechter) bepaalde tijd. Om interpretatieproblemen te voorkomen wordt naast de uitoefening van het beroep ook het voeren van de beroepstitel tijdens een schorsing uitdrukkelijk strafbaar gesteld.

De beroepsbeoefenaar die een term gebruikt die verwarring sticht met de titel van accountant of belastingconsulent pleegt geen inbreuk op artikel 58, 3°, maar wel op artikel 58, 1° van de Wet van 22 april 1999.

bekwaamheidsexamen van accountant en/of belastingconsulent. Zie ook art. 19 van het stagerglement van het BIBF, goedgekeurd bij KB van 29 januari 1998, m.b.t. de accountants die optreden als stagemeeester van een stagi-air-boekhouder.

<sup>21</sup> Zie voetnoot 7.

<sup>22</sup> Cass. 19 november 1997, *Arr. Cass.* 1997, 1180.

<sup>23</sup> Cass. 16 september 1974, *Arr. Cass.* 1975, 62.

<sup>24</sup> Cass. 23 november 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 624.

<sup>25</sup> Zelfde cassatiearrest.

<sup>26</sup> Zelfde cassatiearrest.

<sup>27</sup> Cass. 5 oktober 1988, *Arr. Cass.* 1988-89, 142.

<sup>28</sup> Corr. Kortrijk 10 maart 1995, onuitg.

<sup>29</sup> Art. 17 KB van 1 maart 1998 tot vaststelling van het reglement van plichtenleer der accountants.

## 2.4. Algemeen opzet

In de wettelijke delictomschrijving is niet uitdrukkelijk bepaald dat de dader de door de strafbepaling geïmagineerde verboden gedraging, i.c. het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid of het voeren van de beroepstitel, opzettelijk of uit onachtzaamheid moet stellen. Uit de vaststelling dat de wetgever de schuldvorm niet heeft omschreven in de strafbepaling volgt echter niet dat het moreel element (opzet of onachtzaamheid) 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 vermeld.<sup>22</sup> 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 gesteld.<sup>23</sup>

Uit de aard van de misdrijven blijkt dat algemeen of bijzonder opzet is vereist. Algemeen opzet impliceert dat de dader het misdrijf “willens en wetens” de door de wet verboden handeling pleegt.<sup>24</sup> “Wetens” vereist dat de dader handelt in de wetenschap van zowel de strafbaarheid van de gedraging als van het verwezenlijkt zijn van alle materiële elementen ervan, namelijk dat een misdrijf wordt gepleegd.<sup>25</sup> “Willens” vereist dat de dader de bedoeling heeft het materieel bestanddeel van het misdrijf, i.e. het verboden handelen of verzuim, te verwezenlijken.<sup>26</sup> 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. Tenzij de strafwet het anders bepaalt hebben de motieven van de dader geen invloed op het bestaan van het misdrijf.<sup>27</sup> De motieven spelen wel een belangrijke rol bij de bestrafing van het misdrijf, nl. als verzachtende of (feitelijke) verzwarende omstandigheid. De rechtspraak vereist niet dat de misdrijven betreffende de beroepstitel van de

accountant of belastingconsulenten met een bijzonder opzet worden gepleegd.<sup>28</sup>

## 3. Toepassing van artikel 58, 3° van de Wet van 22 april 1999 op de stagiairs van het IAB

De dader bezit de hoedanigheid van accountant of belastingconsulent. De vraag rijst echter of artikel 58, 3° van de Wet van 22 april 1999 ook van toepassing is op de (geschorste) stagiair. Het antwoord op deze vraag verschilt naargelang de stagiair de beroepstitel van accountant of belastingconsulent voert of de beroepswerkzaamheid van accountant of belastingconsulent uitoefent.

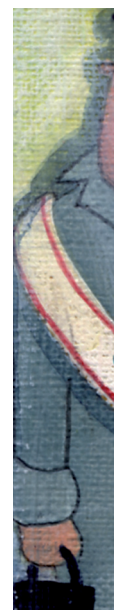
### 3.1. Voeren van de titel van accountant of belastingconsulent tijdens de schorsing

De stagiairs vallen niet onder het toepassingsgebied van artikel 58, 3° van de Wet van 22 april 1999. Zij mogen conform artikel 16 van de Wet van 22 april 1999 de titel van accountant of belastingconsulent enkel dragen indien deze wordt voorafgegaan door de term “stagiair”. Indien een (geschorste) stagiair de titel van accountant of belastingconsulent toch voert tijdens zijn schorsing, riskeert hij vervolging op basis van artikel 58, 1° van de Wet van 22 april 1999, dat inbreuken op artikel 16 strafbaar stelt.

### 3.2. Uitoefening van de beroepswerkzaamheden van accountant of belastingconsulent tijdens de schorsing

Een positief antwoord op deze vraag is enkel mogelijk indien stagiairs gerechtigd zijn om gedurende de stage de professionele werkzaamheden van accountant en belastingconsulent uit te oefenen.

Stagiair-accountants zijn op grond van artikel 48 van de Wet van 22 april 1999 gerechtigd om de beroepswerkzaamheden van een erkend boekhouder(-fiscalist) uit te oefenen. De opdrachten van een boekhouder zijn omschreven in artikel 49 van de Wet van 22 april 1999. Deze opsomming stemt overeen



<sup>30</sup> Art. 32 KB van 8 april 2003 betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van accountant en/of belastingconsulent.

<sup>31</sup> Het gebruik van termen die verwarring stichten met de titel van bedrijfsrevisor is de wetgever echter vergeten strafbaar te stellen.

<sup>32</sup> Zie voetnoot 7.

met de werkzaamheden van een accountant, met uitzondering evenwel van de opdrachten die door de wetgever zijn voorbehouden aan de externe accountants (monopolieopdrachten). Bij de uitvoering van zijn monopolieopdrachten mag de externe accountant zich wel laten bijstaan door zijn stagiair.<sup>29</sup> Zo mag een stagiair-accountant de boekhouding van derden organiseren en voeren.

Aangezien de wetgever de werkzaamheden van de belastingconsulent niet heeft voorbehouden aan de door het Instituut erkende belastingconsulenten zijn stagiair-belastingconsulenten gerechtigd om ze uit te oefenen. Zij mogen dus fiscaal advies verstrekken, belastingplichtingen vertegenwoordigen voor de fiscale administratie en hen bijstaan bij het vervullen van hun fiscale verplichtingen.

### De wet vereist niet dat de dader het misdrijf met een bijzonder opzet pleegt

Stagiairs mogen dus geheel (stagiair-belastingconsulent) of gedeeltelijk (stagiair-accountant) de professionele activiteiten uitoefenen van de functie die ze ambiëren. Indien zij tijdens hun stage een schorsing oplopen en deze activiteiten verder blijven uitoefenen riskeren zij strafvervolgning voor schending van artikel 58, 3° van de Wet van 22 april 1999. Zelfs indien artikel 58, 3° niet van toepassing zou zijn op stagiair-accountants van het IAB is nog altijd vervolging mogelijk op basis van artikel 58, 2° dat de inbreuken op artikel 48 van de Wet van 22 april 1999 sanctioneert. Ingevolge een schorsing wordt de stage van de stagiair-accountant onderbroken voor de duur van de schorsing en is hij dus niet gerechtigd om op grond van artikel 48 de beroepswerkzaamheden van een boekhouder uit te oefenen.<sup>30</sup>

#### 4. Besluit – Een korte evaluatie van de wet...

Het is zeer lovenswaardig dat de strafwetgever de wettelijke bepalingen betreffende de strafrechtelijke bescherming van de titel en het beroep van de beoefenaars van fiscale en economische beroepen in sterke mate heeft geharmoniseerd.<sup>31</sup> Dit bevordert de rechtsgelijkheid en de toenadering tussen de drie beroepsinstellingen (IAB, IBR en BIBF).

Deze strafbaarstelling is eigenlijk (gedeeltelijk) overbodig. Onder het oude artikel 58 werd reeds aangenomen door het Hof van Cassatie<sup>32</sup> dat een accountant (of belastingconsulent) niet gerechtigd is om tijdens een schorsing zijn beroepstitel te gebruiken. Een schorsing van een accountant of belastingconsulent brengt volgens het Hof immers de tijdelijke schrapping van het tableau van de leden mee voor de duur van deze

tuchtsanctie, en als gevolg daarvan het recht om de beroepstitel te gebruiken. Onder de gelding van oud artikel 58 kon om dezelfde reden een geschorste accountant al strafrechtelijk vervolgd worden voor inbreuken op het monopolie van de externe accountant en/of voor illegale uitoefening van het beroep van boekhouder. Een geschorste belastingconsulent die onder de gelding van het oude artikel 58 de werkzaamheden van belastingconsulent verder bleef uitoefenen, kon echter enkel tuchtrechtelijk worden vervolgd door het Instituut.

De fiscale werkzaamheden opgesomd in artikel 38 van de Wet van 22 april 1999 zijn niet gemonopoliseerd ten voordele van de door het Instituut erkende belastingconsulenten (of van de boekhouders-fiscalisten). Strafrechtelijke vervolging van de geschorste belastingconsulent op basis van het oud artikel 58 was wel mogelijk als hij zijn beroepstitel gebruikte. Deze lacune is nu via artikel 58, 3° opgevuld door de strafbaarstelling van de uitoefening van het beroep van belastingconsulent tijdens een schorsing.

De wetgever had ook de nieuwe strafbepaling duidelijker kunnen formuleren: de niet-vermelding van de schuldvorm van het misdrijf, de afbakening van het begrip “uitoefening van de beroepswerkzaamheid”, de toepasbaarheid op de stagiairs en de aard (administratief én/of tuchtrechtelijk) van de schorsingsmaatregel.

De wetgeving heeft enkel de materieelrechtelijke bepalingen geharmoniseerd. Voor de opsporing van inbreuken op de wetgeving inzake de bescherming van het beroep van boekhouder(-fiscalist) blijven de artikelen 12 en 13 van de Kaderwet van 1 maart 1976 onverkort van toepassing. De processen-verbaal van de ambtenaren van de Algemene Directie Controle en Bemiddeling die de inbreuken vaststellen hebben een bijzondere bewijswaarde (“tot bewijs van het tegendeel”). Dit verlicht de bewijslast die rust op de vervolgende partijen (parket en BIBF) bij de gerechtelijke vervolging van de daders. Artikel 13 voert een controledelict in. Deze bepalingen gelden niet t.a.v. het IAB en het IBR.

De wetgever zou er bovendien goed aan doen om de leden van het IAB, die het door de tuchtrechter (of de Raad) opgelegde verbod om bepaalde opdrachten te aanvaarden of voort te zetten niet naleven ook strafrechtelijk te sanctioneren. Deze tuchtstraf sanctioneert de externe accountants die de controlenormen van het Instituut niet hebben nageleefd bij de opstelling van een controleverslag. Aangezien de veroordeelde zijn inschrijving op de deellijst van de externe accountants behoudt, is geen strafrechtelijke vervolging mogelijk indien hij deze sanctie niet naleeft. Zodoende is de naleving van alle zware tuchtsancties (schrapping, schorsing en opdrachtenverbod) strafbaar gesteld.

Hopelijk zal de wetgever deze “imperfecties” herstellen bij de totstandkoming van de fusie tussen het BIBF en het IAB. ●