

---

---

**LOIS, DECRETS, ORDONNANCES ET REGLEMENTS  
WETTEN, DECRETEN, ORDONNANTIES EN VERORDENINGEN**

---

**ARBITRAGEHOF**

N. 2001 — 435

[C — 2001/21068]

**Arrest nr. 5/2001 van 25 januari 2001**

Rolnummers 1796, 1798, 1799, 1800, 1801, 1802 en 1805.

*In zake* : de beroepen tot gehele of gedeeltelijke vernietiging van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, ingesteld door S. Artois en anderen.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters G. De Baets en M. Melchior, en de rechters L. François, J. Delruelle, A. Arts, R. Henneuse en M. Bossuyt, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter G. De Baets, wijst na beraad het volgende arrest :

**I. Onderwerp van de beroepen**

a. Bij verzoekschriften die aan het Hof zijn toegezonden bij op 8 en 9 november 1999 ter post aangetekende brieven en ter griffie zijn ingekomen op 9 en 10 november 1999, is beroep tot gedeeltelijke vernietiging ingesteld van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 11 mei 1999, tweede editie) door S. Artois, wonende te 2980 Zoersel, Boogstraat 11 (zaak nr. 1796), J. Lejeune, wonende te 4000 Luik, Quai Saint-Léonard 16/C, bus 011 (zaak nr. 1798), M. De Muynck, wonende te 8370 Blankenberge, L. Van Audenaerdestraat 7 (zaak nr. 1799), M. De Paepe, wonende te 9860 Oosterzele, Houte 131 (zaak nr. 1800), L. Coninx, wonende te 3000 Leuven, Dagobertstraat 32, E. De Meyer, wonende te 9550 Sint-Antelinks, Kauwstraat 106, L. Vercammen, wonende te 3320 Hoegaarden, Altenaken 16, en K. De Tremerie, wonende te 9550 Sint-Lievens-Esse, Zavelstraat 75 (zaak nr. 1801), en B. Claus, wonende te 9880 Aalter, Lentakkerstraat 6, bus C (zaak nr. 1802).

b. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 9 november 1999 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 15 november 1999, heeft J. Decock, wonende te 8510 Kortrijk-Rollegem, Schreiboornstraat 69, beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 19, 3°, 4° en 5°, en 60, § 1, van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 11 mei 1999, tweede editie).

De vordering tot schorsing van dezelfde wettelijke bepalingen is verworpen bij het arrest nr. 140/99 van 22 december 1999, bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 22 februari 2000.

Die zaak is ingeschreven onder nummer 1805 van de rol van het Hof.

## II. De rechtspleging

### a. De zaken nrs. 1796, 1798, 1799, 1800, 1801 en 1802

Bij beschikkingen van 9 en 10 november 1999 heeft de voorzitter in functie de rechters van de respectieve zetels aangewezen overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

De rechters-verslaggevers hebben geoordeeld dat er geen aanleiding was om in die zaken artikel 71 of 72 van de organieke wet toe te passen.

Bij beschikking van 25 november 1999 heeft het Hof de zaken samengevoegd.

Van de beroepen is kennisgegeven overeenkomstig artikel 76 van de organieke wet bij op 26 november 1999 ter post aangetekende brieven; bij dezelfde brieven is kennisgegeven van de beschikking tot samenvoeging.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 11 januari 2000.

### b. De zaak nr. 1805

Bij beschikking van 15 november 1999 heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel aangewezen overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

De rechters-verslaggevers hebben geoordeeld dat er geen aanleiding was om artikel 71 of 72 van de organieke wet toe te passen.

Van het beroep is kennisgegeven overeenkomstig artikel 76 van de organieke wet bij op 24 november 1999 ter post aangetekende brieven.

Bij beschikking van 24 november 1999 heeft de voorzitter in functie de zetel met rechter M. Bossuyt aangevuld en rechter E. Cerexhe, wettig verhinderd zitting te nemen, vervangen door rechter L. François.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 4 december 1999.

De Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, heeft een memorie ingediend bij op 7 januari 2000 ter post aangetekende brief.

### c. De samengevoegde zaken

Bij beschikking van 13 januari 2000 heeft het Hof de zaak nr. 1805 samengevoegd met de reeds samengevoegde zaken nrs. 1796, 1798, 1799, 1800, 1801 en 1802.

Memories zijn ingediend door :

- de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, bij op 7 januari 2000 ter post aangetekende brieven;
- het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten, met zetel te 1050 Brussel, Livornostraat 41, bij op 9 februari 2000 ter post aangetekende brief.

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 op de organieke wet bij op 31 mei 2000 ter post aangetekende brieven.

Bij beschikkingen van 22 en 26 juni 2000 heeft de voorzitter in functie, op verzoek van de verzoekende partijen in de zaken nrs. 1796, 1798, 1799, 1800 en 1801, de termijn voor het indienen van een memorie van antwoord verlengd tot 31 augustus 2000.

Van die beschikkingen is kennisgegeven aan de verzoekende partijen in de zaken nrs. 1796, 1798, 1799, 1800 en 1801 bij op 23 en 27 juni 2000 ter post aangetekende brieven.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten, bij op 28 juni 2000 ter post aangetekende brief;
- J. Decock, bij op 28 juni 2000 ter post aangetekende brief;
- B. Claus, bij op 4 juli 2000 ter post aangetekende brief;
- J. Lejeune, bij op 29 augustus 2000 ter post aangetekende brief;
- S. Artois, bij op 30 augustus 2000 ter post aangetekende brief;
- M. De Muynck, bij op 31 augustus 2000 ter post aangetekende brief;
- M. De Paepe, bij op 31 augustus 2000 ter post aangetekende brief;
- L. Coninx en anderen, bij op 31 augustus 2000 ter post aangetekende brief.

Bij beschikkingen van 27 april 2000 en 26 oktober 2000 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot respectievelijk 8 november 2000 en 8 mei 2001.

Bij beschikking van 22 november 2000 heeft het Hof de zaken in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 13 december 2000, na de partijen te hebben verzocht

- nu, enerzijds, uit de aangevochten bepalingen zoals geïnterpreteerd door de Ministerraad en door het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten voortvloeit dat de erkende boekhouders en boekhouders-fiscalisten die kandidaat zijn om de hoedanigheid van belastingconsulent te verkrijgen, moeten verzaken aan hun eerstgenoemde titel, terwijl accountants hun titel kunnen behouden als zij ook de hoedanigheid van belastingconsulent verwerven, en, anderzijds, de wet van 22 april 1999 (artikel 48) niet lijkt uit te sluiten dat accountants tot het lidmaatschap van het Beroepsinstituut van erkende boekhouders en fiscalisten (B.I.B.F.) kunnen worden toegelaten zonder afstand te doen van hun hoedanigheid van accountant,

- ter terechtzitting mondeling hun standpunt te kennen te geven over de vraag of accountants kunnen worden ingeschreven op het tableau van het B.I.B.F., en, zo ja, of zij in dat geval de titels van accountant en erkend boekhouder mogen cumuleren, met dien verstande dat de eventuele stukken (geen aanvullende memories) die partijen tot staving van hun standpunt zouden hanteren, uiterlijk drie dagen vóór de terechtzitting aan de overige partijen moesten worden meegedeeld, bij ontstentenis waarvan er door het Hof geen rekening mee kon worden gehouden.

Bij dezelfde beschikking heeft het Hof vastgesteld dat rechter E. Cerexhe, wettig verhinderd zitting te nemen, als lid van de zetel werd vervangen door rechter R. Henneuse.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 23 november 2000 ter post aangetekende brieven.

Er werden stukken aan het Hof toegezonden door K. De Tremerie op 6 december 2000 en door J. Lejeune en het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten bij op 8 december 2000 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 13 december 2000 :

- zijn verschenen :
- Mr. C. Vanderkerken, advocaat bij de balie te Hasselt, voor S. Artois;

- Mr. C. Matthijs, advocaat bij de balie te Kortrijk, voor J. Decock en P. De Paepe;
- J. Lejeune, L. Coninx en B. Claus, in eigen persoon;
- Mr. P. Peeters, advocaat bij de balie te Brussel, voor de Ministerraad;
- Mr. M. Lebbe, advocaat bij de balie te Brussel, voor het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten;
- hebben de rechters-verslaggevers A. Arts en J. Delruelle verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde partijen gehoord;
- zijn de zaken in beraad genomen.

De rechtspleging is gevoerd overeenkomstig de artikelen 62 en volgende van de organieke wet, die betrekking hebben op het gebruik van de talen voor het Hof.

### III. *In rechte*

- A -

#### *Ten aanzien van de ontvankelijkheid en van het onderwerp van de beroepen*

A.1.1. De verzoeker in de zaak nr. 1796, die wijst op zijn hoedanigheden van erkend boekhouder-fiscalist en van houder van het diploma van opleiding tot ondernemingshoofd afgegeven voor het beroep van belastingconsulent, vordert de vernietiging van de artikelen 16 tot 33 en van artikel 60 van de wet van 22 april 1999.

A.1.2. De verzoeker in de zaak nr. 1798 vordert als fiscaal deskundige de vernietiging van artikel 60 van de wet van 22 april 1999, alsook van de bepalingen van die wet die de erkende boekhouders zouden uitsluiten van de lijst van belastingconsulenten.

A.1.3. De verzoekende partijen in de zaken nrs. 1799 en 1800 wijzen op hun hoedanigheid van erkend boekhouder, respectievelijk erkend boekhouder-fiscalist. Zij vorderen de vernietiging van de artikelen 16 tot 33, « inzonderheid artikel 19 », en van artikel 60 van de wet van 22 april 1999.

A.1.4. De vier verzoekende partijen in de zaak nr. 1801 zijn allen erkende boekhouders. Zij vorderen de vernietiging van de artikelen 16 tot 33, « inzonderheid artikel 19 », van de wet van 22 april 1999.

A.1.5. De verzoeker in de zaak nr. 1802 beroept zich op zijn hoedanigheid van fiscaal adviseur ingeschreven in het handelsregister te Gent met als werkzaamheid « raadgevend bureau inzake fiscale en sociale aangelegenheden ».

Hij vordert de vernietiging van de gehele wet of van de artikelen 2, 6, 18, 19, 3° tot 6°, 38, 43, 46, tweede lid, 49, 50, § 1, 1° en 3°, en § 3, 52, § 1, tweede lid, 53, 58, tweede lid, 59 en 60, § 1.

A.1.6. De verzoekende partij in de zaak nr. 1805 is houder van het diploma van opleiding tot ondernemingshoofd afgegeven voor het beroep van belastingconsulent en verklaart sinds 1987 werkzaam te zijn als belastingconsulente en zaakvoerster van de b.v.b.a. Fiscaliteit Van As G. Zij vordert de vernietiging van de artikelen 19, 3°, 4°, 5°, en 60, § 1, van de wet van 22 april 1999.

A.2.1. Volgens de Ministerraad is het beroep in de zaak nr. 1802 niet ontvankelijk.

De Ministerraad voert aan dat de verzoeker in die zaak in gebreke blijft aan te tonen dat de aangevochten bepalingen hem een nadeel kunnen berokkenen; derhalve doet hij niet blijken van het rechtens vereiste belang.

Bovendien voert de Ministerraad aan dat de middelen onduidelijk zijn.

A.2.2. Volgens de verzoeker in de zaak nr. 1802 staat het aan de Ministerraad zijn beweringen te bewijzen en maakt de Ministerraad niet aannemelijk dat de aangevochten norm hem niet ongunstig raakt.

De verzoeker somt een reeks feitelijke gegevens op. Hij is niet door het Beroepsinstituut van boekhouders (B.I.B.) erkend en zijn inschrijving is in 1996 geschrapt bij ontstentenis van betaling van de lidmaatschapsbijdrage. Een klacht tegen de verzoeker wegens het onwettig beoefenen van het beroep van boekhouder werd geseponeerd. « Om de titel van belastingconsulent te voeren moet verzoeker nu ofwel in het bezit zijn van een universitair diploma ofwel van een diploma van hoger onderwijs van universitair niveau en moet hem door het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (I.A.B.) die hoedanigheid verleend worden. Verzoeker bezit echter die diploma's niet en zal die waarschijnlijk, gelet op zijn leeftijd (59 jaar), nooit meer behalen. »

Hij verwijst nog naar de prejudiciële vraag ingeschreven onder nr. 1808 en acht het evident dat de bestreden normen hem ongunstig raken.

Wat de exceptie wegens onduidelijkheid van de middelen betreft, betoogt hij dat dit de Ministerraad niet heeft verhinderd om zijn verweer te voeren en dat niets de Ministerraad belet om opheldering te vragen.

#### *Ten aanzien van de tussenkomst van het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten*

A.3. Het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten (hierna ook : I.A.B.) heeft een memorie tot tussenkomst ingediend en een memorie van antwoord. Het I.A.B. wenst tussen te komen in verweer tegen de beroepen in de zaken nrs. 1796, 1798, 1799, 1800, 1801 en 1802.

Om zijn belang bij de tussenkomst te staven, voert het Instituut aan dat het evident is dat een gedeeltelijke vernietiging van de wet van 22 april 1999 zijn toestand en taak kan beïnvloeden, in het bijzonder rekening houdend met zijn opdracht om de titel van belastingconsulent toe te kennen aan wie voldoet aan de wettelijke vereisten.

#### *Ten aanzien van de middelen gericht tegen de bepalingen die het cumuleren van de titel van belastingconsulent en van erkend boekhouder of erkend boekhouder-fiscalist in de weg staan*

A.4.1. Verschillende verzoekende partijen vorderen de vernietiging van de artikelen 16 tot 33, en inzonderheid van artikel 19, van de wet van 22 april 1999, in zoverre die bepalingen zo worden begrepen dat de erkende boekhouders niet de bescherming van de titel van belastingconsulent kunnen krijgen zonder afstand te doen van hun erkenning als boekhouder.

A.4.2.1. De verzoeker in de zaak nr. 1796 voert in een eerste middel de schending aan van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Hij klaagt aan dat de aangevochten bepalingen, in de interpretatie die daaraan wordt gegeven door het I.A.B., het dragen van de titel en de uitoefening van het beroep van belastingconsulent gezamenlijk met het dragen van een andere titel voorbehoudt aan de accountants, met uitsluiting van alle andere titels, inzonderheid die van erkend boekhouder of erkend boekhouder-fiscalist, en dat het derhalve voor boekhouders niet mogelijk zou zijn om, zonder te verzaken aan hun hoedanigheid van boekhouder, de hoedanigheid van belastingconsulent te verkrijgen.

Volgens de verzoeker in de zaak nr. 1796 wordt aldus tussen twee categorieën van personen die zich in dezelfde omstandigheden bevinden een onderscheid gemaakt waarvoor geen objectieve en redelijke verantwoording bestaat in het licht van het doel van de wet van 22 april 1999. Die wet beoogt de bescherming van de belastingplichtige door het

fiscale beroep te reglementeren en de uitoefening ervan te onderwerpen aan een kwalitatief en deontologisch toezicht door het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten. Het uitsluiten van de boekhouders en boekhouders-fiscalisten dient dat doel niet en er is derhalve geen redelijk verband van evenredigheid tussen dat doel en die maatregel.

A.4.2.2. De verzoeker in de zaak nr. 1798 voert in een tweede middel om analoge redenen de schending aan van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in zoverre uit de aangevochten bepalingen, in de interpretatie ervan door het I.A.B., voortvloeit dat een boekhouder die om de hoedanigheid van belastingconsulent verzoekt, moet verzaken aan zijn titel van erkend boekhouder. « Deze interpretatie [...] is discriminerend : een belastingconsulent kan boekhoudkundige activiteiten uitoefenen indien hij ook accountant is, maar niet als hij boekhouder is. »

A.4.2.3. De verzoekende partijen in de zaken nrs. 1799 en 1800 voeren in een eerste middel dezelfde grieven aan als die van het eerste middel in de zaak nr. 1796, maar dan inzonderheid gericht tegen artikel 19 van de wet van 22 april 1999.

A.4.2.4. In het enig middel in de zaak nr. 1801 worden dezelfde grieven aangevoerd.

A.4.3. Volgens de Ministerraad was het duidelijk de wil van de wetgever om te voorzien in een afzonderlijk beroep van belastingconsulent, waarvan de titel werd beschermd teneinde de belastingplichtige beter te beschermen.

Met dat doel voor ogen vermocht de wetgever de boekhouders voor de keuze te stellen om een inschrijving aan te vragen, hetzij als boekhouder-fiscalist, hetzij als belastingconsulent, zonder nog zelfstandige activiteiten als boekhouder te mogen uitoefenen. In het eerste geval is het voor de belastingplichtige duidelijk dat de dienstverlener in beginsel een boekhouder is die zich ook met fiscale aangelegenheden bezighoudt. In het tweede geval weet de belastingplichtige dat het gaat om een persoon die zich bezighoudt met de in artikel 38 van de wet van 22 april 1999 omschreven taken van belastingconsulenten.

Voor de Ministerraad is die maatregel niet onevenredig met het beoogde doel, te weten de bescherming van de belastingplichtige. De boekhouders-fiscalisten of zelfs de boekhouders mogen immers de activiteiten van belastingconsulent blijven uitoefenen. Alleen mogen zij niet de titel van belastingconsulent dragen.

In ondergeschikte orde doet de Ministerraad opmerken dat wordt gestreefd naar een verdergaande eenmaking van de dienstverlenende beroepen inzake boekhouding en fiscaliteit. Bij de wet van 22 april 1999 is bovendien een « interinstitutencomité » opgericht, dat de eenmaking van de verschillende instituten zal kunnen bespreken. De wetgever heeft aldus geopteerd voor een geleidelijk wegwerken van de verschillen tussen de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

A.4.4. Volgens de verzoeker in de zaak nr. 1796 berust de stelling van de Ministerraad dat het gelijktijdig lidmaatschap van het I.A.B. en van het Beroepsinstituut van erkende boekhouders en fiscalisten (hierna ook : B.I.B.F.) niet is toegestaan, op een interpretatie die niet steunt op de tekst van de wet.

Aangezien de wetgever streeft naar een eenmaking van alle instituten is het logisch de wet zo te interpreteren dat een gelijktijdig lidmaatschap wel degelijk mogelijk is. Nu de wet volgens de Ministerraad enkel het gebruik van de titel van belastingconsulent regelt en niet de uitoefening van de activiteiten van belastingconsulent, is het naar het oordeel van de verzoeker ook logisch de erkende boekhouders die aan de voorwaarden voldoen toe te laten tot het lidmaatschap van het I.A.B.

De verzoeker in de zaak nr. 1796 doet opmerken dat er, anders dan in beroepen waar onverenigbaarheden gelden, geen tegenstrijdigheid van belangen is bij het gelijktijdige uitoefenen van de beroepen van erkend boekhouder en belastingconsulent. Een erkend boekhouder die de toelating vraagt om de titel van belastingconsulent te voeren, drukt de wil uit om zich te conformeren aan de deontologische verplichtingen van zowel het I.A.B. als het B.I.B.F. De *ratio legis* die een onverenigbaarheid noodzakelijk zou maken, is te dezen dan ook niet voorhanden.

De interpretatie van het I.A.B. dat alleen de accountants hun titel mogen combineren met die van belastingconsulent, is discriminerend ten aanzien van de erkende boekhouders. In die interpretatie kunnen de erkende boekhouders enkel nog een erkenning als « fiscalist » krijgen, wat een minder ruime lading dekt dan die van belastingconsulent.

Volgens de verzoeker leidt de huidige regeling paradoxaal genoeg ertoe dat de belastingplichtige die een beroep doet op een erkend boekhouder wel de diensten van een belastingconsulent kan krijgen, maar niet de bescherming die gepaard gaat met een dienstverlening door een drager van de titel van belastingconsulent. De wetgever ontleemt de erkende boekhouder het recht om aan zijn cliënteel, door het voeren van de titel van belastingconsulent, mee te delen dat zijn dienstverlening geschiedt onder de voorwaarden die aan belastingplichtigen een kwalitatief en deontologisch toezicht waarborgen.

De verzoeker in de zaak nr. 1796 besluit dat het discriminerend zou zijn als het niet de bedoeling was om de belastingplichtige te beschermen maar wel om aan de accountants een monopolie te geven inzake fiscale raadgeving.

A.4.5. De verzoekende partijen in de zaken nrs. 1799 en 1800 sluiten zich in hun memorie van antwoord aan bij de memorie van antwoord van de verzoekende partijen in de zaak nr. 1801.

Laatstgenoemde verzoekende partijen antwoorden op de memorie van de Ministerraad dat noch in de wet van 22 april 1999, noch in de parlementaire voorbereiding ervan te lezen staat dat de boekhouder een keuze moet maken of dat het lidmaatschap van slechts één instituut zou zijn toegestaan. Nog minder staat geschreven dat een boekhouder die zich op de lijst van belastingconsulenten wil laten inschrijven en die aan de voorwaarden voldoet, als zelfstandig boekhouder mag worden gebroodroefd.

De verzoekende partijen in de zaak nr. 1801 blijven erbij dat de aangevochten bepalingen discriminerend zijn in zoverre zij zo worden geïnterpreteerd dat de inschrijving van de boekhouders op de lijst van de belastingconsulenten impliceert dat zij aan hun titel van erkend boekhouder verzaken. Volgens hen kan het feit dat de zelfstandige boekhouder lid is van een ander instituut niet verantwoord dat hij zich niet als belastingconsulent mag profileren. Het toezicht van zowel het I.A.B. als van het B.I.B.F. biedt voor de belastingplichtige bijkomende waarborgen. Een belastingconsulent die ook de titel van erkend boekhouder draagt, is voor zijn fiscale werkzaamheden onderworpen aan het I.A.B. en voor zijn boekhoudkundige aan het B.I.B.F.

Volgens de verzoekende partijen in de zaak nr. 1801 is het weigeren van een inschrijving omdat iemand ook toevallig lid is van een ander instituut tevens in strijd met de andere doelstelling van de wetgever, die erin bestaat de toenadering tussen de verschillende instituten te bevorderen.

Zij zijn van mening dat het eventuele verbod van cumulatie van de titels van belastingconsulent en van erkend boekhouder niet alleen onverantwoord is, maar ook onevenredig ten aanzien van het door de wetgever beoogde doel. De enige wettige manier om zich te profileren als hoog opgeleide specialist inzake fiscaliteit wordt hen ontnomen hoewel zij aan de gestelde voorwaarden voldoen.

A.4.6. Het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten is van oordeel dat er bezwaarlijk sprake kan zijn van een discriminatie tussen, enerzijds, de erkende boekhouders of erkende boekhouders-fiscalisten en, anderzijds, de accountants, omdat een erkend boekhouder die zou voldoen aan de wettelijke vereisten om belastingconsulent te worden, meteen zou voldoen aan de wettelijke vereisten om accountant te worden, aangezien die vereisten volgens artikel 19 van de wet van 22 april 1999 identiek zijn.

« Iemand die erkend boekhouder of boekhouder-fiscalist is kan dus, indien hij voldoet aan de door de wet gestelde voorwaarden om belastingconsulent te worden, naast de titel van belastingconsulent ook de titel van accountant bekomen en zijn activiteiten onder deze dubbele titel verder zetten. Hij zal evenwel afstand moeten doen van zijn titel van erkend boekhouder of van erkend boekhouder-fiscalist, maar dit is geenszins discriminerend, nu hij naast de titel van belastingconsulent de mogelijkheid heeft om de titel van accountant te bekomen en die laatste titel hem toelaat verder zijn activiteiten van boekhouder uit te voeren. » Die afstand is volgens het I.A.B. noodzakelijk, aangezien de wetgever het statuut van belastingconsulent heeft afgestemd op dat van accountant en het statuut van erkend boekhouder-fiscalist op dat van erkend boekhouder, met het oog op de transparantie in de fiscale dienstverlening.

In haar memorie van antwoord preciseert de tussenkomenende partij dat de voormelde stelling enkel geldt voor de erkende boekhouder die buiten de overgangsregeling van artikel 60, § 1, van de wet van 22 april 1999 om de titel van belastingconsulent wenst te verkrijgen en niet voor de erkende boekhouder die op grond van die overgangsregeling de titel van belastingconsulent aanvraagt, zoals dat het geval is voor sommige verzoekende partijen.

De erkende boekhouder die op grond van de overgangsregeling de titel van belastingconsulent verkrijgt zonder te moeten voldoen aan de vereisten van artikel 19, 4° (stage) en 5° (bekwaamheidsexamen), voldoet niet aan de voorwaarden om de titel van accountant te verkrijgen, terwijl hij afstand zal moeten doen van zijn titel van erkend boekhouder. Dat is volgens het I.A.B. echter niet in strijd met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet : de door de wetgever gewilde transparantie in de fiscale dienstverlening zou tenietgaan indien een aparte categorie van personen de titels van erkend boekhouder en van belastingconsulent zou cumuleren. Het verbod tot cumulatie is evenredig met de beoogde transparantie, aangezien het enkel een weerslag heeft op de erkende boekhouders die een beroep doen op de tijdelijke overgangsregeling.

A.4.7. De verzoeker in de zaak nr. 1796 antwoordt ten aanzien van de tussenkomenende partij dat de twee categorieën van personen (de accountants en de erkende boekhouders) die eenzelfde doel beogen, namelijk het verwerven van de titel van belastingconsulent, op gelijke wijze moeten worden behandeld. Allen die aan de toelatingsvoorwaarden voldoen, moeten op gelijke wijze de tweede titel kunnen verkrijgen, wat thans niet het geval is.

Volgens de verzoeker is het opleidingsniveau van de accountant die om de toekenning van een tweede titel als belastingconsulent verzoekt, niet relevant, aangezien een boekhouder met het oog op het verkrijgen van de titel van belastingconsulent een gelijk opleidingsniveau moet aantonen.

Er is dus wel degelijk een discriminatie in zoverre een boekhouder, in de interpretatie van het I.A.B., slechts de titel van belastingconsulent kan verwerven indien hij afstand doet van zijn hoedanigheid als erkend boekhouder.

A.4.8. De verzoeker in de zaak nr. 1798 stelt dat het I.A.B. thans een andere interpretatie geeft aan de aangevochten bepalingen wanneer het betoogt dat een erkend boekhouder die de titel van belastingconsulent verwerft zijn activiteiten als boekhouder kan voortzetten aangezien hij ook op de lijst van de accountants kan worden opgenomen omdat de voorwaarden daartoe dezelfde zijn als die voor de belastingconsulent.

De verzoeker wijst erop dat het I.A.B. voorheen geen gewag maakte van de mogelijkheid om ook de titel van accountant te verkrijgen en dat er eerst in een brief van 21 december 1999 - na het instellen van zijn beroep - sprake is van een stelsel van « bruggen » (« passerelles ») tussen het I.A.B. en het B.I.B.F. De nieuwe interpretatie van het I.A.B. is volgens de verzoeker in de zaak nr. 1798 niet langer discriminatoir.

Hij handhaaft zijn beroep evenwel in zoverre de aangevochten bepalingen alsnog zouden worden geïnterpreteerd in die zin dat zij de inschrijving zouden uitsluiten van erkende boekhouders die aan alle voorwaarden voldoen om op de lijst van belastingconsulenten te worden opgenomen, in zoverre zij afstand moeten doen van hun erkenning als boekhouder zonder zich gelijktijdig te mogen inschrijven als accountant in het raam van het overgangsstelsel ter uitvoering van artikel 60, § 1, van de wet van 22 april 1999.

A.4.9. De verzoekende partijen in de zaak nr. 1801, hierin gevolgd door de verzoekende partijen in de zaken nrs. 1799 en 1800, betwisten de argumenten van het I.A.B.

De stelling van de tussenkomenende partij dat er geen discriminatie is omdat een erkend boekhouder die voldoet aan de vereisten om belastingconsulent te worden meteen ook voldoet aan de vereisten om accountant te worden, gaat volgens de verzoekende partijen zeker niet op voor de bestaande erkende boekhouders, aangezien de overgangsregeling van artikel 60, § 1, enkel geldt voor de titel van belastingconsulent en niet voor die van accountant. De erkende boekhouder die accountant wil worden, zou opnieuw stage moeten lopen en slagen voor een bekwaamheidsexamen. « Voor iemand die volop in het professionele leven staat is dit meestal - zeker als hij ook nog op een gevorderde leeftijd is - geen haalbare kaart meer. »

*Ten aanzien van de middelen gericht tegen de bepalingen in verband met de vereiste beroepservaring en diploma's*

A.5.1. Verschillende verzoekende partijen vorderen de vernietiging van artikel 60 van de wet van 22 april 1999.

A.5.2.1. De verzoekers in de zaken nrs. 1796, 1799 en 1800 voeren in een tweede middel de schending aan van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, doordat artikel 60 de Koning ertoe machtigt in een overgangsperiode toegangsvoorwaarden tot de titel van belastingconsulent te bepalen die afwijken van de wet van 22 april 1999 en Hem op grond daarvan ertoe machtigt bij koninklijk besluit te bepalen dat enkel de accountants diploma's « of » beroepservaring moeten hebben, terwijl anderen zowel bepaalde diploma's als beroepservaring moeten bezitten.

Voor de verzoekers bestaat er geen redelijk verband van evenredigheid tussen het beoogde doel, dat erin bestaat tijdens de overgangsperiode aan de beoefenaars van het beroep van belastingconsulent de mogelijkheid te bieden om de titel van belastingconsulent te verwerven zonder te moeten voldoen aan de voorwaarden van artikel 19 van de wet van 22 april 1999, en het aangewende middel, dat voor de accountants enkel een beroepservaring van 5 jaar vereist en voor anderen bovendien bepaalde diplomaveren stelt.

A.5.2.2. De verzoeker in de zaak nr. 1798 voert in zijn eerste middel eveneens de schending aan van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet door artikel 60, doordat het de Koning ertoe machtigt de accountants vrij te stellen van enige diplomaveren terwijl alle andere personen niet alleen beroepservaring maar ook een diploma moeten hebben om als belastingconsulent te kunnen worden erkend.

Hij doet opmerken dat bij de oprichting van het Instituut der accountants vijftien jaar geleden ook in een overgangsregeling was voorzien, waarbij diegenen die zes jaar beroepservaring hadden, werden vrijgesteld van enige diplomaveren, zodat er accountants zijn die nooit een diploma hebben moeten voorleggen.

A.5.2.3. In een enig middel voert ook de verzoekende partij in de zaak nr. 1805 de schending aan van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet zowel door artikel 60 als door artikel 19, 3°, 4° en 5°, van de wet van 22 april 1999.

Volgens de verzoekende partij is het feit dat accountants indertijd zonder enige diplomavereiste en louter op basis van beroepservaring konden worden opgenomen op de lijst van de accountants en thans vanwege hun hoedanigheid van accountant opnieuw zonder diplomavereiste de hoedanigheid van belastingconsulent kunnen verkrijgen, discriminerend ten aanzien van anderen die reeds jaren actief zijn in boekhoudkundige en fiscale beroepen en meer bepaald als belastingconsulent, maar die niet kunnen bogen op de hoedanigheid van accountant of niet voldoen aan de gestelde diplomavereisten.

De verzoekende partij is van oordeel dat voldoende blijkt dat de verschillende behandeling niet verantwoord is ten aanzien van het door de wetgever nagestreefde doel. Voor haar staat minstens vast dat er geen redelijke verhouding van evenredigheid bestaat tussen de aangevochten bepaling en het door de wetgever wettig beoogde doel.

A.5.3.1. De Ministerraad is van oordeel dat het in de zaken nrs. 1796, 1798, 1799 en 1800 aangeklaagde onderscheid niet voortvloeit uit het aangevochten artikel 60, § 1, maar uit het koninklijk besluit van 4 mei 1999 betreffende het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, waarvoor het Hof niet bevoegd is. De wetsbepaling kan niet worden geacht de Koning ertoe te machtigen de artikelen 10 en 11 van de Grondwet te schenden.

In ondergeschikte orde betoogt de Ministerraad dat er geen schending is van de voormelde grondwetsartikelen : de wetgever vermocht voorwaarden te koppelen aan de uitoefening van een bepaalde beroepswerkzaamheid, zoals hij heeft gedaan in artikel 19 van de wet van 22 april 1999. Die toegangsvereisten, met inbegrip van de diplomavereisten bepaald bij koninklijk besluit van 22 november 1990, zijn objectief, redelijk verantwoord en staan in evenredigheid met de doelstelling die erin bestaat enkel personen toe te laten die voldoen aan de kwaliteitsvereisten die vandaag aan een belastingconsulent worden gesteld.

Volgens de Ministerraad gaan de verzoekers voorbij aan het feit dat ook personen die ingeschreven zijn op de lijst van de accountants evenzeer moeten voldoen aan diplomavereisten bepaald bij artikel 2 van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten.

Wat betreft de bijzondere categorie van accountants die reeds bij de oprichting van het Instituut der accountants werden ingeschreven zonder enige diplomavereiste en die de aangevochten overgangsmaatregel kunnen genieten, doet de Ministerraad opmerken dat die personen inmiddels reeds vijftien jaar het beroep hebben uitgeoefend onder toezicht van het Instituut, in het bijzonder op het vlak van de deontologie en de permanente vorming.

A.5.3.2. De Ministerraad geeft een analoog antwoord ten aanzien van het beroep in de zaak nr. 1805, met de precisering dat het in die zaak geformuleerde middel weliswaar ook artikel 19 aanvecht, maar in werkelijkheid enkel gericht is tegen de bepalingen ter uitvoering van artikel 60, § 1.

A.5.4. Het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten is van mening dat artikel 60 op zichzelf niets bevat dat in strijd zou zijn met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet en dat het feit dat artikel 2 van het koninklijk besluit van 4 mei 1999 betreffende het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten discriminerend zou zijn - *quod non* - nog geen reden is om te besluiten dat de aangevochten wetsbepaling ongrondwettig zou zijn.

Enkel voor het geval waarin het Hof zou oordelen dat de grondwettigheid van de uitvoeringsbepaling een weerslag heeft op de grondwettigheid van de wetsbepaling, betoogt de tussenkomende partij dat artikel 2 van het voormelde besluit niet discriminerend is. In hoofdorde is er volgens het I.A.B. geen vergelijking mogelijk tussen accountants die reeds vijftien jaar onder toezicht hun beroep uitoefenen en andere personen. In ondergeschikte orde is er in ieder geval een objectieve en redelijke verantwoording om de eerstgenoemde categorie van personen toe te laten, in tegenstelling tot personen die niet op de lijst van de accountants waren opgenomen. Aangezien eenieder vóór de wet van 22 april 1999 zonder enig toezicht werkzaamheden als belastingconsulent kon uitoefenen, is een zelfs langdurige beroepsloopbaan niet van die aard dat ze voldoende waarborgen kan bieden wat de kennis van de betrokkene betreft. De middelen zijn dan ook proportioneel ten aanzien van het beoogde doel, te weten enkel bekwame personen toe te staan tijdens de overgangsperiode de wettelijk beschermde titel te verkrijgen.

A.5.5. De verzoekende partij in de zaak nr. 1796 stelt dat het aangeklaagde onderscheid wel degelijk mogelijk wordt gemaakt door de wet zelf. Het verzoekschrift is niet gericht tegen een uitvoeringsbesluit, maar tegen artikel 60 van de wet van 22 april 1999, aangezien die bepaling een discriminerende uitvoeringsbepaling mogelijk laat.

A.5.6. De verzoekende partij in de zaak nr. 1805 doet in haar memorie opmerken dat accountants slechts bijkomstig advies mogen verstrekken in belastingzaken (artikel 78, 5°, van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisorat). Voor haar blijft het discriminerend dat er accountants zijn die nooit een diploma hebben moeten voorleggen en thans op basis van beroepservaring - waarbij zij slechts bijkomstig met belastingzaken bezig waren - de titel van belastingconsulent kunnen verkrijgen, in tegenstelling tot personen die kunnen bogen op een jarenlange beroepsbezigheid als belastingconsulent, al dan niet onder toezicht, maar die de titel niet kunnen verwerven omdat zij niet over het vereiste diploma beschikken.

Dat onderscheid vindt volgens de verzoekende partij wel degelijk zijn oorsprong in artikel 19 (deels) en in artikel 60, § 1, van de wet van 22 april 1999. Zij erkent dat geopteerd moet worden voor een grondwetsconforme interpretatie, maar volgens haar moet ook worden geantwoord op de interpretatie die de Koning heeft gegeven aan de Hem verleende machtiging. « De ongrondwettigheid van het besluit, of beter van de interpretatie die de Koning gaf aan de hem door de Wet verleende macht, laat concluderen tot de onwettigheid ervan. » Een wettelijke bepaling die de Koning toestaat een discriminerende uitvoeringsmaatregel te nemen, is zelf discriminerend.

De verzoekende partij in de zaak nr. 1805 ontkent niet dat de wetgever voorwaarden mag koppelen aan de uitoefening van bepaalde beroepswerkzaamheden en die uitoefening afhankelijk kan maken van de inschrijving op een lijst, noch dat bepaalde diplomavereisten worden gesteld, maar acht het discriminerend dat diplomavereisten worden opgelegd aan de niet-accountants die de titel van belastingconsulent willen krijgen, terwijl dat niet hoeft voor accountants. « Daar waar de Ministerraad voorhoudt dat het normaal is dat niet-accountants aan bepaalde diplomavereisten dienen te voldoen, en dit in evenredigheid is met het beoogde doel, met name kwaliteitswaarborgen in te bouwen, zou dit dan niet nodig zijn voor accountants die nimmer aan enige diplomavereiste hebben dienen te voldoen ? »

De verzoekster doet ook opmerken dat het advies van de Hoge Raad voor de economische beroepen terzijde werd geschoven, waarin was voorgesteld in een overgangsmaatregel voor niet-accountants geen diplomavereisten op te leggen maar wel vijftien jaar beroepservaring.

Zij besluit dat er geen redelijke verantwoording is voor de ongelijke behandeling en dat de aangevochten artikelen als dusdanig in strijd zijn met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. Weliswaar wordt gesteld dat de wet enkel de titel reglementeert, maar de verzoekster is van mening dat zij haar beroep niet meer op zelfstandige basis zal kunnen uitoefenen, wat een zware beperking van haar professionele mogelijkheden betekent.

A.5.7. De verzoekende partijen in de zaken nrs. 1799 en 1800 sluiten zich in hun memorie van antwoord aan bij het standpunt van de verzoekende partij in de zaak nr. 1805.

*Zaak nr. 1802*

*Eerste middel*

A.6.1.1. In een eerste reeks grieven vordert de verzoeker in de zaak nr. 1802 de gehele vernietiging van de wet van 22 april 1999.

Hij klaagt aan dat de afdeling wetgeving van de Raad van State werd gevraagd om een « spoedbehandeling [...] overeenkomstig artikel 80 van de Grondwet ». Volgens de verzoeker schendt de aangevochten wet de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, « aangezien de beperking opgelegd aan de afdeling wetgeving van de Raad van State voor het criterium van onderscheid met behoorlijke wetten geen objectieve en redelijke verantwoording bestaat en deze verantwoording niet evenredig is met het doel en de gevolgen van de overwogen maatregel. »

Volgens hem is het eveneens discriminerend dat door de oprichting van het B.I.B.F. bij artikel 43 van de bestreden wet « aan de rechtzoekenden op een onverantwoorde manier rechtsmiddelen worden ontnomen ».

Hij klaagt ook aan dat er geen « regelgeving inzake interne en externe erkende boekhouders B.I.B. bestaat » en is van oordeel dat deze « normatieve leemte » de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt.

A.6.1.2. De Ministerraad doet opmerken dat het Hof niet bevoegd is om wetten af te keuren wegens het beweerde niet-vragen van een advies van de Raad van State. Ondergeschikt stelt de Ministerraad vast dat de verzoeker zich vergist wanneer hij stelt dat artikel 80 van de Grondwet aanleiding geeft tot een spoedadvies van de Raad van State. Volgens de Ministerraad kan niet worden ingezien welke discriminatie de verzoeker aanvoert, noch op welke wijze hij zou zijn benadeeld.

Wat betreft de oprichting van het B.I.B.F. bij artikel 43, antwoordt de Ministerraad dat de verzoeker niet aantoot door welk verschil in behandeling hij wordt getroffen en op welke wijze er een discriminatie zou zijn.

De Ministerraad stelt ook vragen bij het belang van de verzoeker wat betreft de grief in verband met de normatieve leemte inzake interne en externe boekhouders. De verzoeker toont niet aan op welke wijze hij door dat verschil in behandeling persoonlijk wordt getroffen en op welke wijze het verschil een schending zou uitmaken van de aangevoerde bepalingen. Meest ondergeschikt betoogt de Ministerraad dat het Hof geen vernietiging kan uitspreken aangezien de vermeende schending voortkomt uit een normatieve leemte.

A.6.1.3. De verzoeker in de zaak nr. 1802 antwoordt dat zijn verweer niet van dezelfde kwaliteit kan zijn als wanneer de afdeling wetgeving van de Raad van State haar taak naar behoren had kunnen vervullen.

Hij klaagt aan dat het B.I.B.F. is opgericht op verzoek van een vereniging zonder winstoogmerk (v.z.w.) die niet voldoet aan de bij de v.z.w.-wet gestelde publicatievoorschriften en dat hij zijn bezwaren daartegen nog voor geen enkel rechtscollege heeft kunnen ontwikkelen.

Hij klaagt ook aan dat artikel 5 van de wet van 22 april 1999 externe en interne accountants en belastingconsulenten toelaat, maar dat boekhouding en boekhouding-fiscaliteit in ondergeschikt verband uitgesloten zijn.

*Tweede middel*

A.7.1. Dat middel is gericht tegen de artikelen 18, 46, tweede lid, en 58 van de wet van 22 april 1999.

Volgens de verzoeker schenden die bepalingen de artikelen 10 en 11 van de Grondwet « in zoverre de benaming van de handelswerkzaamheid verarring schept met de titel van belastingconsulent of met de titel van boekhouder-fiscalist ». Naar zijn oordeel worden diezelfde grondwetsartikelen geschonden door artikel 58 « in zoverre een met erkende boekhouder-fiscalist verarring scheppende term met een gevangenisstraf kan bestraft worden terwijl een met belastingconsulent verwarrende term niet met een gevangenisstraf wordt bestraft ».

A.7.2. De Ministerraad doet opmerken dat de verzoeker niet de titel van belastingconsulent, noch die van boekhouder-fiscalist voert en niet persoonlijk en rechtstreeks wordt geraakt.

A.7.3. De verzoeker in de zaak nr. 1802 verklaart wel een belang te hebben bij zijn middel aangezien hij een handelsactiviteit uitoefent die de accountants en belastingconsulenten eveneens uitoefenen. « Het probleem dat zich stelt is echter dat voor die handelsbedrijvigheid een soortnaam gebruikt wordt [die] voor de leden van de instituten als een beschermde titel wordt beschouwd en dat voor de niet-leden die benaming aanleiding geeft tot correctionele straffen, zelfs als deze benaming verwarrend zou zijn. »

*Derde middel*

A.8.1. In dat middel vordert de verzoeker de vernietiging van de artikelen 2 en 43 van de wet van 22 april 1999, wegens schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, « in zo verre de beoefenaars van het fiscaal recht moeten ingeschreven zijn op het tableau van een instelling van beoefenaars van het boekhoudrecht en geen afzonderlijke instelling mogen oprichten [...] ».

A.8.2. De Ministerraad antwoordt dat het de uitdrukkelijke wil van de wetgever was om het beroep van belastingconsulent te organiseren en om de titel ervan te beschermen. De omstandigheid dat de belastingconsulenten worden ondergebracht in het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten, doet volgens de Ministerraad geen afbreuk aan de eigen aard en functie van de belastingconsulenten.

A.8.3. De verzoeker in de zaak nr. 1802 vindt het vreemd dat voor de bescherming van de accountants en de belastingconsulenten niet de « wet-Verhaegen » (kaderwet van 1 maart 1976 tot reglementering van de bescherming van de beroepstitel en van de uitoefening van de dienstverlenende intellectuele beroepen) werd toegepast, maar twee afzonderlijke wetten (de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat en de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen) zijn aangenomen.

*Vierde middel*

A.9.1. Volgens de verzoeker worden de artikelen 10 en 11 van de Grondwet geschonden door artikel 50, § 1, 3°, doordat de bijdrage van de belastingconsulenten wordt vastgesteld door de algemene vergadering en de bijdrage van de boekhouders-fiscalisten door de Nationale Raad. Diezelfde grondwetsartikelen zouden ook geschonden worden door artikel 58, tweede lid, in zoverre het de « Uitvoerende Kamer nog toelaat om bij niet-betaling van de bijdrage de leden van het tableau te schrappen [...] ».

A.9.2. De Ministerraad reageert op dezelfde wijze als ten aanzien van het tweede middel (A.7.2).

A.9.3. De verzoeker in de zaak nr. 1802 herhaalt wat hij reeds naar aanleiding van het tweede middel antwoordde. Hij verklaart dat hij « van het tableau werd geschrapt omdat hij de overdreven hoge en eenvormige bijdrage wenste te betwisten ».

*Vijfde middel*

A.10.1. In dat middel klaagt de verzoeker aan dat een bepaling als die van artikel 19, 6°, volgens welke de belastingconsulenten de eed moeten afleggen, niet te vinden is voor de erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten.

A.10.2. Volgens de Ministerraad heeft de verzoeker geen belang bij dat middel.

Ten gronde is de Ministerraad van oordeel dat de wetgever de eed mag opleggen aan de externe accountants en belastingconsulenten, die in volle onafhankelijkheid werken en een controlerende functie hebben.

De Ministerraad doet ook opmerken dat de verzoeker niet aanklaagt dat de externe accountants en belastingconsulenten de eed moeten afleggen, maar wel dat boekhouders dat niet moeten doen, zodat hij zich beklaagt over een lacune in de wetgeving, die geen aanleiding kan geven tot vernietiging van de aangevochten bepaling.

A.10.3. De verzoeker in de zaak nr. 1802 verklaart wel belang te hebben bij dit middel, aangezien hem « nog terecht eerherstel kan verleend worden ». Hij stelt dat nergens blijkt dat voor de in artikel 37 bepaalde werkzaamheid de eed moet worden afgelegd.

*Zesde middel*

A.11.1. In dat middel wordt de vernietiging gevorderd van artikel 50, § 1, 1°, wegens schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, omdat de boekhouder-fiscalist zijn burgerlijke beroepsaansprakelijkheid moet verzekeren door een verzekeringsovereenkomst die goedgekeurd werd door de Nationale Raad van het Beroepsinstituut, terwijl voor de belastingconsulent geen dergelijke bepaling bestaat.

A.11.2. Naar de mening van de Ministerraad mist dat middel feitelijke grondslag : externe accountants en externe belastingconsulenten moeten zich eveneens verzekeren voor hun burgerlijke aansprakelijkheid (artikel 33 van de wet van 22 april 1999). Interne accountants of belastingconsulenten moeten dat niet, evenmin als interne boekhouders of boekhouders-fiscalisten.

A.11.3. Voor de verzoeker in de zaak nr. 1802 is er geen reden waarom aan interne fiscale bedrijfsjuristen, belastingconsulenten, boekhouders en boekhouders-fiscalisten niet dezelfde verzekeringsplicht wordt opgelegd als aan externe.

*Zevende middel*

A.12.1. Dat middel is gericht tegen artikel 53 van de wet van 22 april 1999, waarbij het interinstitutencomité wordt opgericht.

« Aangezien deze regelgeving belangenvermenging niet uitsluit, zoals bijvoorbeeld dat de voorzitter van het B.I.B.F. [...] geen accountant [mag] zijn, is deze bepaling in strijd met het beginsel van de gelijkheid en de niet-discriminatie [...] », aldus de verzoeker.

A.12.2. Volgens de Ministerraad toont de verzoeker niet aan op welke wijze die bepaling voor hem grieft houdend zou zijn, en evenmin op welke wijze de vermeende belangenvermenging een schending zou uitmaken van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. De Ministerraad stelt ook dat belangenvermenging niet kan worden vermoed.

A.12.3. De verzoeker in de zaak nr. 1802 antwoordt dat de kans op belangenconflicten zeer groot is doordat de voorzitters van het B.I.B.F. ook accountants zijn en niet uitsluitend erkende boekhouders.

*Achtste middel*

A.13.1. In dat middel doet de verzoeker opmerken dat voor de boekhouders-fiscalisten bij artikel 52, § 1, tweede lid, van de wet van 22 april 1999 een termijn van zes maanden wordt toegekend om hun inschrijving aan te vragen in de overgangsregeling, in tegenstelling tot de termijn van achttien maanden bepaald in artikel 60, § 1. De verzoeker voert de schending aan van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in zoverre aan de boekhouders-fiscalisten niet eenzelfde termijn wordt toegekend als aan de accountants.

Hij voert ook de schending aan van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet « in zoverre de bestreden bepalingen voor de belastingconsulenten niet dezelfde soepele overgangsmaatregelen bevatten als destijds voor de accountants [...] » alsook in zoverre zij « voor de boekhouders-fiscalisten niet dezelfde soepele overgangsmaatregelen bevatten als destijds voor de boekhouders [...] ».

A.13.2. Wat het eerste onderdeel betreft, stelt de Ministerraad dat het in beginsel aan de wetgever toekomt om het tijdstip te kiezen waarop een wet uitwerking heeft. Het komt ook de wetgever toe te voorzien in de overgangsperiode die hij nuttig acht. De termijn van zes maanden is volgens de Ministerraad niet onredelijk kort voor personen wier beroep reeds gereguleerd en beschermd was, in vergelijking tot de belastingconsulenten, waarvan de titel voorheen niet beschermd was.

Wat het tweede onderdeel betreft, wijst de Ministerraad erop dat het Hof zich reeds herhaaldelijk onbevoegd verklaarde om in de tijd onderscheiden regelingen te toetsen aan het gelijkheidsbeginsel. Voorheen bestaande overgangsmaatregelen kunnen immers niet zonder meer worden vergeleken met de thans ingevoerde overgangsmaatregelen.

A.13.3. De verzoeker in de zaak nr. 1802 wijst erop dat enkel de titel van « erkende boekhouder B.I.B. » beschermd werd en niet de titel van boekhouder-fiscalist, noch die van belastingconsulent.

Hij stelt ook dat de aangeklaagde discriminatie niet zozeer ligt in de onderscheiden behandeling van belastingconsulenten (achttien maanden) en boekhouders-fiscalisten (zes maanden), maar wel in de verschillende behandeling voor het voeren van de titel van accountant en « erkende boekhouder B.I.B. ».

*Negende middel*

A.14.1. In dat laatste middel wordt de schending aangevoerd van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet door de artikelen 38, 49 en 50, § 3, van de wet van 22 april 1999, waaruit volgens de verzoeker in de zaak nr. 1802 voortvloeit dat « de beoefenaar van het fiscaal recht eerst zal moeten bewijzen dat hij tevens het boekhoudrecht beoefent vooraleer hij het fiscaal recht wettelijk mag beoefenen, en om als erkende boekhouder erkend te worden [...] eerst stage [moet] worden gelopen », terwijl « destijds geen enkel bewijs inzake fiscaliteit voorgelegd [moest] worden » en de accountants enkel aanvullend advies verstrekken in belastingzaken.

A.14.2. De Ministerraad doet opmerken dat de wet van 22 april 1999 niet het beroep van belastingconsulent beschermt, maar enkel het voeren van de titel ervan. Volgens de Ministerraad kan de verzoeker zijn beroep wel degelijk blijven uitoefenen zonder hiervoor ingeschreven te zijn.

Wat de vergelijking betreft met de erkenning van boekhouders en accountants « destijds », verwijst de Ministerraad naar zijn weerlegging van het vorige middel.

A.14.3. De verzoeker in de zaak nr. 1802 wijst erop dat de kaderwet van 1 maart 1976, die zowel de beroepstitel als de uitoefening van het beroep van boekhouder-fiscalist beschermt, niet is opgeheven. Nu belastingconsulenten en boekhouders-fiscalisten zich met dezelfde werkzaamheden bezighouden, is het volgens hem niet redelijk om verschillende titels te gebruiken.

- B -

*Ten aanzien van de ontvankelijkheid en van het onderwerp van de beroepen*

B.1.1. In de zaken nrs. 1796, 1798, 1799, 1800, 1801 en 1805 wordt de vernietiging gevorderd van de artikelen 16 tot 33 en van artikel 60 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen of van sommige van die bepalingen.

De verzoeker in de zaak nr. 1802 vordert de vernietiging van de voormelde wet in haar geheel, of van de artikelen 2, 6, 18, 19, 3° tot 6°, 38, 43, 46, tweede lid, 49, 50, § 1, 1° en 3°, en § 3, 52, § 1, tweede lid, 53, 58, tweede lid, 59 en 60, § 1.

B.1.2. Volgens de Ministerraad is het beroep in de zaak nr. 1802 niet ontvankelijk bij gebrek aan belang, omdat de verzoeker niet aantoont hoe de aangevochten bepalingen hem een nadeel kunnen berokkenen.

B.1.3. De verzoeker in de zaak nr. 1802, die verklaart beroepsmatig raadgever te zijn « in fiscale en sociale aangelegenheden », kan door de aangevochten wet ongunstig in zijn situatie worden geraakt, in zoverre hij - bij ontstentenis van een voor hem gunstig overgangsstelsel - niet in aanmerking komt voor het dragen van een van de door de wet beschermde titels die hij kon ambiëren en in zoverre hij niet langer beroepswerkzaamheden mag uitoefenen die door de aangevochten bepalingen worden voorbehouden aan bepaalde categorieën van personen.

De exceptie van niet-ontvankelijkheid wordt verworpen.

B.1.4. De exceptie van de Ministerraad dat de middelen in de zaak nr. 1802 onduidelijk zijn, wordt bij het onderzoek van elk van die middelen behandeld.

*Ten aanzien van de middelen gericht tegen de bepalingen die het cumuleren van de titel van belastingconsulent en van erkend boekhouder of erkend boekhouder-fiscalist in de weg staan*

B.2.1. De verzoekende partijen in de zaken nrs. 1796, 1798, 1799, 1800 en 1801 voeren aan dat de artikelen 10 en 11 van de Grondwet geschonden worden door de artikelen 16 tot 33, in het bijzonder door artikel 19 van de wet van 22 april 1999, in zoverre daaruit voortvloeit dat de erkende boekhouders niet de bescherming van de titel van belastingconsulent kunnen krijgen zonder afstand te doen van hun hoedanigheid van boekhouder, terwijl accountants hun titel wel mogen cumuleren met die van belastingconsulent.

B.2.2. De wet van 22 april 1999 richt twee instituten op : enerzijds, het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten (I.A.B.) en, anderzijds, het Beroepsinstituut van erkende boekhouders en fiscalisten (B.I.B.F.).

Die instituten zien toe op de opleiding en de permanente organisatie van een korps van specialisten in de voormelde beroepscategorieën (accountant en/of belastingconsulent, erkend boekhouder of erkend boekhouder-fiscalist).

De aangevochten artikelen 16 tot en met 33 van de wet van 22 april 1999 bevatten de gemeenschappelijke bepalingen voor accountants en belastingconsulenten (titel III). Zij handelen over de titels van accountant en belastingconsulent (hoofdstuk I), de stage voor accountants en belastingconsulenten (hoofdstuk II) en over de uitoefening van functies als accountant en belastingconsulent (hoofdstuk III).

De verzoekende partijen vechten « inzonderheid » artikel 19 aan, dat bepaalt onder welke voorwaarden het I.A.B. de hoedanigheid van « accountant en/of belastingconsulent » verleent aan natuurlijke personen die daarom verzoeken.

Wat het al dan niet cumuleren van hoedanigheden betreft, bepalen het tweede en het derde lid van artikel 19 :

« Eenzelfde persoon kan niet de hoedanigheid van bedrijfsrevisor en van belastingconsulent bezitten.

De hoedanigheid van accountant kan wel worden verleend aan een persoon met de hoedanigheid van bedrijfsrevisor. [...] »

Uit het standpunt van het tussengekomen Instituut van de accountants en de belastingconsulenten - daarin niet tegengesproken door de Ministerraad - alsook uit de stukken van het dossier blijkt dat de aangevochten wet zo wordt geïnterpreteerd dat het verwerven van de hoedanigheid van belastingconsulent het verlies van de erkenning als boekhouder of boekhouder-fiscalist meebrengt.

B.2.3. Volgens de parlementaire voorbereiding beoogt de wet van 22 april 1999 « enerzijds, de uitoefening van het fiscaal beroep te reglementeren en, anderzijds, de toenadering te bevorderen tussen de verscheidene structuren waarin de economische beroepen georganiseerd zijn » (*Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 1923/1, p. 1). Meer algemeen beoogt de wetgever met de bescherming van beroepstitels een kwaliteitsvolle dienstverlening te waarborgen aan degene die een beroep doet op de betrokken beroepsbeoefenaars. Inzonderheid wat de belastingconsulenten betreft, zal de « reglementering van het fiscaal beroep [...] zowel op kwalitatief als op deontologisch vlak leiden tot een betere bescherming van de belastingplichtige en, in het bijzonder, met name tot een ordentelijker verloop van diens relaties met de belastingheffende overheden. In het verleden kwam het al te vaak voor dat belastingplichtigen te goeder trouw het slachtoffer werden van het amateuristisch werk van sommige incompetenten belastingconsulenten » (*ibid.*, p. 2).

Los van de reglementering betreffende de bedrijfsrevisoren (wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat), worden door de aangevochten wet twee nieuwe beroepstitels ingevoerd, namelijk die van belastingconsulent en van erkend boekhouder-fiscalist, naast de reeds beschermde titels van accountant (artikelen 69 en volgende van de voormelde wet van 21 februari 1985) en van « erkende boekhouder B.I.B. » (koninklijk besluit van 19 mei 1992 tot bescherming van de beroepstitel en van de uitoefening van het beroep van boekhouder, genomen ter uitvoering van de kaderwet van 1 maart 1976).

Er is geen gevolg gegeven aan de vraag tot oprichting van een afzonderlijk instituut voor de belastingconsulenten (*ibid.*, nr. 1923/1, pp. 2-3). Daarentegen werd geopteerd voor een reglementering voor de belastingconsulent die geïnspireerd is op die van de accountants, terwijl het statuut van de erkende boekhouders-fiscalisten is afgestemd op dat van de erkende boekhouders.

Een voor de accountants en belastingconsulenten gemeenschappelijk instituut (I.A.B.) ziet toe op de bekwaamheid, onafhankelijkheid en professionele rechtschapenheid van haar leden (artikel 2), terwijl die opdracht ten aanzien van de erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten aan het B.I.B.F. is toevertrouwd (artikel 44). De wetgever heeft het voornemen geuit om op termijn te komen tot één enkel instituut voor al de voormelde beroepen (*ibid.*, nr. 1923/1, pp. 2 en 4; nr. 1923/3, pp. 2-3).

De wetgever heeft voorzien in de mogelijkheid om, althans in bepaalde gevallen, meer dan één titel te dragen : de hoedanigheid van accountant kan worden gecumuleerd met die van bedrijfsrevisor (artikel 19, tweede lid). De hoedanigheden van bedrijfsrevisor en belastingconsulent zijn daarentegen onverenigbaar (artikel 19, derde lid). Dat een belastingconsulent tevens accountant kan zijn en omgekeerd, blijkt zowel uit de tekst van artikel 5 als uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 22 april 1999 (*ibid.*, nr. 1923/1, p. 3).

In de gestelde interpretatie, die uit de algemene economie van de aangevochten wet kan worden afgeleid, staan de aangevochten bepalingen eraan in de weg dat de erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten die kiezen voor de hoedanigheid van belastingconsulent hun vroegere hoedanigheid zouden behouden, terwijl de hoedanigheden van accountant en van belastingconsulent wel gecumuleerd kunnen worden.

Aldus beschouwd vloeit uit de betwiste bepalingen een verschil in behandeling voort waarvan het Hof dient te beoordelen of het verantwoord is.

B.2.4. Tussen, enerzijds, de accountants en, anderzijds, de erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten bestaat een objectief verschil dat redelijkerwijze verantwoordt waarom de enen wel tevens de titel van belastingconsulent kunnen dragen en de anderen niet. Dat verschil houdt verband met de keuze van de wetgever om het statuut van belastingconsulent af te stemmen op dat van de accountants en dat van de erkende boekhouders-fiscalisten op dat van de erkende boekhouders, elk met een eigen instituut en lidmaatschap. De wetgever was zich ervan bewust dat bepaalde mogelijke neveneffecten moesten worden vermeden, « zoals een leegloop van de bestaande Instituten ten voordele van het nieuwe Instituut, of zoals een massaal dubbel lidmaatschap dat het deontologisch toezicht behoorlijk bemoeilijkt » (*ibid.*, nr. 1923/1, p. 3).

Het Hof merkt op dat artikel 48 van de wet van 22 april 1999 bepaalt dat onder andere de accountants (maar niet de belastingconsulenten) de beroepswerkzaamheden van boekhouder mogen uitoefenen zonder bij het B.I.B.F. ingeschreven te zijn, in welk geval zij niet gemachtigd zijn de desbetreffende titel te gebruiken. De bewoordingen van dat artikel sluiten niet uit dat accountants zouden worden ingeschreven op het tableau van het B.I.B.F. en de titel van erkend boekhouder of erkend boekhouder-fiscalist zouden gebruiken zonder afstand te doen van hun eerste hoedanigheid, evenmin als de bewoordingen van artikel 19 niet uitsluiten dat erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten (die voldoen aan de voorwaarden) zouden worden ingeschreven op de lijst van de belastingconsulenten bij het I.A.B.

Terwijl het voorheen nog mogelijk bleek dat accountants ingeschreven waren bij het vroegere Beroepsinstituut van boekhouders (B.I.B.) - al blijkt uit de door de partijen voorgelegde stukken dat reeds maatregelen werden genomen om die cumulering af te bouwen -, vloeit thans uit de algehele economie van de wet van 22 april 1999 voort dat het niet langer mogelijk is ingeschreven te zijn bij het B.I.B.F. zonder afstand te doen van de titel van accountant. Het stelsel van de aangevochten wet zou immers alle coherentie ontberen indien, enerzijds, artikel 19 ervan zo zou worden begrepen dat de erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten afstand moeten doen van hun hoedanigheid als zij willen worden ingeschreven bij het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten en, anderzijds, artikel 48 zo zou worden gelezen dat accountants zouden kunnen worden ingeschreven bij het Beroepsinstituut van erkende boekhouders en fiscalisten zonder afstand te moeten doen van hun hoedanigheid van accountant.

B.2.5. Het Hof dient evenwel nog te onderzoeken of de aangeklaagde maatregel niet onevenredig is met de doelstelling van de wetgever.

De bescherming van de titel van belastingconsulent doet geen afbreuk aan de bescherming van het beroep en van de titel van erkend boekhouder of boekhouder-fiscalist. In tegenstelling tot de beoefenaars van andere zelfstandige economische beroepen wordt aan de belastingconsulenten geen monopolie van hun werkzaamheden verleend, maar wordt enkel de titel beschermd. Erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten mogen, zoals de accountants, de in artikel 38 van de wet van 22 april 1999 opgesomde activiteiten van belastingconsulent uitoefenen (artikel 49, laatste streepje, bepaalt dit trouwens uitdrukkelijk), maar zij mogen dan niet de titel van belastingconsulent of een daarmee verwarring stichtende benaming gebruiken, evenmin als de accountants die de beroepswerkzaamheden van boekhouder uitoefenen, de desbetreffende titel van erkend boekhouder mogen gebruiken.

Weliswaar kunnen erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten die voor het overige in aanmerking zouden komen om als belastingconsulent erkend te worden niet het voordeel van die titelbescherming cumuleren met hun eerste hoedanigheid, maar de wetgever heeft nu eenmaal geopteerd voor een gefaseerd optreden met behoud, in een eerste fase, van twee afzonderlijke instituten met een onderscheiden lidmaatschap.

Uit hetgeen voorafgaat volgt dat het niet onevenredig is dat de bestreden bepalingen, in de gegeven interpretatie, eraan in de weg staan dat de erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten die kiezen voor de hoedanigheid van belastingconsulent hun vroegere hoedanigheid zouden behouden.

B.2.6. De middelen kunnen niet worden aangenomen.

*Ten aanzien van de middelen gericht tegen de bepalingen in verband met de vereiste beroepservaring en diploma's*

B.3.1. Een aantal van de verzoekende partijen vordert de vernietiging van de bepalingen van artikel 19, 3°, 4° en 5°, (zaak nr. 1805) en/of van artikel 60 (zaken nrs. 1796, 1799, 1800 en 1805), die luiden :

(artikel 19:) « Het Instituut verleent aan een natuurlijke persoon die hierom verzoekt, de hoedanigheid van accountant en/of belastingconsulent, indien hij aan de volgende voorwaarden voldoet :

[...]

3° In het bezit zijn van een Belgisch universitair diploma of een Belgisch diploma van hoger onderwijs van universitair niveau, afgegeven na ten minste vier jaar studie in een van de door de Koning te bepalen disciplines, of van een diploma van hoger economisch onderwijs, afgegeven door een door de Koning daartoe erkende instelling, of van een diploma van gegradueerde, uitgereikt door een hogeschool binnen het studiegebied handelswetenschappen en bedrijfskunde van één cyclus of voldoen aan de door de Koning vastgestelde voorwaarden inzake diploma en/of ervaring. In het buitenland afgegeven diploma's in dezelfde disciplines worden aanvaard mits hun gelijkwaardigheid vooraf door de bevoegde Belgische overheid werd erkend. De Koning kan de Raad van het Instituut machtigen in individuele gevallen de gelijkwaardigheid van de in het buitenland afgegeven diploma's te aanvaarden.

4° De bij het stagereglement ingerichte stage hebben beëindigd.

5° Geslaagd zijn voor een bekwaamheidsexamen waarvan het programma, de voorwaarden en de examenjury door de Koning worden vastgesteld en die zijn afgestemd op de hoedanigheid van accountant en belastingconsulent, waarbij in voorkomend geval de ervaring als lid van het Instituut wordt gevaloriseerd. »

(artikel 60, § 1:) « Voor de periodes waarvan Hij de duur bepaalt en die samen een duur van drie jaar vanaf de inwerkingtreding van deze wet niet mogen overschrijden, kan de Koning op grond van criteria die rekening houden met de diploma's en/of de beroepservaring van de kandidaat, toegangsvoorwaarden tot de titel van belastingconsulent bepalen die afwijken van deze wet. »

B.3.2. Ter uitvoering van het voormelde artikel 60, § 1, is bij artikel 2 van het koninklijk besluit van 4 mei 1999 betreffende het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten

« [...] vrijgesteld van de bij artikel 19, 3°, 4° en 5° van de wet vastgestelde voorwaarden, elke persoon die binnen een termijn van achttien maanden, te rekenen vanaf de inwerkingtreding van de wet, zijn kandidatuur stelt en die

- hetzij het bewijs levert gedurende ten minste vijf jaar professionele werkzaamheden te hebben uitgeoefend, waarin hij voldoende vorming heeft verworven om de functie van belastingconsulent, zoals omschreven in artikel 38 van de wet, uit te oefenen en ingeschreven is op de lijst van de accountants bedoeld in artikel 5 van de wet;

- hetzij het bewijs levert houder te zijn van een diploma bedoeld in artikel 2 van het koninklijk besluit van 22 november 1990 betreffende de diploma's van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten, zoals laatst gewijzigd bij het koninklijk besluit van 4 mei 1999 en gedurende ten minste vijf jaar professionele werkzaamheden te hebben uitgeoefend, waarin hij voldoende vorming heeft verworven om de functie van belastingconsulent, zoals omschreven in artikel 38 van de wet, uit te oefenen ».

B.3.3. De verzoekende partijen achten zich als erkende boekhouders gediscrimineerd in zoverre de overgangsbe­paling van artikel 60 de Koning ertoe machtigt van de wet van 22 april 1999 afwijkende toelatingsvoorwaarden tot de titel van belastingconsulent te bepalen waarbij de accountants hetzij een diploma, hetzij beroepservaring moeten hebben, terwijl andere categorieën van personen, zoals de verzoekers, zowel bepaalde diploma's als beroepservaring moeten hebben.

De verzoekende partij in de zaak nr. 1805 wijst erop dat destijds bij de oprichting van het Instituut der accountants ook al in een overgangsregeling was voorzien, waarbij diegenen die zes jaar beroepservaring hadden, werden vrijgesteld van enig diplomavereiste, zodat er accountants zijn die nooit een diploma hebben moeten voorleggen.

B.3.4. De Ministerraad en het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten voeren aan dat de aangevochten wetsbepalingen zelf niet discriminerend zijn en dat de grieven in werkelijkheid gericht zijn tegen het uitvoeringsbesluit van 4 mei 1999.

B.3.5. Artikel 60 machtigt de Koning ertoe in een overgangsperiode van maximaal drie jaar toegangsvoorwaarden te bepalen die afwijken van de wet van 22 april 1999 « op grond van criteria die rekening houden met de diploma's en/of de beroepservaring van de kandidaat ».

Het Hof kan geen uitspraak doen over besluiten ter uitvoering van de wet, maar het kan wel, zoals te dezen, beoordelen of het aangeklaagde artikel 60 al dan niet discriminerend is in zoverre het de Koning ertoe machtigt het door de verzoekende partijen aangeklaagde verschil in behandeling te maken tussen accountants, die de titel van belastingconsulent kunnen verwerven louter op basis van beroepservaring, en andere categorieën van personen, zoals de erkende boekhouders en erkende boekhouders-fiscalisten, die daartoe zowel over diploma's als over beroepservaring moeten beschikken.

B.3.6. Zoals reeds gesteld (B.2.4) heeft de wetgever het statuut van belastingconsulent afgestemd op dat van de accountants en dat van de erkende boekhouders-fiscalisten op dat van de erkende boekhouders, elk met een eigen instituut en lidmaatschap.

B.3.7. Het verschil in behandeling op basis van de hoedanigheid van accountant inzake de toetredingsvoorwaarden tijdens de overgangsperiode is objectief en kan redelijk worden verantwoord op grond van de voormelde bedoeling van de wetgever om de beroepen van accountant en belastingconsulent meer nog dan de andere reeds op elkaar af te stemmen. Met de Ministerraad moet worden opgemerkt dat de accountants hun beroepservaring enkel hebben kunnen verwerven onder het toezicht van het in het nieuwe instituut opgegangene Instituut der accountants (met inacht­neming dus van de daarbij geldende regels voor de uitoefening van het beroep, onder meer inzake deontologie en permanente vorming), waarbij enkel diegenen die bij de oprichting van dat Instituut over zes jaar beroepservaring beschikten, zijn vrijgesteld van de diplomavereisten voor accountants en inmiddels bovendien over vijftien jaar beroepservaring als accountant beschikken.

Voorts is het niet onevenredig dat de wetgever, die de kwaliteit van de beroepsbeoefenaars wilde waarborgen en die de toetredingsvoorwaarden tot de titel van belastingconsulent vermocht te laten bepalen door de Koning op basis van de diploma's en/of de beroepservaring van de kandidaten - hetgeen niet betwist wordt - ook voor een overgangsperiode zowel diploma's als beroepservaring kon laten eisen van de kandidaten en enkel voor de accountants geen bijkomende diplomavereisten heeft laten stellen. Het Hof merkt op dat de toetredingsvoorwaarden in ieder geval gunstiger zijn tijdens de overgangsperiode dan in het gewone stelsel, waarin ze dezelfde zijn voor de accountants als voor andere beroeps­categorieën. Zoals reeds gezegd (B.2.5) doet de aangevochten wet in ieder geval geen afbreuk aan de bescherming van het beroep en van de titel van erkend boekhouder of erkend boekhouder-fiscalist en is aan de belastingconsulenten geen monopolie van hun werkzaamheden verleend, maar wordt enkel hun titel beschermd.

B.3.8. De middelen kunnen niet worden aangenomen.

*Zaak nr. 1802*

*Eerste, vierde en zevende middel*

B.4. In die middelen voert de verzoekende partij in de zaak nr. 1802 allerlei grieven aan waarin weliswaar een schending van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel wordt aangeklaagd, maar waarin niet wordt uiteengezet welke twee categorieën van personen met elkaar moeten worden vergeleken en in welk opzicht de in die middelen aangevochten bepalingen een verschil in behandeling teweegbrengen dat discriminerend zou zijn.

Met de Ministerraad moet worden vastgesteld dat die middelen onduidelijk zijn en dus niet kunnen worden onderzocht.

B.5. De verzoekende partij in de zaak nr. 1802 vordert de gehele vernietiging van de wet en in tweede instantie van een aantal bepalingen ervan. Nu enkel het eerste middel tegen de gehele wet is gericht en dat middel niet ontvankelijk is, onderzoekt het Hof enkel nog de hiernavolgende bepalingen in zoverre daartegen ontvankelijke middelen worden aangevoerd.

*Tweede middel*

B.6.1. Volgens dat middel schenden de artikelen 18, 46, tweede lid, en 58 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet « in zoverre de benaming van de handelswerkzaamheid verwarring scheidt met de titel van belastingconsulent of met de titel van boekhouder-fiscalist » (eerste onderdeel) en « in zoverre een met erkende boekhouder-fiscalist verwarring scheppende term met een gevangenisstraf kan bestraft worden terwijl een met belastingconsulent verwarrende term niet met een gevangenisstraf wordt bestraft » (tweede onderdeel).

B.6.2. Artikel 18 van de wet van 22 april 1999 bepaalt :

« Buiten de personen met de hoedanigheid van accountant en/of belastingconsulent, mag niemand een term gebruiken die verwarring kan scheppen met de titel van accountant of belastingconsulent. »

Artikel 46, tweede lid, bepaalt :

« Niemand mag bovendien de beroepstitel voeren van ' erkende boekhouder-fiscalist ' of ' stagiair boekhouder-fiscalist ' of een andere titel die tot verwarring zou kunnen leiden, als hij geen erkende boekhouder is en als hij niet ingeschreven is op het tableau van ' erkende boekhouders-fiscalisten ', of op de lijst van ' stagiairs boekhouders-fiscalisten ' gehouden door het Beroepsinstituut. »

Artikel 58, eerste en tweede lid, bepaalt :

« Wie zich publiekelijk en onrechtmatig de hoedanigheid toeëigent van accountant of belastingconsulent, of wie de artikelen 16, 17, 18 en 37 overtreedt, wordt gestraft met een geldboete van 200 frank tot 1000 frank.

De artikelen 10, 12 en 13 van de kaderwet van 1 maart 1976 tot reglementering van de bescherming van de beroepstitel en van de uitoefening van de dienstverlenende intellectuele beroepen zijn van toepassing op de erkende boekhouders en op de erkende boekhouders-fiscalisten. »

Artikel 10 van de voormelde kaderwet van 1 maart 1976 stelt onder meer het zich openbaar toe-eigenen van een op basis van die wet beschermde beroepstitel zonder daartoe gemachtigd te zijn strafbaar met gevangenisstraffen van acht dagen tot drie maanden en geldboetes van 200 tot 2.000 frank of met een van die straffen.

B.6.3. Het staat aan de wetgever te beoordelen of er aanleiding is om al dan niet de uitoefening van bepaalde beroepen te beschermen en het gebruik van beroepstitels voor te behouden aan personen die dergelijke beroepen uitoefenen in overeenstemming met de reglementering van dat beroep.

De wetgever, die de titels van belastingconsulent en van boekhouder-fiscalist vermocht te beschermen, heeft in de artikelen 38 en 49 de functies van belastingconsulent, respectievelijk van boekhouder omschreven. Hij heeft beroepsinstellingen opgericht die instaan voor een kwaliteitsvolle beroepsuitoefening door specialisten en die toezien of aan alle toetredingsvereisten (onder meer inzake diploma's, stage en bekwaamheidsexamen) is voldaan.

Aldus heeft de wetgever de criteria bepaald aan de hand waarvan een objectief onderscheid kan worden gemaakt tussen beroepsbeoefenaars die de beschermde titel mogen dragen, en personen die dat niet mogen. Dat onderscheid draagt bij tot de doelstelling om een kwaliteitsvolle dienstverlening te waarborgen aan degene die een beroep doet op de betrokken beroepsbeoefenaars. Het is niet onevenredig de bescherming afdwingbaar te stellen door het zich onrechtmatig openbaar toe-eigenen van een beschermde beroepstitel of van een daarmee verwarring stichtende benaming strafbaar te stellen. Het staat aan de beroepsinstellingen en, in geval van vervolging, aan de strafrechter om op objectieve wijze te beoordelen of de *in concreto* gebruikte benaming al dan niet verwarring kan stichten met de beschermde titel.

Het eerste onderdeel van het middel is niet gegrond.

B.6.4.1. Met de verzoekende partij (tweede onderdeel van het middel) moet worden vastgesteld dat er inzake strafbaarstelling een verschil is tussen, enerzijds, het zich onrechtmatig toe-eigenen van de hoedanigheid van accountant of belastingconsulent, dat strafbaar is met een geldboete van 200 tot 1.000 frank, en, anderzijds, het zich onrechtmatig toe-eigenen van een met toepassing van de kaderwet van 1 maart 1976 beschermde beroepstitel, inzonderheid die van erkend boekhouder of erkend boekhouder-fiscalist, dat zowel strafbaar is met correctionele gevangenisstraffen van acht dagen tot drie maanden en geldboetes van 200 tot 2.000 frank of met een van die straffen alleen.

Zoals reeds gezegd (B.2.4) heeft de wetgever het statuut van belastingconsulent afgestemd op dat van de accountants en het statuut van de erkende boekhouders-fiscalisten op dat van de erkende boekhouders. De strafbepaling van artikel 58, eerste lid, is een overname, *mutatis mutandis*, van artikel 95 van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat, die ook op de accountants betrekking heeft, terwijl artikel 58, tweede lid, verwijst naar de kaderwet van 1 maart 1976 (*Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 1923/1, p. 21).

B.6.4.2. De vaststelling van de ernst van een misdrijf en van de zwaarwichtigheid waarmee dat misdrijf kan worden bestraft, behoort tot het opportuniteitsoordeel van de wetgever. Het Hof zou zich op het aan de wetgever voorbehouden domein begeven indien het bij de vraag naar de verantwoording van verschillen in de talrijke wetteksten houdende strafrechtelijke sancties telkens een afweging zou maken op grond van een waardeoordeel over de laakbaarheid van de betrokken feiten ten opzichte van andere strafbaar gestelde feiten. Wat de strafmaat betreft moet de beoordeling van het Hof beperkt blijven tot die gevallen waar de keuze van de wetgever dermate onsamenhangend is dat ze leidt tot een kennelijk onredelijk verschil in behandeling tussen vergelijkbare misdrijven.

Te dezen betreft het de strafbaarstelling wegens het zich onrechtmatig toe-eigenen van de beroepstitels van erkend boekhouder of erkend boekhouder-fiscalist, respectievelijk van accountant of belastingconsulent. Die feiten kunnen voldoende pertinent met elkaar worden vergeleken wat de strafmaat betreft.

De Ministerraad zet niet uiteen - en het Hof ziet niet in - waarom er te dezen een zodanig verschil is tussen de strafmaat bij de bescherming van die nauw aanverwante beroepstitels. Het is kennelijk onredelijk het zich onrechtmatig toe-eigenen van de titel van erkend boekhouder of erkend boekhouder-fiscalist niet enkel strafbaar te stellen met een geldboete maar ook met correctionele gevangenisstraffen, terwijl het zich onrechtmatig toe-eigenen van de titel van accountant of belastingconsulent slechts strafbaar is met een geldboete van ten hoogste 1.000 frank.

Geconfronteerd met een dergelijk kennelijk onverantwoord verschil in behandeling kan het Hof niet buiten de vaststelling van de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. Het zou evenwel te dezen niet verantwoord zijn dat de vernietiging van de bestreden bepalingen zou leiden tot de straffeloosheid van het zich onrechtmatig toe-eigenen van de ene of de andere beroepstitel in afwachting van een optreden van de wetgever.

B.6.4.3. In artikel 58 van de aangevochten wet dient de verwijzing naar artikel 10 van de wet van 1 maart 1976 te worden vernietigd in zoverre die bepaling het mogelijk maakt het in het geding zijnde misdrijf te bestraffen met een zwaardere straf dan een geldboete van 1.000 frank.

*Derde middel*

B.7.1. Dat middel kan zo worden begrepen dat het de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet door de artikelen 2 en 43 aanklaagt, doordat met die artikelen, enerzijds, een Instituut van de accountants en de belastingconsulenten en, anderzijds, een Beroepsinstituut van erkende boekhouders en fiscalisten wordt opgericht, terwijl er geen afzonderlijke instelling wordt opgericht op basis van de kaderwet van 1 maart 1976 tot reglementering van de bescherming van de beroepstitel en van de uitoefening van de dienstverlenende intellectuele beroepen.

B.7.2. De keuze van de wetgever om een regeling in een nieuwe wet onder te brengen veeleer dan reeds bestaande regelingen te wijzigen, is op zich niet discriminerend.

De kaderwet van 1 maart 1976 machtigt de Koning tot het reglementeren van de bescherming van de beroepstitel en van de uitoefening van de dienstverlenende intellectuele beroepen op verzoek van een of meer belanghebbende beroepsverbonden en minstens twee nationale interprofessionele federaties, wat onder meer is geschied ten behoeve van de boekhouders bij koninklijk besluit van 19 mei 1992.

De wetgever was niet verplicht om een eventuele bescherming van de titel van belastingconsulent op basis van de kaderwet van 1 maart 1976 af te wachten, noch om de aanpassingen in de bescherming van de beroepstitel en van de uitoefening van het beroep van boekhouder (koninklijk besluit van 19 mei 1992) ten behoeve van de erkende boekhouders-fiscalisten aan de Koning over te laten. Vanwege de rechtszekerheid is hij trouwens afgestapt van het idee om de wijzigingen wat de boekhouders betreft in het voormelde koninklijk besluit door te voeren (*Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 1923/1, pp. 44 e.v. en 68).

Er blijkt niet dat het discriminerend is geen afzonderlijke instelling op basis van de kaderwet van 1 maart 1976 op te richten.

B.7.3. Het middel kan niet worden aangenomen.

*Vijfde middel*

B.8.1. Volgens dat middel schendt artikel 19, 6°, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet doordat het aan de belastingconsulent de eedaflegging oplegt, terwijl een dergelijke bepaling voor de erkende boekhouders en de erkende boekhouders-fiscalisten niet bestaat.

B.8.2. Met de Ministerraad moet worden vastgesteld dat de verzoeker in de zaak nr. 1802 zich veeleer lijkt te beklagen over de ontstentenis van een bepaling die de eed zou opleggen aan boekhouders, dan over het aangevochten artikel 19, 6°, van de wet van 22 april 1999, waarvan de verzoeker niet aantoonde dat hij een belang heeft bij de vernietiging ervan.

B.8.3. Het beroep ten aanzien van die bepaling is niet ontvankelijk.

*Zesde middel*

B.9.1. In dat middel klaagt de verzoeker aan dat de boekhouders-fiscalisten gediscrimineerd worden doordat artikel 50, § 1, 1°, van de wet van 22 april 1999 hen verplicht hun burgerlijke beroepsaansprakelijkheid te verzekeren, terwijl voor de belastingconsulent geen dergelijke verplichting bestaat.

B.9.2. Met de Ministerraad moet worden vastgesteld dat het middel niet gegrond is, nu ook de externe accountants en externe belastingconsulenten zich moeten verzekeren voor hun burgerlijke beroepsaansprakelijkheid (artikel 33).

B.9.3. In zoverre de verzoekende partij in haar memorie van antwoord aanklaagt dat de interne beroepsbeoefenaars niet dezelfde verzekeringsplicht wordt opgelegd als de externe, voert zij een nieuwe vergelijking en dus een nieuw middel aan, dat enkel kan worden geformuleerd in de hypothese bedoeld in artikel 85 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

B.9.4. Het zesde middel kan niet worden aangenomen.

*Achtste middel*

B.10.1. Volgens dat middel worden de artikelen 10 en 11 van de Grondwet geschonden doordat aan de kandidaat-boekhouders-fiscalisten bij artikel 52, § 1, tweede lid, van de wet van 22 april 1999 een termijn van zes maanden wordt verleend om hun inschrijving aan te vragen in de overgangsregeling, in tegenstelling tot artikel 60, § 1, dat voor de kandidaat-belastingconsulenten in een langere termijn voorziet (eerste onderdeel).

Bovendien (tweede onderdeel) zouden de artikelen 10 en 11 van de Grondwet geschonden zijn « in zoverre de bestreden bepalingen voor de belastingconsulenten niet dezelfde soepele overgangsmaatregelen bevatten als destijds voor de accountants [...] » alsook in zoverre zij « voor de boekhouders-fiscalisten niet dezelfde soepele overgangsmaatregelen bevatten als destijds voor de boekhouders [...] ».

B.10.2. Kandidaat-belastingconsulenten en kandidaat-boekhouders-fiscalisten kunnen objectief worden onderscheiden en het is redelijk verantwoord ten aanzien van de kandidaat-belastingconsulenten te voorzien in een langduriger overgangsstelsel, nu het beroep van belastingconsulent voor het eerst wordt gereguleerd, terwijl het overgangsstelsel van het aangevochten artikel 52 enkel geldt voor personen die voordien reeds als boekhouder zijn erkend.

De termijn van zes maanden om de inschrijving bij een ter post aangetekend schrijven aan te vragen is niet onevenredig kort voor de kandidaat-boekhouders-fiscalisten, die reeds lid zijn van een beroepsinstituut en die een gereguleerd beroep uitoefenen.

B.10.3. In een tweede onderdeel van dat middel klaagt de verzoekende partij aan dat thans niet is voorzien in even soepele overgangsmaatregelen als die welke destijds golden voor de accountants en voor de boekhouders.

De vergelijkingen die de verzoekende partij maakt tussen de overgangsstelsels van vroegere regelgevingen tot bescherming van de beroepen van accountant en van erkend boekhouder, en die waarin de bestreden wet voorziet ten aanzien van de belastingconsulenten en de erkende boekhouders-fiscalisten, zijn niet pertinent. Die vergelijkingen hebben immers betrekking op situaties die door bepalingen zijn geregeld die op verschillende tijdstippen van toepassing zijn; zij behoren niet - anders zou iedere wijziging van de wetgeving onmogelijk worden - tot die welke moeten worden onderzocht om na te gaan of de bestreden bepalingen bestaanbaar zijn met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

B.10.4. Het middel kan niet worden aangenomen.

*Negende middel*

B.11.1. Volgens dat middel worden de artikelen 10 en 11 van de Grondwet geschonden door de artikelen 38, 49 en 50, § 3, van de wet van 22 april 1999. De verzoeker voert aan dat de nieuwe bepalingen van de kandidaat-boekhouders-fiscalisten beroepservaring en een stage vereisen, terwijl « destijds geen enkel bewijs inzake fiscaliteit voorgelegd [moest] worden ». Hij doet daarbij opmerken dat accountants enkel aanvullend advies verstrekken in fiscale zaken.

B.11.2. In zoverre het middel de vergelijking maakt met een situatie voorafgaand aan de aangevochten wet, kan worden verwezen naar het antwoord op het achtste middel (B.10.3). Voor het overige is het middel te onduidelijk om erop te kunnen antwoorden.

B.11.3. Het middel kan niet worden aangenomen.

Om die redenen,  
het Hof

- vernietigt, in artikel 58 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, de verwijzing naar artikel 10 van de wet van 1 maart 1976 in zoverre die bepaling het mogelijk maakt het in het geding zijnde misdrijf te bestraffen met een zwaardere straf dan een geldboete van 1.000 frank;

- verwerpt de beroepen voor het overige.

Aldus uitgesproken in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 25 januari 2001.

De griffier,  
L. Potoms.

De voorzitter,  
G. De Baets.

## COUR D'ARBITRAGE

F. 2001 — 435

[C – 2001/21068]

### Arrêt n° 5/2001 du 25 janvier 2001

Numéros du rôle : 1796, 1798, 1799, 1800, 1801, 1802 et 1805

*En cause* : les recours en annulation totale ou partielle de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, introduits par S. Artois et autres.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents G. De Baets et M. Melchior, et des juges L. François, J. Delruelle, A. Arts, R. Henneuse et M. Bossuyt, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président G. De Baets,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

#### I. *Objet des recours*

a. Par requêtes adressées à la Cour par lettres recommandées à la poste les 8 et 9 novembre 1999 et parvenues au greffe les 9 et 10 novembre 1999, des recours en annulation partielle de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (publiée au *Moniteur belge* du 11 mai 1999, deuxième édition) ont été introduits par S. Artois, demeurant à 2980 Zoersel, Boogstraat 11 (affaire n° 1796), J. Lejeune, demeurant à 4000 Liège, Quai Saint-Léonard 16/C, boîte 011 (affaire n° 1798), M. De Muynck, demeurant à 8370 Blankenberge, L. Van Audenaerdestraat 7 (affaire n° 1799), M. De Paepe, demeurant à 9860 Oosterzele, Houte 131 (affaire n° 1800), L. Coninx, demeurant à 3000 Louvain, Dagobertstraat 32, E. De Meyer, demeurant à 9550 Sint-Antelinks, Kauwstraat 106, L. Vercammen, demeurant à 3320 Hoegaarden, Altenaken 16, et K. De Tremerie, demeurant à 9550 Sint-Lievens-Esse, Zavelstraat 75 (affaire n° 1801), et B. Claus, demeurant à 9880 Aalter, Lentakkerstraat 6, boîte C (affaire n° 1802).

b. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 9 novembre 1999 et parvenue au greffe le 15 novembre 1999, J. Decock, demeurant à 8510 Courtrai-Rollegem, Schreiboornstraat 69, a introduit un recours en annulation des articles 19, 3°, 4° et 5°, et 60, § 1<sup>er</sup>, de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (publiée au *Moniteur belge* du 11 mai 1999, deuxième édition).

La demande de suspension des mêmes dispositions légales a été rejetée par l'arrêt n° 140/99 du 22 décembre 1999, publié au *Moniteur belge* du 22 février 2000.

Cette affaire est inscrite sous le numéro 1805 du rôle de la Cour.

#### II. *La procédure*

##### a. *Les affaires n°s 1796, 1798, 1799, 1800, 1801 et 1802*

Par ordonnances des 9 et 10 novembre 1999, le président en exercice a désigné les juges des sièges respectifs conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé n'y avoir lieu de faire application dans ces affaires des articles 71 ou 72 de la loi organique.

Par ordonnance du 25 novembre 1999, la Cour a joint les affaires.

Les recours ont été notifiés conformément à l'article 76 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 26 novembre 1999; l'ordonnance de jonction a été notifiée par les mêmes lettres.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 11 janvier 2000.

##### b. *L'affaire n° 1805*

Par ordonnance du 15 novembre 1999, le président en exercice a désigné les juges du siège conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé n'y avoir lieu de faire application des articles 71 ou 72 de la loi organique.

Le recours a été notifié conformément à l'article 76 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 24 novembre 1999.

Par ordonnance du 24 novembre 1999, le président en exercice a complété le siège par le juge M. Bossuyt et remplacé le juge E. Cerexhe, légitimement empêché de siéger, par le juge L. François.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 4 décembre 1999.

Le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, a introduit un mémoire par lettre recommandée à la poste le 7 janvier 2000.

##### c. *Les affaires jointes*

Par ordonnance du 13 janvier 2000, la Cour a joint l'affaire n° 1805 aux affaires déjà jointes n°s 1796, 1798, 1799, 1800, 1801 et 1802.

Des mémoires ont été introduits par :

- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettres recommandées à la poste le 7 janvier 2000;

- l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux, ayant son siège à 1050 Bruxelles, rue de Livourne 41, par lettre recommandée à la poste le 9 février 2000.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 31 mai 2000.

Par ordonnances des 22 et 26 juin 2000, le président en exercice, à la demande des parties requérantes dans les affaires n°s 1796, 1798, 1799, 1800 et 1801, a prorogé jusqu'au 31 août 2000 le délai pour introduire un mémoire en réponse.

Ces ordonnances ont été notifiées aux parties requérantes dans les affaires n<sup>os</sup> 1796, 1798, 1799, 1800 et 1801, par lettres recommandées à la poste les 23 et 27 juin 2000.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux, par lettre recommandée à la poste le 28 juin 2000;
- J. Decock, par lettre recommandée à la poste le 28 juin 2000;
- B. Claus, par lettre recommandée à la poste le 4 juillet 2000;
- J. Lejeune, par lettre recommandée à la poste le 29 août 2000;
- S. Artois, par lettre recommandée à la poste le 30 août 2000;
- M. De Muynck, par lettre recommandée à la poste le 31 août 2000;
- M. De Paepe, par lettre recommandée à la poste le 31 août 2000;
- L. Coninx et autres, par lettre recommandée à la poste le 31 août 2000.

Par ordonnances des 27 avril 2000 et 26 octobre 2000, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 8 novembre 2000 et 8 mai 2001 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 22 novembre 2000, la Cour a déclaré les affaires en état et fixé l'audience au 13 décembre 2000, après avoir invité les parties

- étant donné, d'une part, qu'il résulte des dispositions attaquées, telles que les interprètent le Conseil des ministres et l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux, que les comptables agréés et comptables-fiscalistes agréés qui sont candidats à l'obtention du titre de conseil fiscal doivent renoncer à leur premier titre, tandis que les experts-comptables peuvent conserver leur titre lorsqu'ils acquièrent aussi la qualité de conseil fiscal, et étant donné, d'autre part, que la loi du 22 avril 1999 (article 48) ne semble pas exclure que des experts-comptables puissent être admis comme membres de l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés (I.P.C.F.) sans renoncer à leur qualité d'expert-comptable,

- à exposer oralement, à l'audience, leur point de vue sur la question de savoir si les experts-comptables peuvent être inscrits au tableau de l'I.P.C.F. et, dans l'affirmative, s'ils peuvent cumuler, dans ce cas, les titres d'expert-comptable et de comptable agréé, étant entendu que les pièces (pas de mémoires complémentaires) que les parties utiliseraient, le cas échéant, pour appuyer leur point de vue devaient être communiquées aux autres parties au plus tard trois jours avant l'audience, faute de quoi la Cour ne pourrait en tenir compte.

Par la même ordonnance, la Cour a constaté que le juge E. Cerexhe, légitimement empêché de siéger, était remplacé comme membre du siège par le juge R. Henneuse.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 23 novembre 2000.

Des pièces ont été adressées à la Cour par K. De Tremerie le 6 décembre 2000 et par J. Lejeune et l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux par lettres recommandées à la poste le 8 décembre 2000.

A l'audience publique du 13 décembre 2000 :

- ont comparu :
- Me C. Vanderkerken, avocat au barreau de Hasselt, pour S. Artois;
- Me C. Matthijs, avocat au barreau de Courtrai, pour J. Decock et P. De Paepe;
- J. Lejeune, L. Coninx et B. Claus, en leur nom propre;
- Me P. Peeters, avocat au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;
- Me M. Lebbe, avocat au barreau de Bruxelles, pour l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux;
- les juges-rapporteurs A. Arts et J. Delruelle ont fait rapport;
- les parties précitées ont été entendues;
- les affaires ont été mises en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi organique, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

III. *En droit*

- A -

*Quant à la recevabilité et à l'objet des recours*

A.1.1. Le requérant dans l'affaire n<sup>o</sup> 1796, qui invoque ses qualités de comptable-fiscaliste agréé et de titulaire du diplôme sanctionnant la formation de chef d'entreprise délivré pour la profession de conseil fiscal, demande l'annulation des articles 16 à 33 et de l'article 60 de la loi du 22 avril 1999.

A.1.2. Le requérant dans l'affaire n<sup>o</sup> 1798 demande, en sa qualité d'expert fiscal, l'annulation de l'article 60 de la loi du 22 avril 1999 ainsi que des dispositions de cette loi qui excluraient les comptables agréés de la liste des conseils fiscaux.

A.1.3. Les parties requérantes dans les affaires n<sup>os</sup> 1799 et 1800 invoquent leur qualité respective de comptable agréé et de comptable-fiscaliste agréé. Elles demandent l'annulation des articles 16 à 33, et « en particulier de l'article 19 », ainsi que de l'article 60 de la loi du 22 avril 1999.

A.1.4. Les quatre parties requérantes dans l'affaire n<sup>o</sup> 1801 sont toutes des comptables agréés. Elles demandent l'annulation des articles 16 à 33, et « en particulier de l'article 19 », de la loi du 22 avril 1999.

A.1.5. Le requérant dans l'affaire n<sup>o</sup> 1802 invoque sa qualité de conseiller fiscal inscrit au registre du commerce de Gand dans la branche d'activité « bureau consultatif en matière fiscale et sociale ».

Il demande l'annulation de l'ensemble de la loi ou de ses articles 2, 6, 18, 19, 3<sup>o</sup> à 6<sup>o</sup>, 38, 43, 46, alinéa 2, 49, 50, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> et 3<sup>o</sup>, et § 3, 52, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, 53, 58, alinéa 2, 59 et 60, § 1<sup>er</sup>.

A.1.6. La partie requérante dans l'affaire n<sup>o</sup> 1805 est titulaire du diplôme sanctionnant la formation de chef d'entreprise, délivré pour la profession de conseil fiscal, et déclare exercer depuis 1987 la fonction de conseil fiscal et de gérant de la s.p.r.l. Fiscaliteit Van As G. Elle demande l'annulation des articles 19, 3<sup>o</sup>, 4<sup>o</sup>, 5<sup>o</sup>, et 60, § 1<sup>er</sup>, de la loi du 22 avril 1999.

A.2.1. Selon le Conseil des ministres, le recours dans l'affaire n<sup>o</sup> 1802 n'est pas recevable.

Le Conseil des ministres fait valoir que le requérant dans cette affaire reste en défaut de démontrer que les dispositions attaquées sont susceptibles de lui causer un préjudice; il ne justifierait donc pas de l'intérêt requis en droit.

Le Conseil des ministres déclare en outre que les moyens formulés sont obscurs.

A.2.2. Selon le requérant dans l'affaire n<sup>o</sup> 1802, c'est au Conseil des ministres de prouver ses allégations et celui-ci ne démontre pas que la norme attaquée n'affecte pas défavorablement le requérant.

Le requérant énumère une série de faits. Il n'est pas agréé par l'Institut professionnel des comptables (I.P.C.) et son inscription a été radiée en 1996, en raison du non-paiement de la cotisation de membre. Une plainte contre le requérant pour exercice illégal de la profession de comptable a été classée sans suite. « Pour porter le titre de conseil fiscal, le requérant doit maintenant être en possession d'un diplôme universitaire ou d'un diplôme de l'enseignement supérieur de niveau universitaire et cette qualité doit lui être conférée par l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux (I.E.C.). Le requérant n'est toutefois pas titulaire de ces diplômes et ne les obtiendra vraisemblablement plus jamais, compte tenu de son âge (59 ans). »

Le requérant renvoie également à la question préjudicielle inscrite sous le numéro 1808 et considère qu'il est évident que les normes attaquées l'affectent défavorablement.

En ce qui concerne l'exception basée sur l'obscurité des moyens, le requérant déclare que cela n'a pas empêché le Conseil des ministres d'assumer sa défense et que rien n'empêche le Conseil des ministres de demander des éclaircissements.

*Quant à l'intervention de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux*

A.3. L'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux (ci-après également : I.E.C.) a introduit un mémoire en intervention et un mémoire en réponse. L'I.E.C. souhaite intervenir en défendant contre les recours dans les affaires n<sup>os</sup> 1796, 1798, 1799, 1800, 1801 et 1802.

Pour appuyer son intérêt à l'intervention, l'Institut fait valoir qu'il est évident qu'une annulation partielle de la loi du 22 avril 1999 est susceptible d'influencer sa situation et sa tâche, compte tenu en particulier de la mission qui lui incombe de conférer le titre de conseil fiscal à ceux qui remplissent les conditions légales.

*Quant aux moyens dirigés contre les dispositions qui empêchent le cumul des titres de conseil fiscal et de comptable agréé ou de comptable-fiscaliste agréé*

A.4.1. Plusieurs parties requérantes demandent l'annulation des articles 16 à 33, et en particulier de l'article 19, de la loi du 22 avril 1999, en tant que ces dispositions sont interprétées en ce sens que les comptables agréés ne pourraient bénéficier de la protection du titre de conseil fiscal sans renoncer à leur agrégation en tant que comptable.

A.4.2.1. Le requérant dans l'affaire n<sup>o</sup> 1796 invoque, dans un premier moyen, la violation des articles 10 et 11 de la Constitution.

Il dénonce le fait que les dispositions attaquées, dans l'interprétation que leur donne l'I.E.C., ont pour conséquence que le port du titre et l'exercice de la profession de conseil fiscal combinés avec le port d'un autre titre sont réservés aux experts-comptables, à l'exclusion des porteurs de tout autre titre, en particulier celui de comptable agréé ou de comptable-fiscaliste agréé, et qu'il ne serait donc pas permis aux comptables d'obtenir la qualité de conseil fiscal sans renoncer à leur qualité de comptable.

Selon le requérant dans l'affaire n<sup>o</sup> 1796, il est ainsi créé, entre deux catégories de personnes se trouvant dans la même situation, une distinction pour laquelle il n'existe aucune justification objective et raisonnable à la lumière de l'objectif de la loi du 22 avril 1999. Cette loi vise à protéger le contribuable en réglementant la profession fiscale et en soumettant l'exercice de celle-ci à un contrôle qualitatif et déontologique assuré par l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux. L'exclusion des comptables et des comptables-fiscalistes ne sert pas ce but et il n'existe donc aucun lien raisonnable de proportionnalité entre l'objectif et la mesure.

A.4.2.2. Le requérant dans l'affaire n<sup>o</sup> 1798 invoque, dans un second moyen, pour des motifs analogues, la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, en tant qu'il résulte des dispositions attaquées, dans l'interprétation que leur donne l'I.E.C., qu'un comptable qui demande la qualité de conseil fiscal doit renoncer à son titre de comptable agréé. « Cette interprétation [...] est discriminatoire : un conseil fiscal peut exercer des activités comptables s'il est aussi expert-comptable, mais pas s'il est comptable. »

A.4.2.3. Les parties requérantes dans les affaires n<sup>os</sup> 1799 et 1800 articulent, dans un premier moyen, les mêmes griefs que ceux du premier moyen formulé dans l'affaire n<sup>o</sup> 1796, mais, en particulier, cette fois, à l'encontre de l'article 19 de la loi du 22 avril 1999.

A.4.2.4. Les mêmes griefs sont invoqués dans le moyen unique pris dans l'affaire n<sup>o</sup> 1801.

A.4.3. Selon le Conseil des ministres, le législateur a clairement voulu prévoir une profession de conseil fiscal distincte, dont le titre bénéficie d'une protection afin de mieux protéger le contribuable.

Dans ce but, le législateur pouvait exiger des comptables qu'ils choisissent de demander leur inscription, soit en tant que comptable-fiscaliste, soit en tant que conseil fiscal sans pouvoir exercer désormais des activités indépendantes en tant que comptable. Dans le premier cas, il est clair, pour le contribuable, que le prestataire de services est en principe un comptable qui s'occupe également de matières fiscales. Dans le second cas, le contribuable sait qu'il s'agit d'une personne qui exerce les activités de conseil fiscal définies à l'article 38 de la loi du 22 avril 1999.

Selon le Conseil des ministres, cette mesure n'est pas disproportionnée au but visé, à savoir assurer la protection du contribuable. Les comptables-fiscalistes ou même les comptables peuvent en effet continuer à exercer les activités de conseil fiscal. Il leur est seulement interdit de porter le titre de conseil fiscal.

En ordre subsidiaire, le Conseil des ministres fait observer qu'une intégration plus poussée des professions prestataires de services en matière de comptabilité et de fiscalité a été recherchée. La loi du 22 avril 1999 a créé en outre un « comité inter-instituts » qui pourra discuter de la fusion des différents instituts. Le législateur a donc opté pour une suppression progressive des différences entre les professions comptables et fiscales.

A.4.4. Selon le requérant dans l'affaire n<sup>o</sup> 1796, la thèse du Conseil des ministres, selon laquelle il n'est pas permis d'être à la fois membre de l'I.E.C. et de l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés (ci-après aussi : I.P.C.F.), repose sur une interprétation qui ne trouve aucun fondement dans le texte de la loi.

Etant donné que le législateur recherche une fusion de tous les instituts, il est logique d'interpréter la loi en ce sens qu'une affiliation simultanée est effectivement possible. Dès lors que la loi, selon le Conseil des ministres, règle seulement l'emploi du titre de conseil fiscal et non l'exercice des activités de conseil fiscal, le requérant estime qu'il est également logique de permettre aux comptables agréés qui remplissent les conditions d'être aussi membres de l'I.E.C.

Le requérant dans l'affaire n<sup>o</sup> 1796 fait observer que, contrairement aux professions pour lesquelles existent des incompatibilités, il n'y a pas de conflit d'intérêts lors de l'exercice simultané des professions de comptable agréé et de conseil fiscal. Un comptable agréé qui demande l'autorisation de porter le titre de conseil fiscal exprime la volonté de se conformer aux obligations déontologiques tant de l'I.E.C. que de l'I.P.C.F. La *ratio legis* qui rendrait nécessaire une incompatibilité fait par conséquent défaut en l'espèce.

L'interprétation avancée par l'I.E.C., selon laquelle seuls les experts-comptables peuvent combiner leur titre avec celui de conseil fiscal, est discriminatoire à l'égard des comptables agréés. Dans cette interprétation, les comptables agréés ne peuvent plus obtenir qu'une agréation en qualité de « fiscaliste », ce qui recouvre une réalité moins large que le titre de conseil fiscal.

Selon le requérant, la réglementation actuelle aboutit assez paradoxalement à ce que le contribuable qui fait appel à un comptable agréé peut se voir offrir les services d'un conseil fiscal mais non la protection qui entoure la prestation de services effectuée par un porteur du titre de conseil fiscal. Le législateur prive le comptable agréé du droit de communiquer à sa clientèle, en portant le titre de conseil fiscal, que sa prestation de services s'effectue dans les conditions qui garantissent aux contribuables un contrôle qualitatif et déontologique.

Le requérant dans l'affaire n° 1796 conclut que ce serait discriminatoire si l'objectif n'était pas de protéger les contribuables mais d'accorder aux experts-comptables le monopole en matière de conseil fiscal.

A.4.5. Les parties requérantes dans les affaires nos 1799 et 1800 se rallient, dans leur mémoire en réponse, au mémoire en réponse introduit par les parties requérantes dans l'affaire n° 1801.

Ces dernières répondent au mémoire du Conseil des ministres qu'il n'est dit ni dans la loi du 22 avril 1999 ni dans les travaux préparatoires de celle-ci que le comptable doit opérer un choix ou que serait autorisée uniquement l'affiliation à un seul institut, et encore moins qu'un comptable qui souhaite se faire inscrire sur la liste des conseils fiscaux et qui remplit les conditions peut être privé de son gagne-pain en tant que comptable indépendant.

Les parties requérantes dans l'affaire n° 1801 persistent à penser que les dispositions attaquées sont discriminatoires en tant qu'elles sont interprétées en ce sens que l'inscription des comptables sur la liste des conseils fiscaux implique qu'ils renoncent à leur titre de comptable agréé. Selon elles, le fait qu'un comptable indépendant soit membre d'un autre institut ne saurait justifier qu'il ne puisse se profiler comme conseil fiscal. Le contrôle assuré par l'I.E.C. aussi bien que par l'I.P.C.F. offre au contribuable des garanties complémentaires. Un conseil fiscal qui porte également le titre de comptable agréé est soumis à l'I.E.C. pour ses activités fiscales et à l'I.P.C.F. pour ses activités comptables.

Selon les parties requérantes dans l'affaire n° 1801, refuser l'inscription d'une personne parce qu'il se trouve que celle-ci est aussi membre d'un autre institut est contraire à l'autre objectif du législateur qui consiste à favoriser le rapprochement entre les divers instituts.

Elles considèrent que l'éventuelle interdiction de cumul des titres de conseil fiscal et de comptable agréé est non seulement injustifiée mais est également disproportionnée à l'objectif poursuivi par le législateur. La seule manière légale de se profiler en tant que spécialiste hautement qualifié en matière de fiscalité est refusée aux parties requérantes bien qu'elles remplissent les conditions à cette fin.

A.4.6. L'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux estime qu'il peut difficilement être question d'une discrimination entre les comptables agréés ou les comptables-fiscalistes agréés, d'une part, et les experts-comptables, d'autre part, parce que le comptable agréé qui remplirait les conditions légales pour devenir conseil fiscal remplirait du même coup les conditions légales pour devenir expert-comptable, étant donné que ces conditions sont identiques, en vertu de l'article 19 de la loi du 22 avril 1999.

« Quelqu'un qui est comptable agréé ou comptable-fiscaliste agréé peut donc, s'il remplit les conditions fixées par la loi pour devenir conseil fiscal, obtenir également, en plus du titre de conseil fiscal, celui d'expert-comptable et poursuivre ses activités sous ce double titre. Il devra néanmoins renoncer au titre de comptable agréé ou de comptable-fiscaliste agréé, mais ceci n'est nullement discriminatoire dès lors qu'il a la possibilité d'obtenir, en plus du titre de conseil fiscal, celui d'expert-comptable et que ce dernier titre lui permet de continuer à exercer ses activités de comptable. » L'abandon du titre de comptable agréé est nécessaire, estime l'I.E.C., eu égard au fait que le législateur a aligné le statut du conseil fiscal sur celui de l'expert-comptable et le statut du comptable-fiscaliste agréé sur celui de comptable agréé, en vue de favoriser la transparence dans la prestation de services fiscaux.

Dans son mémoire en réponse, la partie intervenante précise que la thèse précitée vaut seulement pour le comptable agréé qui souhaite obtenir le titre de conseil fiscal en dehors du régime transitoire de l'article 60, § 1<sup>er</sup>, de la loi du 22 avril 1999 et non pour le comptable agréé qui demande le titre de conseil fiscal sur la base de cette disposition transitoire, comme c'est le cas pour certaines des parties requérantes.

Le comptable agréé qui obtient le titre de conseil fiscal sur la base du régime transitoire, sans devoir satisfaire aux exigences de l'article 19, 4° (stage) et 5° (examen d'aptitude), ne remplit pas les conditions pour obtenir le titre d'expert-comptable, mais il devra cependant renoncer à son titre de comptable agréé. Selon l'I.E.C., ceci n'est toutefois pas contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution : la transparence voulue par le législateur dans la prestation de services fiscaux serait mise à néant si une catégorie distincte de personnes cumulait les titres de comptable agréé et de conseil fiscal. L'interdiction de cumul est proportionnée à la transparence souhaitée, étant donné qu'elle a seulement une incidence pour les comptables agréés qui font appel au régime temporaire de transition.

A.4.7. Le requérant dans l'affaire n° 1796 répond à la partie intervenante que les deux catégories de personnes (les experts-comptables et les comptables agréés) qui poursuivent un même but, à savoir obtenir le titre de conseil fiscal, doivent être traitées de la même manière. Tous ceux qui remplissent les conditions d'accès doivent pouvoir obtenir le deuxième titre de manière égale, ce qui n'est pas le cas actuellement.

Selon le requérant, le niveau de formation de l'expert-comptable qui demande que lui soit reconnu un second titre en tant que conseil fiscal ne constitue pas un critère pertinent, étant donné que le comptable doit apporter la preuve d'un niveau de formation égal pour obtenir le titre de conseil fiscal.

Il y a donc bien une discrimination, dans la mesure où, selon l'interprétation donnée par l'I.E.C., un comptable ne peut obtenir le titre de conseil fiscal que s'il renonce à sa qualité de comptable agréé.

A.4.8. Le requérant dans l'affaire n° 1798 soutient que l'I.E.C. donne aujourd'hui une nouvelle interprétation aux dispositions attaquées lorsqu'il affirme qu'un comptable agréé qui acquiert le titre de conseil fiscal peut poursuivre ses activités de comptable puisqu'il peut également être repris sur la liste des experts-comptables, étant donné que les conditions posées à cette fin sont les mêmes que celles qui concernent les conseils fiscaux.

Le requérant souligne que l'I.E.C. n'avait jamais mentionné auparavant la possibilité d'obtenir aussi le titre d'expert-comptable et que c'est seulement dans une lettre du 21 décembre 1999 - après l'introduction du recours par le requérant - qu'il a été question pour la première fois d'un régime de « passerelles » entre l'I.E.C. et l'I.P.C.F. Selon le requérant dans l'affaire n° 1798, la nouvelle interprétation donnée par l'I.E.C. n'est plus discriminatoire.

Il maintient toutefois son recours en tant que les dispositions attaquées seraient encore interprétées comme excluant l'inscription des comptables agréés qui satisfont à toutes les conditions pour figurer sur la liste des conseils fiscaux, dans la mesure où ils devraient renoncer à leur agrégation en qualité de comptable sans pouvoir se faire inscrire simultanément sur la liste des experts-comptables dans le cadre du régime transitoire prévu en exécution de l'article 60, § 1<sup>er</sup>, de la loi du 22 avril 1999.

A.4.9. Les parties requérantes dans l'affaire n° 1801, suivies en cela par les parties requérantes dans les affaires n°s 1799 et 1800, contestent les arguments de l'I.E.C.

La thèse de la partie intervenante selon laquelle il n'y aurait pas de discrimination parce qu'un comptable agréé qui remplit les conditions pour devenir conseil fiscal satisfait du même coup aussi aux conditions pour devenir expert-comptable, ne tient certainement pas, selon les parties requérantes, pour les comptables agréés existants, étant donné que le régime transitoire de l'article 60, § 1<sup>er</sup>, s'applique exclusivement au titre de conseil fiscal et non à celui d'expert-comptable. Le comptable agréé qui souhaite devenir expert-comptable devrait à nouveau accomplir un stage et réussir un examen d'aptitude. « Ceci n'est généralement plus possible pour quelqu'un qui est pleinement engagé dans la vie professionnelle, surtout s'il a en outre atteint déjà un âge avancé. »

*Quant aux moyens dirigés contre les dispositions relatives à l'expérience professionnelle et aux diplômes requis*

A.5.1. Plusieurs parties requérantes demandent l'annulation de l'article 60 de la loi du 22 avril 1999.

A.5.2.1. Les requérants dans les affaires n°s 1796, 1799 et 1800 formulent un deuxième moyen pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que l'article 60 autorise le Roi à déterminer, pour une période transitoire, des conditions d'accès au titre de conseil fiscal qui dérogent à la loi du 22 avril 1999 et L'autorise, sur cette base, à prévoir par arrêté royal que seuls les experts-comptables doivent posséder des diplômes « ou » avoir de l'expérience professionnelle, tandis que les autres doivent avoir à la fois certains diplômes et de l'expérience professionnelle.

Selon les requérants, il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre l'objectif poursuivi, qui consiste à offrir, durant la période transitoire, à ceux qui exercent la profession de conseil fiscal, la possibilité d'obtenir le titre de conseil fiscal sans devoir satisfaire aux conditions de l'article 19 de la loi du 22 avril 1999, et le moyen utilisé, qui fait qu'il n'est exigé des experts-comptables qu'une expérience professionnelle de 5 ans et qu'à d'autres sont en outre imposées des conditions de diplôme.

A.5.2.2. Le requérant dans l'affaire n° 1798 invoque également, dans son premier moyen, la violation des articles 10 et 11 de la Constitution par l'article 60, en ce qu'il autorise le Roi à dispenser les experts-comptables de toute condition de diplôme, alors que toutes les autres personnes doivent non seulement justifier d'une expérience professionnelle mais doivent aussi posséder un diplôme pour pouvoir être reconnues en qualité de conseil fiscal.

Le requérant fait observer que lorsque l'Institut des experts-comptables a été créé il y a quinze ans, un régime transitoire avait également été prévu, en vertu duquel les personnes qui pouvaient justifier de six années d'expérience professionnelle étaient dispensées de toute condition de diplôme, en sorte qu'il y a des experts-comptables qui n'ont jamais dû produire un diplôme.

A.5.2.3. Dans un moyen unique, la partie requérante dans l'affaire n° 1805 invoque elle aussi la violation des articles 10 et 11 de la Constitution tant par l'article 60 que par l'article 19, 3°, 4° et 5°, de la loi du 22 avril 1999.

Selon la partie requérante, le fait que des experts-comptables aient pu autrefois être inscrits sur la liste des experts-comptables sans aucune condition de diplôme et sur la seule base de l'expérience professionnelle et qu'ils puissent maintenant obtenir la qualité de conseil fiscal de nouveau sans condition de diplôme, en raison de leur qualité d'expert-comptable, est discriminatoire par rapport à d'autres personnes qui exercent depuis plusieurs années déjà des professions comptables et fiscales, et plus précisément en qualité de conseil fiscal, mais qui ne peuvent se prévaloir de la qualité d'expert-comptable ou qui ne remplissent pas les conditions fixées en matière de diplôme.

La partie requérante considère qu'il appert à suffisance que le traitement différent ne se justifie pas par rapport au but poursuivi par le législateur. Elle estime qu'il est pour le moins établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre la disposition contestée et le but légitime visé par le législateur.

A.5.3.1. Le Conseil des ministres estime que la distinction dénoncée dans les affaires n°s 1796, 1798, 1799 et 1800 ne résulte pas de l'article 60, § 1<sup>er</sup>, litigieux mais de l'arrêté royal du 4 mai 1999 relatif à l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux, dont le contrôle échappe à la compétence de la Cour. Il ne peut être présumé que la disposition législative autorise le Roi à violer les articles 10 et 11 de la Constitution.

En ordre subsidiaire, le Conseil des ministres soutient qu'il n'y a pas de violation des articles précités de la Constitution : le législateur était en droit de lier des conditions à l'exercice d'une activité professionnelle déterminée, comme il l'a fait dans l'article 19 de la loi du 22 avril 1999. Ces conditions d'accès, y compris les conditions de diplôme fixées par l'arrêté royal du 22 novembre 1990, sont objectives, raisonnablement justifiées et proportionnées à l'objectif qui consiste à n'accepter que les personnes qui satisfont aux garanties de qualité qui sont aujourd'hui exigées d'un conseil fiscal.

Selon le Conseil des ministres, les requérants négligent le fait que les personnes qui sont inscrites sur la liste des experts-comptables doivent elles aussi remplir les conditions de diplôme fixées à l'article 2 de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux.

S'agissant de la catégorie particulière des experts-comptables qui, lors de la création de l'Institut des experts-comptables, avaient déjà été inscrits sans aucune condition de diplôme et qui peuvent bénéficier de la mesure transitoire contestée, le Conseil des ministres fait observer que ces personnes ont, dans l'intervalle, déjà exercé la profession durant quinze ans, sous le contrôle de l'Institut, en particulier pour ce qui concerne la déontologie et la formation permanente.

A.5.3.2. Le Conseil des ministres répond de manière analogue en ce qui concerne le recours dans l'affaire n° 1805, en précisant que le moyen formulé dans cette affaire vise certes aussi l'article 19 mais qu'il est en réalité dirigé seulement contre les dispositions prises en exécution de l'article 60, § 1<sup>er</sup>.

A.5.4. L'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux estime que l'article 60 en lui-même ne contient rien qui serait contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution et que le fait que l'article 2 de l'arrêté royal du 4 mai 1999 relatif à l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux serait discriminatoire - *quod non* - ne constitue pas un motif suffisant pour conclure à l'inconstitutionnalité de la disposition législative attaquée.

Pour le cas seulement où la Cour considérerait que la constitutionnalité de la disposition d'exécution a une incidence sur la constitutionnalité de la disposition législative, la partie intervenante soutient que l'article 2 de l'arrêté royal précité n'est pas discriminatoire. L'I.E.C. estime, en ordre principal, qu'aucune comparaison n'est possible entre des experts-comptables qui exercent déjà leur profession, sous contrôle, depuis quinze ans et d'autres personnes. En ordre subsidiaire, il existe en tout cas une justification objective et raisonnable pour autoriser la première catégorie citée et non les personnes qui n'étaient pas inscrites sur la liste des experts-comptables. Etant donné qu'antérieurement à la

loi du 22 avril 1999, toute personne pouvait exercer sans aucun contrôle des activités en tant que conseil fiscal, une carrière professionnelle même longue n'est pas de nature à offrir des garanties suffisantes quant aux compétences de l'intéressé. Les moyens sont donc proportionnés à l'objectif poursuivi, à savoir autoriser seulement des personnes compétentes à obtenir durant la période transitoire le titre légalement protégé.

A.5.5. La partie requérante dans l'affaire n° 1796 affirme que c'est réellement la loi elle-même qui rend possible la distinction dénoncée. La requête n'est pas dirigée contre un arrêté d'exécution mais contre l'article 60 de la loi du 22 avril 1999, étant donné que cette disposition laisse la possibilité d'édicter une disposition d'exécution discriminatoire.

A.5.6. La partie requérante dans l'affaire n° 1805 fait observer, dans son mémoire, que les experts-comptables ne peuvent donner des conseils en matière fiscale que de façon accessoire (article 78, 5°, de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat d'entreprises). Selon elle, il demeure discriminatoire que des experts-comptables qui n'ont à aucun moment dû produire un diplôme puissent obtenir maintenant le titre de conseil fiscal sur la base de leur expérience professionnelle - alors qu'ils ne se sont occupés qu'accessoirement d'affaires fiscales -, contrairement aux personnes qui peuvent se prévaloir d'une longue expérience professionnelle en tant que conseil fiscal, avec ou sans contrôle, mais qui ne peuvent obtenir le titre parce qu'elles ne disposent pas du diplôme requis.

La partie requérante estime que cette distinction trouve bien son origine dans l'article 19 (partiellement) et dans l'article 60, § 1<sup>er</sup>, de la loi du 22 avril 1999. Elle admet qu'il faut choisir une interprétation conforme à la Constitution mais il convient, selon elle, de répondre aussi à l'interprétation que le Roi a donnée à l'habilitation qui Lui a été conférée. « L'inconstitutionnalité de l'arrêté ou mieux, l'interprétation donnée par le Roi au pouvoir que Lui a conféré la loi amène à conclure à l'inconstitutionnalité de cette dernière. » Une disposition législative qui permet au Roi de prendre des mesures d'exécution discriminatoires est elle-même discriminatoire.

La partie requérante dans l'affaire n° 1805 ne nie pas que le législateur puisse lier des conditions à l'exercice de certaines activités professionnelles et faire dépendre cet exercice de l'inscription sur une liste, ni que certaines conditions de diplôme puissent être posées, mais elle considère qu'il est discriminatoire d'imposer des conditions de diplôme aux personnes qui ne sont pas experts-comptables et qui souhaitent obtenir le titre de conseil fiscal, alors que cela n'est pas nécessaire pour les experts-comptables. « Lorsque le Conseil des ministres soutient qu'il est normal que les personnes qui ne sont pas experts-comptables doivent remplir certaines conditions de diplôme et que cela est proportionné à l'objectif poursuivi, qui est de prévoir des garanties de qualité, ceci ne serait-il pas nécessaire pour les experts-comptables qui n'ont jamais dû satisfaire à aucune condition de diplôme ? »

La requérante fait également observer que l'avis formulé par le Conseil supérieur des professions économiques, dans lequel il était suggéré, comme mesure transitoire, d'imposer aux personnes qui ne sont pas experts-comptables non pas des conditions de diplôme mais bien une expérience professionnelle de quinze ans, a été écarté.

Elle conclut qu'il n'existe pas de justification raisonnable pour le traitement inégal visé et que les articles attaqués sont en tant que tels contraires aux articles 10 et 11 de la Constitution. Il est certes dit que la loi réglemente seulement le titre, mais la requérante considère qu'elle ne pourra plus exercer sa profession sur une base indépendante, ce qui constitue une grave limitation de ses possibilités professionnelles.

A.5.7. Les parties requérantes dans les affaires n<sup>os</sup> 1799 et 1800 se rallient, dans leur mémoire en réponse, au point de vue développé par la partie requérante dans l'affaire n° 1805.

*Quant à l'affaire n° 1802*

*Premier moyen*

A.6.1.1. Dans une première série de griefs, le requérant dans l'affaire n° 1802 demande l'annulation de l'ensemble de la loi du 22 avril 1999.

Il se plaint de ce que « l'urgence, conformément à l'article 80 de la Constitution » a été demandée à la section de législation du Conseil d'Etat. Selon le requérant, la loi attaquée viole les articles 10 et 11 de la Constitution « puisque la limitation imposée à la section de législation du Conseil d'Etat en ce qui concerne le critère de distinction avec de bonnes lois ne trouve pas de justification raisonnable et que cette justification n'est pas proportionnée à l'objectif poursuivi et aux effets de la mesure envisagée. »

Selon lui, il est également discriminatoire que la création de l'I.P.C.F. par l'article 43 de la loi attaquée « prive de manière injustifiée les justiciables de voies de recours ».

Il dénonce aussi le fait « qu'il n'existe pas de réglementation en matière de comptables agréés I.P.C. internes et externes » et considère que cette « lacune normative » viole les articles 10 et 11 de la Constitution.

A.6.1.2. Le Conseil des ministres fait observer que la Cour n'est pas compétente pour censurer les lois au motif d'une prétendue absence de demande d'avis au Conseil d'Etat. En ordre subsidiaire, le Conseil des ministres constate que le requérant se trompe lorsqu'il affirme que l'article 80 de la Constitution donne lieu à un avis d'urgence du Conseil d'Etat. Selon le Conseil des ministres, il n'est pas possible de comprendre quelle serait la discrimination invoquée par le requérant ni en quoi celui-ci serait lésé.

En ce qui concerne la création de l'I.P.C.F. par l'article 43, le Conseil des ministres répond que le requérant ne démontre pas quelle différence de traitement l'affecte et en quoi consisterait la discrimination.

Le Conseil des ministres s'interroge également sur l'intérêt du requérant en ce qui concerne le grief relatif à la lacune normative en matière de comptables internes et externes. Le requérant n'établit pas comment cette différence de traitement l'affecte personnellement et en quoi elle constituerait une violation des dispositions invoquées. A titre tout à fait subsidiaire, le Conseil des ministres déclare que la Cour ne peut prononcer une annulation puisque la prétendue violation provient d'une lacune normative.

A.6.1.3. Le requérant dans l'affaire n° 1802 répond que sa défense ne peut être de la même qualité que si la section de législation du Conseil d'Etat avait pu remplir convenablement sa mission.

Il dénonce le fait que l'I.P.C.F. a été institué à la demande d'une association sans but lucratif (a.s.b.l.) qui ne satisfait pas aux formalités de publication imposées par la loi sur les a.s.b.l. et qu'il n'a jamais eu l'occasion de développer ses griefs à ce sujet devant aucune juridiction.

Il dénonce également le fait que l'article 5 de la loi du 22 avril 1999 autorise des experts-comptables et des conseils fiscaux externes et internes mais que la comptabilité et la comptabilité-fiscalité exercées dans un lien de subordination sont exclues.

*Deuxième moyen*

A.7.1. Le moyen est dirigé contre les articles 18, 46, alinéa 2, et 58 de la loi du 22 avril 1999.

Selon le requérant, ces dispositions violent les articles 10 et 11 de la Constitution, « en tant que la dénomination de l'activité commerciale crée une confusion avec le titre de conseil fiscal ou avec le titre de comptable-fiscaliste ». Il estime que les mêmes articles de la Constitution sont violés par l'article 58 « en tant qu'un terme susceptible de prêter à confusion avec celui de comptable-fiscaliste agréé peut donner lieu à une peine d'emprisonnement, alors qu'un terme prêtant à confusion avec celui de conseil fiscal n'est pas puni d'une peine d'emprisonnement. »

A.7.2. Le Conseil des ministres fait observer que le requérant ne porte ni le titre de conseil fiscal ni celui de comptable-fiscaliste et qu'il n'est pas affecté personnellement et directement.

A.7.3. Le requérant dans l'affaire n° 1802 déclare avoir un intérêt au moyen étant donné qu'il exerce une activité commerciale que les experts-comptables et les conseillers fiscaux exercent également. « Le problème qui se pose est toutefois que, pour cette activité commerciale, un nom générique est utilisé qui, pour les membres des instituts, est considéré comme un titre protégé et que cette dénomination entraîne des peines correctionnelles pour ceux qui ne sont pas membres, quand bien même cette appellation prêterait à confusion. »

#### *Troisième moyen*

A.8.1. Dans ce moyen, le requérant demande l'annulation des articles 2 et 43 de la loi du 22 avril 1999, pour violation des articles 10 et 11 de la Constitution, « en tant que les praticiens du droit fiscal doivent être inscrits au tableau d'un organisme regroupant les praticiens du droit comptable et ne peuvent créer un organisme distinct [...] ».

A.8.2. Le Conseil des ministres répond que c'était la volonté expresse du législateur d'organiser la profession de conseil fiscal et d'en protéger le titre. Selon lui, la circonstance que les conseils fiscaux sont regroupés au sein de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux n'enlève rien à la nature et à la fonction spécifiques des conseils fiscaux.

A.8.3. Le requérant dans l'affaire n° 1802 trouve étrange qu'on n'ait pas appliqué la « loi Verhaegen » (loi-cadre du 1<sup>er</sup> mars 1976 réglementant la protection du titre professionnel et l'exercice des professions intellectuelles prestataires de services) en vue de la protection des experts-comptables et des conseils fiscaux, mais que deux lois distinctes (la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat d'entreprises et la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales) aient été adoptées.

#### *Quatrième moyen*

A.9.1. Selon le requérant, les articles 10 et 11 de la Constitution sont violés par l'article 50, § 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>, en ce que la cotisation à payer par les conseils fiscaux est fixée par l'assemblée générale et la cotisation des comptables-fiscalistes par le Conseil national. Les mêmes articles de la Constitution seraient également violés par l'article 58, alinéa 2, en tant que celui-ci « autorise aussi la Chambre exécutive à radier un membre du tableau en cas de non-paiement de la cotisation [...] ».

A.9.2. Le Conseil des ministres réagit de la même manière qu'à l'égard du deuxième moyen (A.7.2).

A.9.3. Le requérant dans l'affaire n° 1802 répète ce qu'il a déjà répondu à propos du deuxième moyen. Il déclare qu'il a « été radié du tableau parce qu'il souhaitait contester la cotisation exagérément élevée et uniforme ».

#### *Cinquième moyen*

A.10.1. Dans ce moyen, le requérant dénonce le fait qu'une disposition semblable à celle de l'article 19, 6<sup>o</sup>, selon laquelle les conseils fiscaux doivent prêter serment, n'existe pas pour les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés.

A.10.2. Selon le Conseil des ministres, le requérant n'a pas d'intérêt à ce moyen.

Quant au fond, le Conseil des ministres estime que le législateur peut imposer le serment aux experts-comptables et conseils fiscaux externes qui travaillent en toute indépendance et ont une fonction de contrôle.

Le Conseil des ministres fait encore observer que le requérant ne se plaint pas de ce que les experts-comptables et conseils fiscaux externes doivent prêter serment mais bien de ce que les comptables ne le doivent pas, en sorte qu'il conteste une lacune de la législation qui ne peut donner lieu à une annulation de la disposition attaquée.

A.10.3. Le requérant dans l'affaire n° 1802 déclare avoir bel et bien un intérêt à ce moyen, étant donné « qu'il peut encore être réhabilité à bon droit ». Il déclare qu'il n'apparaît nulle part qu'il faille prêter serment pour l'activité visée à l'article 37.

#### *Sixième moyen*

A.11.1. Ce moyen demande l'annulation de l'article 50, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, pour violation des articles 10 et 11 de la Constitution, parce que le comptable-fiscaliste doit faire couvrir sa responsabilité civile professionnelle par un contrat d'assurance approuvé par le Conseil national de l'Institut professionnel, alors qu'il n'existe pas de disposition semblable pour le conseil fiscal.

A.11.2. Le Conseil des ministres estime que le moyen manque en fait : les experts-comptables externes et les conseils fiscaux externes doivent également faire couvrir leur responsabilité civile (article 33 de la loi du 22 avril 1999). Les experts-comptables ou conseils fiscaux internes ne le doivent pas, pas plus que les comptables ou comptables-fiscalistes internes.

A.11.3. Pour le requérant dans l'affaire n° 1802, il n'existe aucun motif pour ne pas imposer aux juristes-fiscalistes d'entreprise, conseils fiscaux, comptables et comptables-fiscalistes internes la même obligation d'assurance qu'aux externes.

#### *Septième moyen*

A.12.1. Ce moyen est dirigé contre l'article 53 de la loi du 22 avril 1999, créant un comité inter-instituts.

« Etant donné que cette mesure n'exclut pas la confusion d'intérêts, comme par exemple que le président de l'I.P.C.F. ne peut pas être un expert-comptable, cette disposition est contraire au principe d'égalité et de non-discrimination [...] », estime le requérant.

A.12.2. Selon le Conseil des ministres, le requérant ne démontre pas en quoi cette disposition lui serait préjudiciable ni en quoi la prétendue confusion d'intérêts constituerait une violation des articles 10 et 11 de la Constitution. Le Conseil des ministres déclare également que la confusion d'intérêts ne peut se présumer.

A.12.3. Le requérant dans l'affaire n° 1802 répond que les risques de conflit d'intérêts sont très grands parce que les présidents de l'I.P.C.F. sont également des experts-comptables et pas uniquement des comptables agréés.

#### *Huitième moyen*

A.13.1. Dans ce moyen, le requérant fait observer que l'article 52, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, de la loi du 22 avril 1999 accorde un délai de six mois aux comptables-fiscalistes pour demander leur inscription sous le régime transitoire, contrairement au délai de dix-huit mois fixé à l'article 60, § 1<sup>er</sup>. Le requérant invoque la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, en tant que les comptables-fiscalistes ne disposent pas du même délai que les experts-comptables.

Il invoque également la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, « en tant que les dispositions entreprises ne prévoient pas en faveur des conseils fiscaux les mêmes dispositions transitoires souples que celles qui avaient été prévues autrefois en faveur des experts-comptables [...] » et aussi en tant qu'elles ne prévoient pas « en faveur des comptables-fiscalistes les mêmes dispositions transitoires souples que celles prévues autrefois pour les comptables [...] ».

A.13.2. En ce qui concerne la première branche du moyen, le Conseil des ministres déclare qu'il appartient en principe au législateur de choisir la date d'entrée en vigueur d'une loi. Il appartient également au législateur de prévoir la période transitoire qu'il juge utile. Le Conseil des ministres estime que le délai de six mois n'est pas déraisonnablement court pour des personnes dont la profession était déjà réglementée et protégée, en comparaison des conseils fiscaux, dont le titre n'était pas protégé précédemment.

En ce qui concerne la seconde branche, le Conseil des ministres souligne que la Cour s'est déjà déclarée à plusieurs reprises incompétente pour contrôler, au regard du principe d'égalité, des réglementations distinctes dans le temps. Des dispositions transitoires ayant existé précédemment ne peuvent en effet être comparées sans plus aux règles transitoires instaurées actuellement.

A.13.3. Le requérant dans l'affaire n° 1802 souligne que seul le titre de « comptable agréé I.P.C. » était protégé mais ni le titre de comptable-fiscaliste, ni celui de conseil fiscal.

Il affirme également que la discrimination alléguée ne réside pas tant dans le traitement différent des conseils fiscaux (dix-huit mois) et des comptables-fiscalistes (six mois), mais bien dans le traitement différent pour le port du titre d'expert-comptable et de comptable agréé I.P.C.

#### *Neuvième moyen*

A.14.1. Dans ce dernier moyen est invoquée la violation des articles 10 et 11 de la Constitution par les articles 38, 49 et 50, § 3, de la loi du 22 avril 1999, dont il résulterait, selon le requérant dans l'affaire n° 1802, que « le praticien du droit fiscal devra d'abord fournir la preuve qu'il pratique aussi le droit comptable avant de pouvoir pratiquer légalement le droit fiscal et que pour être reconnu comme comptable agréé il faut d'abord accomplir un stage », alors que, « autrefois, en matière de fiscalité, il ne fallait produire aucune attestation » et que les experts-comptables ne donnent de conseil en matière fiscale qu'à titre complémentaire.

A.14.2. Le Conseil des ministres fait observer que la loi du 22 avril 1999 ne protège pas la profession de conseil fiscal mais seulement le port du titre de conseil fiscal. Selon le Conseil des ministres, le requérant peut parfaitement continuer à exercer sa profession sans être inscrit à cette fin.

En ce qui concerne la comparaison avec l'agrégation des comptables et des experts-comptables « autrefois », le Conseil des ministres renvoie à sa réfutation du précédent moyen.

A.14.3. Le requérant dans l'affaire n° 1802 souligne que la loi-cadre du 1<sup>er</sup> mars 1976, qui protège tant le titre professionnel que l'exercice de la profession de comptable-fiscaliste, n'a pas été abrogée. Dès lors que les conseils fiscaux et les comptables-fiscalistes s'occupent de la même activité, il n'est pas raisonnable, selon lui, d'utiliser des titres différents.

- B -

#### *Quant à la recevabilité et à l'objet des recours*

B.1.1. Dans les affaires n<sup>os</sup> 1796, 1798, 1799, 1800, 1801 et 1805, les requérants demandent l'annulation des articles 16 à 33 et de l'article 60 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales ou de certaines de ces dispositions.

Le requérant dans l'affaire n° 1802 demande l'annulation de l'ensemble de la loi précitée ou de ses articles 2, 6, 18, 19, 3<sup>o</sup> à 6<sup>o</sup>, 38, 43, 46, alinéa 2, 49, 50, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> et 3<sup>o</sup>, et § 3, 52, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, 53, 58, alinéa 2, 59 et 60, § 1<sup>er</sup>.

B.1.2. Selon le Conseil des ministres, le recours dans l'affaire n° 1802 n'est pas recevable faute d'intérêt, parce que le requérant ne démontre pas comment les dispositions attaquées pourraient lui porter préjudice.

B.1.3. Le requérant dans l'affaire n° 1802, qui selon ses dires fait profession de donner des conseils « en matières fiscales et sociales », peut être défavorablement affecté dans sa situation par la loi attaquée, en tant qu'il ne peut - en l'absence d'un régime transitoire qui lui serait favorable - prétendre à l'un des titres protégés par la loi auquel il pouvait aspirer et en tant qu'il ne peut plus exercer les activités professionnelles que les dispositions attaquées réservent à certaines catégories de personnes.

L'exception d'irrecevabilité est rejetée.

B.1.4. L'exception soulevée par le Conseil des ministres consistant à soutenir que les moyens dans l'affaire n° 1802 sont obscurs sera discutée lors de l'examen de chacun de ces moyens.

#### *Quant aux moyens dirigés contre les dispositions qui empêchent le cumul des titres de conseil fiscal et de comptable agréé ou de comptable-fiscaliste agréé*

B.2.1. Les parties requérantes dans les affaires n<sup>os</sup> 1796, 1798, 1799, 1800 et 1801 déclarent que les articles 10 et 11 de la Constitution sont violés par les articles 16 à 33, et en particulier par l'article 19 de la loi du 22 avril 1999, en tant qu'il résulte de ces articles que les comptables agréés ne peuvent bénéficier de la protection du titre de conseil fiscal sans renoncer à leur qualité de comptable, tandis que les experts-comptables peuvent cumuler leur titre avec celui de conseil fiscal.

B.2.2. La loi du 22 avril 1999 crée deux instituts : d'une part, l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux (I.E.C.) et, d'autre part, l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés (I.P.C.F.).

Ces instituts veillent à la formation et assurent l'organisation permanente d'un corps de spécialistes dans les catégories professionnelles précitées (experts-comptables et/ou conseils fiscaux, comptables agréés ou comptables-fiscalistes agréés).

Les articles 16 à 33 attaqués de la loi du 22 avril 1999 contiennent les dispositions communes aux experts-comptables et aux conseils fiscaux (titre III). Ils traitent des titres d'expert-comptable et de conseil fiscal (chapitre Ier), du stage des experts-comptables et des conseils fiscaux (chapitre II) et de l'exercice des fonctions d'expert-comptable et de conseil fiscal (chapitre III).

Les parties requérantes attaquent « en particulier » l'article 19, qui détermine les conditions auxquelles l'I.E.C. confère « la qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal » aux personnes physiques qui en font la demande.

Concernant le cumul de qualités, les alinéas 2 et 3 de l'article 19 disposent :

« Il ne peut être conféré à la même personne la qualité de réviseur d'entreprises et celle de conseil fiscal.

La qualité d'expert-comptable peut être conférée à une personne avant la qualité de réviseur d'entreprises. [...] »

Il ressort de la position exprimée par l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux, intervenu dans la procédure, - et non contredite par le Conseil des ministres -, ainsi que des pièces du dossier que la loi attaquée est interprétée en ce sens que l'obtention de la qualité de conseil fiscal entraîne la perte de l'agrément en tant que comptable ou comptable-fiscaliste.

B.2.3. Selon les travaux préparatoires, la loi du 22 avril 1999 se propose « d'une part, de réglementer l'exercice de la profession fiscale et, d'autre part, de stimuler le rapprochement des différentes structures au sein desquelles sont organisées les professions économiques » (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1923/1, p. 1). De façon plus générale, en protégeant les titres professionnels, le législateur entend garantir un service de qualité à ceux qui font appel aux professionnels concernés. S'agissant en particulier des conseils fiscaux, « la réglementation de la profession fiscale mènera, tant au plan qualitatif qu'au plan déontologique, à une meilleure protection du contribuable et, en particulier, à un meilleur déroulement de ses relations avec les administrations fiscales. Par le passé, il est arrivé que des contribuables de bonne foi soient victimes du travail d'amateur de certains conseils fiscaux incompetents » (*ibid.*, p. 2).

Indépendamment de la réglementation relative aux réviseurs d'entreprise (loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat d'entreprises), la loi attaquée crée deux nouveaux titres professionnels, à savoir ceux de conseil fiscal et de comptable-fiscaliste agréé, à côté des titres déjà protégés d'expert-comptable (articles 69 et suivants de la loi précitée du 21 février 1985) et de « comptable agréé I.P.C. » (arrêté royal du 19 mai 1992 protégeant le titre professionnel et l'exercice de la profession de comptable, pris en exécution de la loi-cadre du 1<sup>er</sup> mars 1976).

Il n'a pas été donné suite à la demande de création d'un institut distinct pour les conseils fiscaux (*ibid.*, n° 1923/1, pp. 2-3). Il a par contre été opté, en ce qui concerne les conseils fiscaux, pour une réglementation inspirée de celle relative aux experts-comptables, tandis que le statut des comptables-fiscalistes agréés est aligné sur celui des comptables agréés.

Un institut commun aux experts-comptables et aux conseils fiscaux (I.E.C.) veille à la compétence, à l'indépendance et à la probité professionnelle de ses membres (article 3), la même mission étant confiée à l'I.P.C.F. en ce qui concerne les comptables agréés et comptables-fiscalistes agréés (article 44). Le législateur a exprimé l'intention d'aboutir à terme à un seul institut pour toutes les professions précitées (*ibid.*, n° 1923/1, pp. 2 et 4; n° 1923/3, pp. 2-3).

Le législateur a prévu la possibilité de porter, du moins dans certains cas, plusieurs titres : la qualité d'expert-comptable peut être cumulée avec celle de réviseur d'entreprises (article 19, alinéa 2). Les qualités de réviseur d'entreprises et de conseil fiscal sont par contre incompatibles (article 19, alinéa 3). Il ressort tant du texte de l'article 5 que des travaux préparatoires de la loi du 22 avril 1999 (*ibid.*, n° 1923/1, p. 3) qu'un conseil fiscal peut aussi être expert-comptable et inversement.

Dans l'interprétation soumise à la Cour, qui peut se déduire de l'économie générale de la loi entreprise, les dispositions attaquées empêchent que les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés qui choisissent la qualité de conseil fiscal conservent leur ancienne qualité, tandis que les qualités d'expert-comptable et de conseil fiscal peuvent effectivement être cumulées.

Ainsi considérées, les dispositions contestées engendrent une différence de traitement dont la Cour doit vérifier si elle est justifiée.

B.2.4. Entre les experts-comptables, d'une part, et les comptables agréés et comptables-fiscalistes agréés, d'autre part, il existe une différence objective qui justifie raisonnablement que les uns puissent porter en outre le titre de conseil fiscal et que les autres ne le puissent pas. Cette différence est liée au choix du législateur d'aligner le statut des conseils fiscaux sur celui des experts-comptables et le statut des comptables-fiscalistes agréés sur celui des comptables agréés, à chaque fois avec un institut et une affiliation propres. Le législateur était conscient que certains effets secondaires éventuels devaient être évités « tels que le dépeuplement des Instituts existants au profit du nouvel Institut ou une appartenance double massive qui complique de manière importante la surveillance déontologique » (*ibid.*, n° 1923/1, p. 3).

La Cour observe que l'article 48 de la loi du 22 avril 1999 dispose qu'entre autres les experts-comptables (et non les conseils fiscaux) peuvent exercer les activités professionnelles de comptable sans être inscrits auprès de l'I.P.C.F., auquel cas ils ne sont pas autorisés à porter le titre en question. Le libellé de cet article n'exclut pas que des experts-comptables soient inscrits au tableau de l'I.P.C.F. et portent le titre de comptable agréé ou de comptable-fiscaliste agréé sans renoncer à leur première qualité, et le libellé de l'article 19 n'exclut pas davantage que les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés (qui satisfont aux conditions) soient inscrits sur la liste des conseils fiscaux auprès de l'I.E.C.

Si, auparavant, les experts-comptables pouvaient encore être inscrits auprès de l'ancien Institut professionnel des comptables (I.P.C.) - même si les pièces produites par les parties révèlent que des mesures ont déjà été prises afin de supprimer progressivement ce cumul -, il découle actuellement de l'économie générale de la loi du 22 avril 1999 qu'il n'est plus possible de s'inscrire auprès de l'I.P.C.F. sans renoncer au titre d'expert-comptable. En effet, le régime de la loi entreprise serait tout à fait incohérent si, d'une part, l'article 19 de celle-ci devait être interprété en ce sens que les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés doivent renoncer à leur qualité s'ils veulent s'inscrire auprès de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux et si, d'autre part, l'article 48 devait être interprété en ce sens que les experts-comptables pourraient s'inscrire auprès de l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés sans devoir renoncer à leur qualité d'expert-comptable.

B.2.5. La Cour doit toutefois encore vérifier si la mesure contestée n'est pas disproportionnée à l'objectif du législateur.

La protection du titre de conseil fiscal ne porte pas atteinte à la protection de la profession et du titre de comptable agréé ou de comptable-fiscaliste agréé. Contrairement à ce qui a été fait pour les praticiens d'autres professions économiques indépendantes, il n'est pas accordé aux conseils fiscaux un monopole de leurs activités mais seulement la protection de leur titre. Les comptables agréés et comptables-fiscalistes agréés peuvent, comme les experts-comptables, exercer les activités de conseil fiscal énumérées à l'article 38 de la loi du 22 avril 1999 (l'article 49, dernier tiret, le prévoit d'ailleurs explicitement), sans toutefois pouvoir porter le titre de conseil fiscal ni faire usage d'une appellation susceptible de créer une confusion avec ce titre, de même que les experts-comptables qui exercent les activités professionnelles de comptable ne peuvent utiliser le titre y afférent de comptable agréé.

Il est vrai que les comptables agréés et comptables-fiscalistes agréés qui, pour le reste, pourraient prétendre à une agrément en qualité de conseil fiscal ne peuvent cumuler le bénéfice de la protection de ce titre avec leur première qualité, mais le fait est que le législateur a opté pour une intervention par étapes avec le maintien, dans une première phase, de deux instituts séparés et d'affiliations distinctes.

Il résulte de ce qui précède qu'il n'est pas disproportionné que les dispositions attaquées, dans l'interprétation donnée, empêchent que les comptables agréés et comptables-fiscalistes agréés qui optent pour la qualité de conseil fiscal puissent conserver leur ancienne qualité.

B.2.6. Les moyens ne peuvent être admis.

*Quant aux moyens dirigés contre les dispositions relatives à l'expérience professionnelle et aux diplômes requis*

B.3.1. Certaines des parties requérantes demandent l'annulation des dispositions de l'article 19, 3°, 4° et 5°, (affaire n° 1805) et/ou de l'article 60 (affaires n°s 1796, 1799, 1800 et 1805), qui sont libellées comme suit :

(article 19:) « L'Institut confère à une personne physique, à sa demande, la qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal si elle remplit les conditions suivantes :

[...]

3° Etre porteur d'un diplôme universitaire belge ou d'un diplôme belge de l'enseignement supérieur du niveau universitaire, délivré après quatre années d'études au moins dans une des disciplines que le Roi détermine, ou d'un diplôme de l'enseignement supérieur économique délivré par un établissement agréé à cet effet par le Roi, ou d'un diplôme de gradué, délivré par une école supérieure comprenant une section de sciences commerciales et de gestion d'un seul cycle ou satisfaisant aux conditions de diplôme et/ou d'expérience déterminées par le Roi. Les diplômes délivrés à l'étranger dans les mêmes disciplines sont admis moyennant la reconnaissance préalable de leur équivalence par l'autorité belge compétente. Le Roi peut autoriser le Conseil de l'Institut à admettre dans des cas individuels l'équivalence de diplômes délivrés à l'étranger.

4° Avoir accompli le stage organisé par le règlement de stage.

5° Avoir réussi un examen d'aptitude dont le programme, les conditions et le jury d'examen, adaptés aux qualités d'expert-comptable et de conseil fiscal et en valorisant le cas échéant l'expérience acquise en tant que membre de l'Institut, sont fixés par le Roi. »

(article 60, § 1<sup>er</sup> :) « Pour les périodes dont Il fixe la durée et qui au total ne peuvent excéder trois ans à partir de l'entrée en vigueur de la présente loi, le Roi peut sur la base de critères tenant compte des diplômes et/ou de l'expérience professionnelle du candidat, déterminer des conditions d'accès au titre de conseil fiscal qui dérogent aux dispositions de la présente loi. »

B.3.2. En exécution de l'article 60, § 1<sup>er</sup>, précité, l'article 2 de l'arrêté royal du 4 mai 1999 relatif à l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux dispose que :

« [...] les conditions prévues à l'article 19, 3°, 4° et 5°, de la loi ne sont pas exigées de toute personne qui fait acte de candidature dans les dix-huit mois à compter de l'entrée en vigueur de la loi et qui

- soit justifie avoir exercé pendant cinq années au moins des activités professionnelles impliquant l'acquisition d'une formation suffisante pour l'exercice des activités de conseil fiscal, telles qu'elles sont définies à l'article 38 de la loi et est inscrite sur la liste des experts-comptables visée à l'article 5 de la loi;

- soit justifie être porteur d'un diplôme visé à l'article 2 de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux, tel que modifié la dernière fois par l'arrêté royal du 4 mai 1999 et avoir exercé pendant cinq années au moins des activités professionnelles impliquant l'acquisition d'une formation suffisante pour l'exercice des activités de conseil fiscal, telles qu'elles sont définies à l'article 38 de la loi ».

B.3.3. Les parties requérantes s'estiment discriminées en tant que comptables agréés, en ce que la disposition transitoire de l'article 60 habilite le Roi à fixer des conditions d'accès au titre de conseil fiscal qui dérogent à la loi du 22 avril 1999 et qui prévoient que les experts-comptables doivent posséder soit un diplôme soit de l'expérience professionnelle, alors que d'autres catégories de personnes, comme les requérants, doivent posséder à la fois certains diplômes et de l'expérience professionnelle.

La partie requérante dans l'affaire n° 1805 souligne qu'une mesure transitoire avait été prévue autrefois, lors de la création de l'Institut des experts-comptables, en vertu de laquelle les personnes qui justifiaient de six années de pratique professionnelle étaient exemptées de toute condition de diplôme, en sorte qu'il y a des experts-comptables qui n'ont jamais dû produire un diplôme.

B.3.4. Le Conseil des ministres et l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux déclarent que la disposition législative litigieuse elle-même n'est pas discriminatoire et que les griefs sont en fait dirigés contre l'arrêté d'exécution du 4 mai 1999.

B.3.5. L'article 60 autorise le Roi à fixer, durant une période transitoire de trois ans au maximum, des conditions d'accès qui dérogent à la loi du 22 avril 1999, « sur la base de critères tenant compte des diplômes et/ou de l'expérience professionnelle du candidat ».

La Cour ne peut se prononcer sur des arrêtés d'exécution d'une loi mais elle peut, comme en l'espèce, apprécier si l'article 60 attaqué est discriminatoire en tant qu'il habilite le Roi à opérer la différence de traitement, dénoncée par les parties requérantes, entre les experts-comptables, qui peuvent obtenir le titre de conseil fiscal sur la seule base de l'expérience professionnelle, et les autres catégories de personnes, comme les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés, qui doivent disposer à cette fin à la fois de diplômes et d'une expérience professionnelle.

B.3.6. Ainsi qu'il a déjà été dit (B.2.4), le législateur a aligné le statut de conseil fiscal sur celui d'expert-comptable et le statut de comptable-fiscaliste agréé sur celui de comptable agréé, avec un institut et une affiliation propres pour chacun.

B.3.7. La différence de traitement basée sur la qualité d'expert-comptable, pour ce qui concerne les conditions d'accès durant la période transitoire, est objective et peut être raisonnablement justifiée, compte tenu de l'objectif précité du législateur consistant à aligner déjà l'une sur l'autre les professions d'expert-comptable et de conseil fiscal, davantage encore que les autres. Il convient d'observer, avec le Conseil des ministres, que les experts-comptables n'ont pu acquérir leur expérience professionnelle que sous la surveillance de l'Institut des experts-comptables absorbé par le nouvel institut (et donc dans le respect des règles applicables en matière d'exercice de la profession, notamment en ce qui concerne la déontologie et la formation permanente), seules les personnes qui justifiaient de six années d'expérience professionnelle au moment de la création de cet Institut étant dispensées des conditions de diplôme fixées pour les experts-comptables, ces personnes ayant acquis en outre, dans l'intervalle, quinze années d'expérience professionnelle en tant qu'expert-comptable.

Par ailleurs, il n'est pas disproportionné que le législateur, qui entendait garantir la qualité des praticiens et qui était en droit de faire fixer par le Roi les conditions d'accès au titre de conseil fiscal sur la base des diplômes et/ou de l'expérience professionnelle des candidats - ce qui n'est pas contesté -, puisse également faire imposer des conditions aussi bien de diplôme que d'expérience professionnelle durant une période transitoire et que, pour les experts-comptables uniquement, il n'ait pas fait prévoir des conditions de diplôme supplémentaires. La Cour observe que les conditions d'accès sont en tout état de cause plus favorables durant la période transitoire que sous le régime normal.

qui est le même pour les experts-comptables et pour les autres catégories professionnelles. Comme il a déjà été dit (B.2.5), la loi attaquée ne porte en tout cas pas atteinte à la protection de la profession et des titres de comptable agréé et de comptable-fiscaliste agréé et n'accorde aux conseils fiscaux aucun monopole quant à leurs activités mais protège seulement leur titre.

B.3.8. Les moyens ne peuvent être admis.

*Affaire n° 1802*

*Premier, quatrième et septième moyens*

B.4. Dans ces moyens, la partie requérante dans l'affaire n° 1802 formule divers griefs pris, il est vrai, de la violation du principe constitutionnel d'égalité mais dans lesquels il n'est pas exposé quelles sont les deux catégories de personnes qui doivent être comparées ni en quoi les dispositions attaquées dans ces moyens entraîneraient une différence de traitement qui serait discriminatoire.

Il convient de constater, avec le Conseil des ministres, que ces moyens sont obscurs et ne peuvent donc être examinés.

B.5. La partie requérante dans l'affaire n° 1802 demande l'annulation totale de la loi et, en ordre subsidiaire, l'annulation de certaines dispositions de celle-ci. Dès lors que seul le premier moyen est dirigé contre l'ensemble de la loi et que ce moyen n'est pas recevable, la Cour examine uniquement les dispositions qui suivent pour autant que des moyens recevables soient articulés à leur endroit.

*Deuxième moyen*

B.6.1. Selon ce moyen, les articles 18, 46, alinéa 2, et 58 violent les articles 10 et 11 de la Constitution « en tant que la dénomination de l'activité commerciale crée une confusion avec le titre de conseil fiscal ou avec le titre de comptable-fiscaliste » (première branche) et « en tant qu'un terme susceptible de prêter à confusion avec celui de comptable-fiscaliste agréé peut donner lieu à une peine d'emprisonnement, alors qu'un terme prêtant à confusion avec celui de conseil fiscal n'est pas puni d'une peine d'emprisonnement » (deuxième branche).

B.6.2. L'article 18 de la loi du 22 avril 1999 dispose :

« Hormis les personnes ayant la qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal, nul ne peut faire usage d'un terme susceptible de créer une confusion avec le titre d'expert-comptable ou de conseil fiscal. »

L'article 46, alinéa 2, dispose :

« Nul ne peut en outre porter le titre professionnel de 'comptable-fiscaliste agréé' ou de 'comptable fiscaliste stagiaire', ou tout autre titre susceptible de créer une confusion, s'il n'est comptable agréé et s'il n'est inscrit au tableau des 'comptables-fiscalistes agréés', ou sur la liste des 'comptables-fiscalistes stagiaires' tenus par l'Institut professionnel. »

L'article 58, alinéas 1<sup>er</sup> et 2, dispose :

« Celui qui s'attribue publiquement et sans titre la qualification d'expert-comptable ou de conseil fiscal, ou qui contrevient aux articles 16, 17, 18 et 37 est puni d'une amende de 200 francs à 1 000 francs.

Les articles 10, 12 et 13 de la loi-cadre du 1<sup>er</sup> mars 1976 réglementant la protection du titre professionnel et l'exercice des professions intellectuelles prestataires de services sont d'application aux comptables agréés et aux comptables-fiscalistes agréés. »

L'article 10 de la loi-cadre précitée du 1<sup>er</sup> mars 1976 punit d'un emprisonnement de huit jours à trois mois et d'une amende de 200 à 2.000 francs ou d'une de ces peines seulement celui qui, sans y être autorisé, se sera attribué publiquement un titre professionnel protégé sur la base de cette loi.

B.6.3. C'est au législateur qu'il appartient d'apprécier s'il y a lieu de protéger l'exercice de certaines professions et de réserver l'usage de titres professionnels aux personnes qui exercent ces professions conformément à la réglementation de celles-ci.

Le législateur, qui était en droit de protéger les titres de conseil fiscal et de comptable-fiscaliste, a défini respectivement, dans les articles 38 et 49, les fonctions de conseil fiscal et de comptable. Il a créé des instituts professionnels qui veillent au bon accomplissement de la profession par des spécialistes et qui vérifient s'il est satisfait à toutes les conditions d'accès (notamment en matière de diplômes, de stage et d'examen d'aptitude).

Le législateur a ainsi fixé les critères qui permettent d'opérer une distinction objective entre les praticiens d'une profession qui peuvent porter le titre protégé et les personnes qui ne le peuvent pas. Cette distinction contribue à la réalisation de l'objectif consistant à garantir un service de qualité à ceux qui font appel aux professionnels concernés. Il n'est pas disproportionné de rendre cette protection contraignante en punissant ceux qui s'attribuent irrégulièrement en public un titre professionnel protégé ou qui font usage d'une appellation susceptible de créer la confusion. Il appartient aux instituts professionnels et, en cas de poursuite, au juge pénal d'apprécier de manière objective si l'appellation dont il est concrètement fait usage est de nature à engendrer la confusion avec le titre protégé.

La première branche du moyen n'est pas fondée.

B.6.4.1. Il échet de constater, avec la partie requérante (deuxième branche du moyen), qu'il existe une différence, en ce qui concerne la sanction, entre, d'une part, l'usurpation de la qualité d'expert-comptable ou de conseil fiscal, qui est sanctionnée d'une amende de 200 à 1.000 francs, et, d'autre part, l'usurpation d'un titre professionnel protégé en application de la loi-cadre du 1<sup>er</sup> mars 1976, et en particulier celui de comptable agréé ou de comptable-fiscaliste agréé, qui peut être sanctionnée tant par des peines d'emprisonnement correctionnelles de huit jours à trois mois que par des amendes de 200 à 2.000 francs ou par l'une de ces peines seulement.

Ainsi qu'il a déjà été dit (B.2.4), le législateur a aligné le statut de conseil fiscal sur celui des experts-comptables et le statut des comptables-fiscalistes agréés sur celui des comptables agréés. La disposition pénale de l'article 58, alinéa 1<sup>er</sup>, constitue, *mutatis mutandis*, la reprise de l'article 95 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat d'entreprises, qui concerne également les experts-comptables, tandis que l'article 58, alinéa 2, fait référence à la loi-cadre du 1<sup>er</sup> mars 1976 (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1923/1, p. 21).

B.6.4.2. L'appréciation du caractère plus ou moins grave d'une infraction et de la sévérité avec laquelle cette infraction peut être punie relève du jugement d'opportunité qui appartient au législateur. La Cour épiéterait sur le domaine réservé au législateur si, en s'interrogeant sur la justification des différences qui existent entre les nombreux textes législatifs portant des sanctions pénales, elle émettait chaque fois une appréciation sur la base d'un jugement de valeur concernant le caractère répréhensible des faits en cause par rapport à d'autres faits punissables. S'agissant de l'échelle des peines, l'appréciation de la Cour doit se limiter aux cas dans lesquels le choix du législateur contient une incohérence telle qu'elle aboutit à une différence de traitement manifestement déraisonnable d'infractions comparables.

Dans le cas d'espèce, il s'agit de réprimer l'usurpation des titres professionnels de comptable agréé ou de comptable-fiscaliste agréé, d'une part, et de ceux d'expert-comptable ou de conseil fiscal, d'autre part. Ces faits peuvent être comparés de façon suffisamment pertinente en ce qui concerne l'échelle des peines.

Le Conseil des ministres n'explique pas - et la Cour n'aperçoit pas - pourquoi il existe, en l'espèce, une différence de degré aussi sensible entre les peines attachées à la protection de titres professionnels forts proches. Il est manifestement déraisonnable de punir l'usurpation du titre de comptable agréé ou de comptable-fiscaliste agréé non seulement d'une amende mais également de peines d'emprisonnement correctionnel, alors que l'usurpation du titre d'expert-comptable ou de conseil fiscal n'est punissable que d'une amende de maximum 1.000 francs.

Confrontée à une différence de traitement aussi manifestement injustifiée, la Cour ne peut que constater la violation des articles 10 et 11 de la Constitution. Toutefois, il ne se justifierait pas que l'annulation des dispositions attaquées aboutisse à ce que l'usurpation de l'un ou de l'autre titre professionnel ne soit plus punissable, dans l'attente de l'intervention du législateur.

B.6.4.3. Il y a lieu d'annuler, dans l'article 58 de la loi attaquée, la référence à l'article 10 de la loi du 1<sup>er</sup> mars 1976 en tant que cette disposition permet de réprimer l'infraction en cause par une peine plus lourde qu'une amende de 1.000 francs.

#### *Troisième moyen*

B.7.1. Ce moyen peut être compris en ce sens qu'il dénonce la violation des articles 10 et 11 de la Constitution par les articles 2 et 43, en ce que ceux-ci créent, d'une part, un Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux et, d'autre part, un Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés, tandis qu'il n'est pas créé d'institution séparée sur la base de la loi-cadre du 1<sup>er</sup> mars 1976 réglementant la protection du titre professionnel et l'exercice des professions intellectuelles prestataires de services.

B.7.2. Le choix du législateur d'introduire une réglementation sous la forme d'une loi nouvelle plutôt qu'en modifiant des réglementations existantes n'est pas discriminatoire en soi.

La loi-cadre du 1<sup>er</sup> mars 1976 habilite le Roi à régler la protection du titre professionnel et de l'exercice d'une profession intellectuelle prestataire de services à la demande d'une ou de plusieurs fédérations professionnelles intéressées et d'au moins deux fédérations nationales interprofessionnelles, ce qui a notamment eu lieu, en faveur des comptables, par l'arrêté royal du 19 mai 1992.

Le législateur n'était pas tenu d'attendre une éventuelle protection du titre de conseil fiscal sur la base de la loi-cadre du 1<sup>er</sup> mars 1976, ni de laisser au Roi le soin d'adapter la protection du titre professionnel et de l'exercice de la profession de comptable (arrêté royal du 19 mai 1992) en faveur des comptables-fiscalistes agréés. C'est d'ailleurs pour des raisons de sécurité juridique qu'il a renoncé à l'idée d'apporter les modifications concernant les comptables par le biais de l'arrêté royal précité (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1923/1, pp. 44 et s. et 68).

Il ne semble pas discriminatoire de ne pas créer une institution distincte sur la base de la loi-cadre du 1<sup>er</sup> mars 1976.

B.7.3. Le moyen ne peut être admis.

#### *Cinquième moyen*

B.8.1. Selon ce moyen, l'article 19, 6°, viole les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il impose au conseil fiscal de prêter serment alors qu'il n'existe pas de disposition semblable pour les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés.

B.8.2. Il échet de constater, avec le Conseil des ministres, que le requérant dans l'affaire n° 1802 semble se plaindre plutôt de l'absence d'une disposition qui imposerait le serment aux comptables que de l'article 19, 6°, attaqué, de la loi du 22 avril 1999, dont le requérant ne démontre pas qu'il aurait un intérêt à son annulation.

B.8.3. Le recours sur ce point n'est pas recevable.

#### *Sixième moyen*

B.9.1. Dans ce moyen, le requérant se plaint de ce que les comptables-fiscalistes seraient discriminés parce que l'article 50, § 1<sup>er</sup>, 1°, de la loi du 22 avril 1999 les oblige à faire couvrir leur responsabilité civile professionnelle par une assurance, alors qu'il n'existe aucune obligation semblable pour les conseils fiscaux.

B.9.2. Il échet de constater, avec le Conseil des ministres, que le moyen n'est pas fondé, étant donné que les experts-comptables externes et les conseils fiscaux externes sont également tenus de faire couvrir leur responsabilité civile professionnelle par une assurance (article 33).

B.9.3. En tant que la partie requérante dénonce dans son mémoire en réponse le fait que les praticiens internes ne sont pas tenus à la même obligation d'assurance que les praticiens externes, elle invoque une nouvelle comparaison et donc un moyen nouveau, qui ne pourrait être formulé que dans l'hypothèse prévue par l'article 85 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

B.9.4. Le sixième moyen ne peut être accueilli.

#### *Huitième moyen*

B.10.1. Selon ce moyen, les articles 10 et 11 de la Constitution sont violés en ce que l'article 52, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, de la loi du 22 avril 1999 accorde aux candidats comptables-fiscalistes un délai de six mois pour demander leur inscription, sous le régime transitoire, contrairement à l'article 60, § 1<sup>er</sup>, qui accorde aux candidats conseils fiscaux un délai plus long (première branche).

Les articles 10 et 11 de la Constitution seraient en outre violés (deuxième branche) « en tant que les dispositions entreprises ne prévoient pas en faveur des conseils fiscaux les mêmes dispositions transitoires souples que celles qui avaient été prévues autrefois en faveur des experts-comptables [...] » et aussi en tant qu'elles ne prévoient pas « en faveur des comptables-fiscalistes les mêmes dispositions transitoires souples que celles prévues autrefois pour les comptables [...] ».

B.10.2. Les candidats conseils fiscaux et les candidats comptables-fiscalistes peuvent objectivement être distingués et il est raisonnablement justifié de prévoir un régime transitoire plus long pour les candidats conseils fiscaux, étant donné que la profession de conseil fiscal est réglementée pour la première fois, alors que le régime transitoire prévu à l'article 52 attaqué s'applique exclusivement aux personnes qui ont déjà été agréées auparavant en tant que comptables.

Le délai de six mois accordé pour demander une inscription par lettre recommandée à la poste n'est pas exagérément court pour les candidats comptables-fiscalistes, qui sont déjà membres d'un institut professionnel et exercent une profession réglementée.

B.10.3. Dans une seconde branche de ce moyen, la partie requérante dénonce le fait qu'il n'est pas prévu, cette fois, les mêmes mesures transitoires souples que celles qui étaient en vigueur à l'époque pour les experts-comptables et les comptables.

Les comparaisons que la partie requérante opère entre les régimes transitoires des anciennes réglementations protégeant les professions d'expert-comptable et de comptable agréé et ceux prévus par la loi attaquée en ce qui concerne les conseils fiscaux et les comptables-fiscalistes agréés ne sont pas pertinentes. En effet, ces comparaisons portent sur des situations qui sont régies par des dispositions applicables à des moments différents; ces comparaisons ne sont pas de celles qui doivent être examinées - sans quoi toute modification de la législation serait impossible - pour vérifier si les dispositions en cause sont compatibles avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.10.4. Le moyen ne peut être admis.

*Neuvième moyen*

B.11.1. Selon ce moyen, les articles 38, 49 et 50, § 3, de la loi du 22 avril 1999 violent les articles 10 et 11 de la Constitution. Le requérant affirme que les nouvelles dispositions exigent du candidat comptable-fiscaliste une expérience professionnelle et un stage, alors que « autrefois, en matière de fiscalité, il ne fallait produire aucune attestation ». Il fait observer à cet égard que les experts-comptables ne donnent des avis en matière fiscale qu'à titre accessoire.

B.11.2. En tant que le moyen établit une comparaison avec une situation antérieure à la loi attaquée, il peut être renvoyé à la réponse formulée à propos du huitième moyen (B.10.3). Pour le surplus, le moyen est trop obscur pour qu'il soit possible d'y répondre.

B.11.3. Le moyen ne peut être admis.

Par ces motifs,

la Cour

- annule, dans l'article 58 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, la référence à l'article 10 de la loi du 1<sup>er</sup> mars 1976 en tant que cette disposition permet de réprimer l'infraction en cause par une peine plus lourde qu'une amende de 1.000 francs;

- rejette les recours pour le surplus.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 25 janvier 2001.

Le greffier,

L. Potoms.

Le président,

G. De Baets.

#### SCHIEDSHOF

D. 2001 — 435

[C – 2001/21068]

#### Urteil Nr. 5/2001 vom 25. Januar 2001

Geschäftsverzeichnisnummern 1796, 1798, 1799, 1800, 1801, 1802 und 1805

*In Sachen:* Klagen auf völlige oder teilweise Nichtigerklärung des Gesetzes vom 22. April 1999 über die Berufe im Buchführungs- und Steuerwesen, erhoben von S. Artois und anderen.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden G. De Baets und M. Melchior, und den Richtern L. François, J. Delruelle, A. Arts, R. Henneuse und M. Bossuyt, unter Assistenz des Kanzlers L. Potoms, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden G. De Baets,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

I. *Gegenstand der Klagen*

a. Mit Klageschriften, die dem Hof mit am 8. und 9. November 1999 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen zugesandt wurden und am 9. und 10. November 1999 in der Kanzlei eingegangen sind, wurde Klage auf teilweise Nichtigerklärung des Gesetzes vom 22. April 1999 über die Berufe im Buchführungs- und Steuerwesen (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 11. Mai 1999, zweite Ausgabe) erhoben von S. Artois, wohnhaft in 2980 Zoersel, Boogstraat 11 (Rechtssache Nr. 1796), J. Lejeune, wohnhaft in 4000 Lüttich, Quai Saint-Léonard 16/C, Bk. 011 (Rechtssache Nr. 1798), M. De Muynck, wohnhaft in 8370 Blankenberge, L. Van Audenaerdestraat 7 (Rechtssache Nr. 1799), M. De Paepe, wohnhaft in 9860 Oosterzele, Houte 131 (Rechtssache Nr. 1800), L. Coninx, wohnhaft in 3000 Löwen, Dagobertstraat 32, E. De Meyer, wohnhaft in 9550 Sint-Antelinks, Kauwstraat 106, L. Vercammen, wohnhaft in 3320 Hoegaarden, Altenaken 16, und K. De Tremerie, wohnhaft in 9550 Sint-Lievens-Esse, Zavelstraat 75 (Rechtssache Nr. 1801), und B. Claus, wohnhaft in 9880 Aalter, Lentakkerstraat 6, Bk. C (Rechtssache Nr. 1802).

b. Mit einer Klageschrift, die dem Hof mit am 9. November 1999 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 15. November 1999 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob J. Decock, wohnhaft in 8510 Kortrijk-Rollegem, Schreiboornstraat 69, Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 19 Nrn. 3, 4 und 5 und 60 § 1 des Gesetzes vom 22. April 1999 über die Berufe im Buchführungs- und Steuerwesen (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 11. Mai 1999, zweite Ausgabe).

Die Klage auf einstweilige Aufhebung derselben Gesetzesbestimmungen wurde durch das Urteil Nr. 140/99 vom 22. Dezember 1999, das im *Belgischen Staatsblatt* vom 22. Februar 2000 veröffentlicht wurde, zurückgewiesen.

Diese Rechtssache wurde unter der Nummer 1805 ins Geschäftsverzeichnis des Hofes eingetragen.

II. *Verfahren*

a. *Rechtssachen Nrn. 1796, 1798, 1799, 1800, 1801 und 1802*

Durch Anordnungen vom 9. und 10. November 1999 hat der amtierende Vorsitzende gemäß den Artikeln 58 und 59 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof die Richter der jeweiligen Besetzungen bestimmt.

Die referierenden Richter haben Artikel 71 bzw. 72 des organisierenden Gesetzes in den jeweiligen Rechtssachen nicht für anwendbar erachtet.

Durch Anordnung vom 25. November 1999 hat der Hof die Rechtssachen verbunden.

Die Klagen wurden gemäß Artikel 76 des organisierenden Gesetzes mit am 26. November 1999 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert; mit denselben Briefen wurde die Verbindungsanordnung notifiziert.

Die durch Artikel 74 des organisierenden Gesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 11. Januar 2000.

b. *Rechtssache Nr. 1805*

Durch Anordnung vom 15. November 1999 hat der amtierende Vorsitzende gemäß den Artikeln 58 und 59 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof die Richter der Besetzung bestimmt.

Die referierenden Richter haben Artikel 71 bzw. 72 des organisierenden Gesetzes im vorliegenden Fall nicht für anwendbar erachtet.

Die Klage wurde gemäß Artikel 76 des organisierenden Gesetzes mit am 24. November 1999 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Durch Anordnung vom 24. November 1999 hat der amtierende Vorsitzende die Besetzung um den Richter M. Bossuyt ergänzt und den gesetzmäßig verhinderten Richter E. Cerexhe durch den Richter L. François ersetzt.

Die durch Artikel 74 des organisierenden Gesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 4. Dezember 1999.

Der Ministerrat, Wetstraat 16, 1000 Brüssel, hat mit am 7. Januar 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief einen Schriftsatz eingereicht.

*c. Verbundene Rechtssachen*

Durch Anordnung vom 13. Januar 2000 hat der Hof die Rechtssache Nr. 1805 mit den bereits verbundenen Rechtssachen Nrn. 1796, 1798, 1799, 1800, 1801 und 1802 verbunden.

Schriftsätze wurden eingereicht von

- dem Ministerrat, Wetstraat 16, 1000 Brüssel, mit am 7. Januar 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- dem Institut der Buchprüfer und Steuerberater, mit Sitz in 1050 Brüssel, Livornostraat 41, mit am 9. Februar 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief.

Diese Schriftsätze wurden gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes mit am 31. Mai 2000 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Durch Anordnungen vom 22. und 26. Juni 2000 hat der amtierende Vorsitzende auf Antrag der klagenden Parteien in den Rechtssachen Nrn. 1796, 1798, 1799, 1800 und 1801 die für die Einreichung eines Erwidierungsschriftsatzes vorgesehene Frist bis zum 3. August 2000 verlängert.

Diese Anordnungen wurden den klagenden Parteien in den Rechtssachen Nrn. 1796, 1798, 1799, 1800 und 1801 mit am 23. und 27. Juni 2000 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Erwidierungsschriftsätze wurden eingereicht von

- dem Institut der Buchprüfer und Steuerberater, mit am 28. Juni 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- J. Decock, mit am 28. Juni 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- B. Claus, mit am 4. Juli 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- J. Lejeune, mit am 29. August 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- S. Artois, mit am 30. August 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- M. De Muynck, mit am 31. August 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- M. De Paepe, mit am 31. August 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- L. Coninx und anderen, mit am 31. August 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief.

Durch Anordnungen vom 27. April 2000 und vom 26. Oktober 2000 hat der Hof die für die Urteilsfällung vorgesehene Frist bis zum 8. November 2000 bzw. 8. Mai 2001 verlängert.

Durch Anordnung vom 22. November 2000 hat der Hof die Rechtssachen für verhandlungsreif erklärt und den Sitzungstermin auf den 13. Dezember 2000 anberaumt, nachdem er die Parteien aufgefordert hat,

- da sich einerseits aus den angefochtenen Bestimmungen, so wie sie vom Ministerrat und vom Institut der Buchprüfer und Steuerberater ausgelegt werden, ergibt, daß die zugelassenen Buchhalter und Buchhalter-Steuersachverständigen, die die Eigenschaft als Steuerberater erwerben möchten, auf ihren erstgenannten Titel verzichten müssen, während Buchprüfer ihren Titel beibehalten können, wenn sie auch die Eigenschaft als Steuerberater erwerben, und andererseits das Gesetz vom 22. April 1999 (Artikel 48) nicht auszuschließen scheint, daß Buchprüfer als Mitglied des Berufsinstituts der zugelassenen Buchhalter und Steuersachverständigen (I.P.C.F.) aufgenommen werden können, ohne auf ihre Eigenschaft als Buchprüfer zu verzichten,

- sich auf der Sitzung mündlich zu der Frage zu äußern, ob Buchprüfer in die Liste des I.P.C.F. eingetragen werden können und - bejahendenfalls - ob sie in diesem Fall die Titel als Buchprüfer und als zugelassener Buchhalter kumulieren dürfen, wobei die eventuellen Schriftstücke (keine Ergänzungsschriftsätze) der Parteien zur Unterstützung ihres Standpunktes spätestens drei Tage vor der Sitzung den übrigen Parteien zu übermitteln sind, da sie widrigenfalls nicht vom Hof berücksichtigt werden können.

In derselben Anordnung hat der Hof festgestellt, daß der gesetzmäßig verhinderte Richter E. Cerexhe als Mitglied der Besetzung durch den Richter R. Henneuse ersetzt wird.

Die Anordnung wurde den Parteien und deren Rechtsanwältinnen mit am 23. November 2000 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Dem Hof wurden von K. De Tremerie am 6. Dezember 2000 und von J. Lejeune sowie vom Institut der Buchprüfer und Steuerberater mit am 8. Dezember 2000 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen Schriftstücke übermittelt.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 13. Dezember 2000

- erschienen

- . RÄin C. Vanderkerken, in Hasselt zugelassen, für S. Artois,
- . RÄin C. Matthijs, in Kortrijk zugelassen, für J. Decock und P. De Paepe,
- . J. Lejeune, L. Coninx und B. Claus, persönlich,
- . RA P. Peeters, in Brüssel zugelassen, für den Ministerrat,
- . RA M. Lebbe, in Brüssel zugelassen, für das Institut der Buchprüfer und Steuerberater,

- haben die referierenden Richter A. Arts und J. Delruelle Bericht erstattet,

- wurden die vorgeannten Parteien angehört,

- wurden die Rechtssachen zur Beratung gestellt.

Das Verfahren wurde gemäß den Artikeln 62 ff. des organisierenden Gesetzes, die sich auf den Sprachgebrauch vor dem Hof beziehen, geführt.

*III. In rechtlicher Beziehung*

- A -

*In bezug auf die Zulässigkeit und den Gegenstand der Klagen*

A.1.1. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1796, der auf seine Eigenschaften als zugelassener Buchhalter-Steuersachverständiger und als Inhaber des Diploms der Ausbildung zum Betriebsleiter, ausgestellt für den Beruf als Steuerberater, hinweist, beantragt die Nichtigerklärung der Artikel 16 bis 33 und von Artikel 60 des Gesetzes vom 22. April 1999.

A.1.2. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1798 beantragt als Steuerexperte die Nichtigerklärung von Artikel 60 des Gesetzes vom 22. April 1999 sowie der Bestimmungen dieses Gesetzes, die die zugelassenen Buchhalter von der Liste der Steuerberater ausschließen würden.

A.1.3. Die klagenden Parteien in den Rechtssachen Nrn. 1799 und 1800 verweisen auf ihre Eigenschaft als zugelassener Buchhalter beziehungsweise zugelassener Buchhalter-Steuersachverständiger. Sie beantragen die Nichtigerklärung der Artikel 16 bis 33, «insbesondere von Artikel 19», sowie von Artikel 60 des Gesetzes vom 22. April 1999.

A.1.4. Die vier klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 1801 sind alle zugelassene Buchhalter. Sie beantragen die Nichtigerklärung der Artikel 16 bis 33, «insbesondere von Artikel 19», des Gesetzes vom 22. April 1999.

A.1.5. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1802 beruft sich auf seine Eigenschaft als Steuerberater, der im Handelsregister Gent für den Tätigkeitsbereich «Beratungsbüro für Steuer- und Sozialangelegenheiten» eingetragen sei.

Er fordere die Nichtigerklärung des gesamten Gesetzes oder der Artikel 2, 6, 18, 19 Nrn. 3 bis 6, 38, 43, 46 Absatz 2, 49, 50 § 1 Nrn. 1 und 3 und § 3, 52 § 1 Absatz 2, 53, 58 Absatz 2, 59 und 60 § 1.

A.1.6. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 1805 sei Inhaber des Diploms der Ausbildung zum Betriebsleiter, ausgestellt für den Beruf als Steuerberater, und erklärt, seit 1987 als Steuerberaterin und Geschäftsführerin der Fa. Fiscaliteit Van As G GmbH tätig zu sein. Sie fordere die Nichtigerklärung der Artikel 19 Nrn. 3, 4 und 5 und 60 § 1 des Gesetzes vom 22. April 1999.

A.2.1. Nach Darlegung des Ministerrates sei die Klage in der Rechtssache Nr. 1802 nicht zulässig.

Der Ministerrat führt an, daß der Kläger in dieser Rechtssache nicht unter Beweis stelle, daß die angefochtenen Bestimmungen ihm einen Nachteil entstehen lassen könnten; folglich weise er nicht das rechtlich erforderliche Interesse nach.

Der Ministerrat führt außerdem an, daß die Klagegründe undeutlich seien.

A.2.2. Nach Darlegung der klagenden Partei in der Rechtssache Nr. 1802 obliege es dem Ministerrat, seine Behauptungen zu beweisen, und weise der Ministerrat nicht nach, daß die angefochtene Norm sich nicht nachteilig auf sie auswirke.

Der Kläger zählt eine Reihe von Fakten auf. Er sei nicht durch das Berufsinstitut der Buchhalter (I.P.C.) zugelassen, und seine Eintragung sei 1996 wegen Nichtzahlung des Mitgliedsbeitrags gestrichen worden. Eine Klage gegen den Kläger wegen der ungesetzlichen Ausübung des Berufes als Buchhalter sei zu den Akten gelegt worden. «Um den Titel als Steuerberater zu tragen, muß der Kläger nun entweder im Besitz des Universitätsdiploms oder eines Diploms des Hochschulunterrichtes von Universitätsniveau sein und muß ihm durch das Institut der Buchprüfer und Steuerberater (I.E.C.) diese Eigenschaft verliehen worden sein. Der Kläger besitzt diese Diplome jedoch nicht und wird sie angesichts seines Alters (59 Jahre) wahrscheinlich nie mehr erhalten.»

Er verweist ferner auf die präjudizielle Frage, die unter Nr. 1808 eingetragen sei, und betrachtet es als selbstverständlich, daß die angefochtenen Normen ihn in ungünstigem Sinne betreffen.

In bezug auf die Einrede wegen mangelnder Deutlichkeit der Klagegründe führt er an, daß der Ministerrat ihn nicht daran gehindert habe, seine Verteidigungsmittel vorzubringen und daß den Ministerrat nichts daran hindere, Erläuterungen anzufordern.

*In bezug auf die Intervention des Instituts der Buchprüfer und Steuerberater*

A.3. Das Institut der Buchprüfer und Steuerberater (nachstehend auch: I.E.C.) hat einen Interventionsschriftsatz und einen Erwidierungsschriftsatz eingereicht. Das I.E.C. möchte zur Verteidigung gegen die Klagen in den Rechtssachen Nrn. 1796, 1798, 1799, 1800, 1801 und 1802 intervenieren.

Um sein Interesse an der Intervention zu untermauern, führt das Institut an, es stehe eindeutig fest, daß eine teilweise Nichtigerklärung des Gesetzes vom 22. April 1999 seine Lage und seine Aufgabe beeinflussen könne, insbesondere unter Berücksichtigung seines Auftrags, den Titel als Steuerberater denjenigen zu verleihen, die die gesetzlichen Bedingungen erfüllen.

*In bezug auf die Klagegründe gegen die Bestimmungen, die dem gleichzeitigen Tragen des Titels als Steuerberater und als zugelassener Buchhalter oder als zugelassener Buchhalter-Steuersachverständiger im Wege stehen*

A.4.1. Verschiedene klagende Parteien beantragen die Nichtigerklärung der Artikel 16 bis 33, insbesondere von Artikel 19 des Gesetzes vom 22. April 1999, insofern diese Bestimmungen so zu verstehen seien, daß die zugelassenen Buchhalter nicht den Schutz des Titels als Steuerberater erhalten könnten, ohne auf ihre Anerkennung als Buchhalter zu verzichten.

A.4.2.1. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1796 führt in einem ersten Klagegrund einen Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung an.

Er bemängelt, daß die angefochtenen Bestimmungen in der Auslegung durch das I.E.C. das Tragen des Titels und die Ausübung des Berufes als Steuerberater mit gleichzeitigem Tragen eines anderen Titels den Buchprüfern vorbehalten, unter Ausschluß aller anderen Titel, insbesondere derjenigen als zugelassener Buchhalter oder zugelassener Buchhalter-Steuersachverständiger, und daß es daher den Buchhaltern nicht möglich sei, die Eigenschaft als Steuerberater zu erlangen, ohne auf ihre Eigenschaft als Buchhalter zu verzichten.

Nach Darlegung des Klägers in der Rechtssache Nr. 1796 werde somit zwischen zwei Kategorien von Personen, die sich in der gleichen Lage befänden, unterschieden, obwohl hierfür keine objektive und vernünftige Rechtfertigung bestehe angesichts der Zielsetzung des Gesetzes vom 22. April 1999. Dieses Gesetz bezwecke den Schutz der Steuerpflichtigen, indem der Steuerberuf geregelt und dessen Ausübung einer qualitativen und berufsethischen Aufsicht durch das Institut der Buchprüfer und Steuerberater unterworfen werde. Das Ausschließen der Buchhalter sowie der Buchhalter-Steuersachverständigen diene diesem Ziel nicht, und es gebe daher keinen vernünftigen Zusammenhang der Verhältnismäßigkeit zwischen dieser Zielsetzung und dieser Maßnahme.

A.4.2.2. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1798 führt in einem zweiten Klagegrund aus ähnlichen Gründen einen Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung an, insofern aus den angefochtenen Bestimmungen in deren Auslegung durch das I.E.C. hervorgehe, daß ein Buchhalter, der sich um die Eigenschaft als Steuerberater bewerbe, nicht auf seinen Titel als zugelassener Buchhalter verzichten müsse. «Diese Auslegung [...] ist diskriminierend, denn ein Steuerberater kann Buchhaltungstätigkeiten ausüben, wenn er auch Buchprüfer ist, aber nicht dann, wenn er Buchhalter ist.»

A.4.2.3. Die klagenden Parteien in den Rechtssachen Nrn. 1799 und 1800 führen in einem ersten Klagegrund die gleichen Beschwerden an wie sie im ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 1796 angeführt werden, jedoch insbesondere gegen Artikel 19 des Gesetzes vom 22. April 1999.

A.4.2.4. Im einzigen Klagegrund in der Rechtssache Nr. 1801 werden die gleichen Beschwerden angeführt.

A.4.3. Nach Auffassung des Ministerrates habe der Gesetzgeber eindeutig die Absicht gehabt, einen besonderen Beruf des Steuerberaters vorzusehen, dessen Titel geschützt worden sei, um die Steuerpflichtigen besser zu schützen.

Mit dieser Zielsetzung habe der Gesetzgeber die Buchhalter vor die Wahl stellen können, entweder die Eintragung als Buchhalter-Steuersachverständiger oder als Steuerberater zu beantragen, ohne noch selbständige Tätigkeiten als Buchhalter ausüben zu dürfen. Im ersten Fall sei es für den Steuerpflichtigen deutlich, daß der Dienstleistungserbringer grundsätzlich ein Buchhalter sei, der sich auch mit Steuerangelegenheiten befasse. Im zweiten Fall wisse der Steuerpflichtige, daß es sich um eine Person handle, die sich mit den in Artikel 38 des Gesetzes vom 22. April 1999 beschriebenen Aufgaben des Steuerberaters beschäftige.

Nach Auffassung des Ministerrates sei diese Maßnahme nicht unverhältnismäßig im Vergleich zur Zielsetzung, nämlich dem Schutz der Steuerpflichtigen. Die Buchhalter-Steuersachverständigen oder selbst die Buchhalter dürften jedoch die Tätigkeiten als Steuerberater weiterhin ausüben. Sie dürften lediglich den Titel als Steuerberater nicht mehr tragen.

Hilfsweise bemerkt der Ministerrat, daß auch eine weitergehende Vereinheitlichung der Dienstleistungsberufe in den Bereichen Buchhaltung und Steuerwesen angestrebt werde. Mit dem Gesetz vom 22. April 1999 sei außerdem ein «institutsübergreifender Ausschuß» eingesetzt worden, der die Vereinheitlichung der verschiedenen Institute werde erörtern können. Der Gesetzgeber habe sich also für eine allmähliche Aufhebung der Unterschiede zwischen den buchhalterischen und steuerlichen Berufen entschieden.

A.4.4. Nach Darlegung des Klägers in der Rechtssache Nr. 1796 beruhe der Standpunkt des Ministerrates, daß die gleichzeitige Mitgliedschaft im I.E.C. und im Berufsinstitut der zugelassenen Buchhalter und Steuersachverständigen (nachstehend auch: I.P.C.F.) nicht erlaubt sei, auf einer Auslegung, die nicht auf dem Gesetzestext beruhe.

Angesichts dessen, daß der Gesetzgeber eine Vereinheitlichung aller Institute anstrebe, sei es logisch, das Gesetz so auszulegen, daß eine gleichzeitige Mitgliedschaft sehr wohl möglich sei. Da das Gesetz nach Darlegung des Ministerrates nur die Verwendung des Titels als Steuerberater regle und nicht die Ausübung der Tätigkeiten als Steuerberater, sei es nach Auffassung des Klägers auch logisch, die zugelassenen Buchhalter, die die Bedingungen erfüllten, zur Mitgliedschaft im I.E.C. zuzulassen.

Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1796 bemerkt, daß im Unterschied zu den Berufen, in denen Unvereinbarkeiten gelten würden, kein Interessenkonflikt in der gleichzeitigen Ausübung der Berufe als zugelassener Buchhalter und Steuerberater bestehe. Ein zugelassener Buchhalter, der die Zulassung zum Tragen des Titels als Steuerberater beantrage, bekunde den Willen, sich an die berufsethischen Verpflichtungen sowohl des I.E.C. als auch des I.P.C.F. zu halten. Die *ratio legis*, die eine Unvereinbarkeit notwendig machen würde, liege in diesem Falle nicht vor.

Die Auslegung des I.E.C., wonach nur die Buchprüfer ihren Titel mit demjenigen als Steuerberater kombinieren könnten, sei gegenüber den zugelassenen Buchhaltern diskriminierend. In dieser Auslegung könnten die zugelassenen Buchhalter nur noch eine Anerkennung als «Steuersachverständiger» erhalten, was einen geringeren Bereich abdecke als denjenigen des Steuerberaters.

Nach Darlegung des Klägers führe die heutige Regelung paradoxerweise dazu, daß ein Steuerpflichtiger, der sich an einen zugelassenen Buchhalter wende, zwar die Dienstleistungen eines Steuerberaters erhalten könne, jedoch nicht den Schutz, der mit der Dienstleistung durch einen Inhaber des Titels als Steuerberater einhergehe. Der Gesetzgeber entziehe den zugelassenen Buchhaltern das Recht, ihrer Kundschaft durch Führen des Titels als Steuerberater kundzutun, daß ihre Dienstleistung unter den Bedingungen erbracht werde, die den Steuerpflichtigen eine qualitative und berufsethische Aufsicht gewährleisten.

Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1796 schlußfolgert, daß es diskriminierend sein würde, wenn nicht die Absicht bestanden hätte, die Steuerpflichtigen zu schützen, sondern den Buchprüfern ein Monopol auf dem Gebiet der Steuerberatung zu erteilen.

A.4.5. Die klagenden Parteien in den Rechtssachen Nrn. 1799 und 1800 schließen sich in ihrem Erwidierungsschriftsatz dem Erwidierungsschriftsatz der klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 1801 an.

Die letztgenannten klagenden Parteien antworten auf den Schriftsatz des Ministerrates, daß weder im Gesetz vom 22. April 1999 noch in dessen Vorarbeiten zu lesen sei, daß ein Buchhalter sich entscheiden müsse oder daß nur die Mitgliedschaft in einem Institut erlaubt sei. Ebenso wenig stehe geschrieben, daß ein Buchhalter, der sich in die Liste der Steuerberater eintragen lassen wolle und der die Bedingungen erfülle, seines Lebensunterhaltes als selbständiger Buchhalter beraubt werden dürfe.

Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 1801 beharren darauf, daß die angefochtenen Bestimmungen diskriminierend seien, insofern sie in dem Sinne ausgelegt würden, daß die Eintragung der Buchhalter in die Liste der Steuerberater beinhalte, daß sie auf ihren Titel als zugelassene Buchhalter verzichteten. Nach ihrer Darlegung könne der Umstand, daß ein selbständiger Buchhalter Mitglied eines anderen Institutes sei, es nicht rechtfertigen, daß er sich nicht als Steuerberater profilieren dürfe. Die Aufsicht sowohl durch das I.E.C. als auch durch das I.P.C.F. biete den Steuerpflichtigen zusätzliche Garantien. Ein Steuerberater, der auch den Titel als zugelassener Buchhalter trage, unterliege für seine steuerlichen Tätigkeiten dem I.E.C. und für seine buchhalterischen Tätigkeiten dem I.P.C.F.

Nach Darlegung der klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 1801 stehe die Verweigerung einer Eintragung mit der Begründung, daß jemand auch zufällig Mitglied eines anderen Institutes sei, auch im Widerspruch zu der anderen Zielsetzung des Gesetzgebers, die darin bestehe, die Annäherung zwischen den verschiedenen Instituten zu begünstigen.

Sie sind der Auffassung, daß ein etwaiges Verbot des gleichzeitigen Tragens der Titel als Steuerberater und als zugelassener Buchhalter nicht nur ungerechtfertigt sei, sondern auch unverhältnismäßig angesichts der Zielsetzung des Gesetzgebers. Die einzige gesetzmäßige Weise, sich als hochqualifizierter Spezialist in Steuerangelegenheiten zu profilieren, werde ihnen entzogen, obwohl sie die vorgeschriebenen Bedingungen erfüllten.

A.4.6. Das Institut der Buchprüfer und Steuerberater ist der Auffassung, es könne schwerlich die Rede von einer Diskriminierung zwischen einerseits den zugelassenen Buchhaltern oder zugelassenen Buchhalter-Steuersachverständigen und andererseits den Buchprüfern sein, da ein zugelassener Buchhalter, der die gesetzlichen Bedingungen erfülle, um Steuerberater zu werden, gleichzeitig die gesetzlichen Bedingungen erfülle, um Buchprüfer zu werden, weil diese Bedingungen gemäß Artikel 19 des Gesetzes vom 22. April 1999 die gleichen seien.

«Jemand, der zugelassener Buchhalter oder Buchhalter-Steuersachverständiger ist, kann also, wenn er die gesetzlichen Bedingungen erfüllt, um Steuerberater zu werden, neben dem Titel als Steuerberater auch den Titel als Buchprüfer erhalten und seine Tätigkeiten unter diesem doppelten Titel fortsetzen. Er muß jedoch auf seinen Titel als zugelassener Buchhalter oder als zugelassener Buchhalter-Steuersachverständiger verzichten, was jedoch keinesfalls diskriminierend ist, da er die Möglichkeit hat, neben dem Titel als Steuerberater denjenigen als Buchprüfer zu erhalten, und dieser letztgenannte Titel es ihm gestattet, seine Tätigkeiten als Buchhalter fortzusetzen.» Dieser Verzicht sei nach

Auffassung des I.E.C. notwendig, da der Gesetzgeber das Statut des Steuerberaters demjenigen des Buchprüfers angeglichen habe und das Statut des zugelassenen Buchhalter-Steuersachverständigen demjenigen des zugelassenen Buchhalters, dies im Hinblick auf eine Transparenz der Dienstleistungen im Steuerwesen.

In ihrem Erwidierungsschriftsatz präzisiert die intervenierende Partei, die obenerwähnte These gelte lediglich für zugelassene Buchhalter, die außerhalb der Übergangsregelung von Artikel 60 § 1 des Gesetzes vom 22. April 1999 den Titel als Steuerberater zu erhalten wünschten, und nicht für zugelassene Buchhalter, die den Titel als Steuerberater auf der Grundlage dieser Übergangsregelung beantragten, wie dies der Fall sei für einige der klagenden Parteien.

Zugelassene Buchhalter, die den Titel als Steuerberater auf der Grundlage der Übergangsregelung erhielten, ohne die Erfordernisse von Artikel 19 Nr. 4 (Praktikum) und Nr. 5 (Befähigungsprüfung) erfüllen zu müssen, stellten nicht die Bedingungen, um den Titel als Buchprüfer zu erhalten, während sie hingegen auf ihren Titel als zugelassene Buchhalter verzichten müßten. Dies stehe jedoch nach Darstellung des I.E.C. nicht im Widerspruch zu den Artikeln 10 und 11 der Verfassung; die vom Gesetzgeber gewollte Transparenz der Dienstleistungen im Steuerwesen wäre zunichte gemacht, wenn eine besondere Kategorie von Personen die Titel als zugelassener Buchhalter und als Steuerberater gleichzeitig tragen würde. Das Verbot des gleichzeitigen Tragens dieser Titel stehe im Verhältnis zum angestrebten Ziel der Transparenz, da es lediglich eine Auswirkung habe auf die zugelassenen Buchhalter, die die zeitweilige Übergangsregelung in Anspruch nähmen.

A.4.7. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1796 erwidert in bezug auf die intervenierende Partei, daß die beiden Kategorien von Personen (die Buchprüfer und die zugelassenen Buchhalter), die das gleiche Ziel verfolgten, nämlich den Erwerb des Titels als Steuerberater, auf die gleiche Weise behandelt werden müßten. Alle Personen, die die Zulassungsbedingungen erfüllten, müßten auf die gleiche Weise den zweiten Titel erhalten können, was derzeit nicht der Fall sei.

Nach Darlegung der Kläger sei das Ausbildungsniveau eines Buchprüfers, der den Antrag auf Zuerkennung eines zweiten Titels als Steuerberater stelle, nicht relevant, da ein Buchhalter ein gleiches Ausbildungsniveau nachweisen müsse, um den Titel als Steuerberater zu erhalten.

Es liege somit sehr wohl eine Diskriminierung vor, insofern ein Buchhalter nach der Auslegung des I.E.C. den Titel als Steuerberater nur dann erwerben könne, wenn er auf seine Eigenschaft als zugelassener Buchhalter verzichte.

A.4.8. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1798 führt an, daß das I.E.C. nunmehr den angefochtenen Bestimmungen eine andere Auslegung verleihe, wenn es behaupte, daß ein zugelassener Buchhalter, der den Titel als Steuerberater erwerbe, seine Tätigkeiten als Buchhalter weiterführen könne, da er ebenfalls in die Liste der Buchprüfer aufgenommen werden könne, weil die diesbezüglichen Bedingungen die gleichen seien wie diejenigen in bezug auf Steuerberater.

Der Kläger verweist darauf, daß das I.E.C. vorher niemals die Möglichkeit erwähnt habe, den Titel als Buchprüfer zu erhalten, und daß erst in einem Brief vom 21. Dezember 1999 - nach dem Einreichen seiner Klage - die Rede von einem System der «Übergangsmöglichkeiten» («*passerelles*») zwischen dem I.E.C. und dem I.P.C.F. gewesen sei. Die neue Auslegung des I.E.C. sei nach Darlegung des Klägers in der Rechtssache Nr. 1798 nicht mehr diskriminierend.

Er halte jedoch seine Klage aufrecht, insofern die angefochtenen Bestimmungen weiterhin in dem Sinne ausgelegt würden, daß sie die Eintragung der zugelassenen Buchhalter, die alle Bedingungen für die Eintragung in die Liste als Steuerberater erfüllten, ausschlossen, insofern sie auf ihre Anerkennung als Buchhalter verzichten müßten, ohne sich gleichzeitig als Buchprüfer eintragen zu können im Rahmen des in Ausführung von Artikel 60 § 1 des Gesetzes vom 22. April 1999 vorgesehenen Übergangssystems.

A.4.9. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 1801, denen sich die klagenden Parteien in den Rechtssachen Nrn. 1799 und 1800 angeschlossen, fechten die Argumente des I.E.C. an.

Die These der intervenierenden Partei, wonach keine Diskriminierung vorliege, da ein zugelassener Buchhalter, der die Bedingungen erfülle, um Steuerberater zu werden, gleichzeitig die Bedingungen erfülle, um Buchprüfer zu werden, sei gemäß den klagenden Parteien für die jetzigen zugelassenen Buchhalter sicherlich nicht aufrechterhalten, da das Übergangssystem im Sinne von Artikel 60 § 1 lediglich auf den Titel als Steuerberater und nicht auf denjenigen als Buchprüfer Anwendung finde. Zugelassene Buchhalter, die Buchprüfer werden wollten, müßten erneut ein Praktikum absolvieren und eine Befähigungsprüfung bestehen. «Für jemanden, der voll im Berufsleben steht, ist dies in den meisten Fällen - und sicherlich, wenn er bereits ein fortgeschrittenes Alter erreicht hat - nicht mehr möglich.»

*In bezug auf die gegen die Bestimmungen im Zusammenhang mit der geforderten Berufserfahrung und den Diplomen gerichteten Klagegründe*

A.5.1. Verschiedene klagende Parteien beantragen die Nichtigerklärung von Artikel 60 des Gesetzes vom 22. April 1999.

A.5.2.1. Die Kläger in den Rechtssachen Nrn. 1796, 1799 und 1800 führen in einem zweiten Klagegrund den Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung an, indem Artikel 60 den König ermächtige, während einer Übergangszeit Zulassungsbedingungen zum Titel als Steuerberater festzulegen, die vom Gesetz vom 22. April 1999 abwichen, und Ihn auf dieser Grundlage ermächtige, durch einen königlichen Erlaß festzulegen, daß nur die Buchprüfer Diplome aufweisen «oder» Berufserfahrung haben müßten, während andere sowohl Diplome als auch Berufserfahrung aufweisen müßten.

Nach Auffassung der Kläger gebe es keinen vernünftigen Zusammenhang der Verhältnismäßigkeit zwischen dem angestrebten Ziel, das darin bestehe, während einer Übergangszeit denjenigen, die den Beruf als Steuerberater ausüben, die Möglichkeit zu bieten, den Titel als Steuerberater zu erwerben, ohne die Bedingungen von Artikel 19 des Gesetzes vom 22. April 1999 erfüllen zu müssen, und dem eingesetzten Mittel, das für die Buchprüfer lediglich eine Berufserfahrung von fünf Jahren verlange und für andere darüber hinaus bestimmte Diplombedingungen auferlege.

A.5.2.2. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1798 führt in seinem ersten Klagegrund ebenfalls den Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung durch Artikel 60 an, indem er den König ermächtige, die Buchprüfer von jeder Diplombedingung zu befreien, während alle anderen Personen nicht nur Berufserfahrung, sondern auch ein Diplom aufweisen müßten, um als Steuerberater zugelassen werden zu können.

Er bemerkt, daß bei der Gründung des Instituts der Buchprüfer vor fünfzehn Jahren ebenfalls eine Übergangsregelung vorgesehen worden sei, wobei diejenigen, die eine sechsjährige Berufserfahrung aufgewiesen hätten, von jeglicher Diplombedingung befreit worden seien, so daß es Buchprüfer gebe, die nie ein Diplom hätten vorlegen müssen.

A.5.2.3. In einem einzigen Klagegrund führt auch die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 1805 einen Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung sowohl durch Artikel 60 als auch durch Artikel 19 Nrn. 3, 4 und 5 des Gesetzes vom 22. April 1999 an.

Der klagenden Partei zufolge sei der Umstand, daß die Buchprüfer damals ohne jegliches Diplomerfordernis, nur aufgrund ihrer Berufserfahrung in die Liste der Buchprüfer hätten aufgenommen werden können und jetzt aufgrund ihrer Eigenschaft als Buchprüfer erneut ohne Diplomerfordernis die Eigenschaft als Steuerberater erwerben könnten, diskriminierend angesichts anderer Personen, die schon seit Jahren in Buchhaltungs- und Steuerberufen tätig seien, insbesondere als Steuerberater, die sich aber weder auf die Eigenschaft als Buchprüfer berufen könnten, noch die erforderlichen Diplomvoraussetzungen erfüllten.

Die klagende Partei ist der Auffassung, daß zur Genüge ersichtlich werde, daß die unterschiedliche Behandlung angesichts der vom Gesetzgeber verfolgten Zielsetzung nicht gerechtfertigt sei. Ihrerseits stehe zumindest fest, daß keine angemessene Verhältnismäßigkeit zwischen der angefochtenen Bestimmung und dem vom Gesetzgeber verfolgten Zweck vorliege.

A.5.3.1. Der Ministerrat ist der Auffassung, daß der in den Rechtssachen Nrn. 1796, 1798, 1799 und 1800 angeprangerte Unterschied sich nicht aus dem angefochtenen Artikel 60 § 1 ergebe, sondern aus dem königlichen Erlaß vom 4. Mai 1999 über das Institut der Buchprüfer und Steuerberater, wofür der Hof nicht zuständig sei. Es könne nicht davon ausgegangen werden, daß die Gesetzesbestimmung den König ermächtige, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung zu verstoßen.

Hilfsweise führt der Ministerrat an, daß kein Verstoß gegen die obenerwähnten Verfassungsartikel vorliege; der Gesetzgeber habe die Ausübung einer bestimmten Tätigkeit mit Bedingungen verknüpfen können, so wie er es in Artikel 19 des Gesetzes vom 22. April 1999 getan habe. Diese Zulassungsbedingungen, einschließlich der durch den königlichen Erlaß vom 22. November 1990 festgelegten Diplombedingungen, seien objektiv, vernünftig gerechtfertigt und verhältnismäßig zur Zielsetzung, die darin bestehe, nur Personen zuzulassen, die die Qualitätsbedingungen erfüllten, die heute einem Steuerberater auferlegt würden.

Nach Darlegung des Ministerrates übersähen die Kläger, daß auch Personen, die auf der Liste der Buchprüfer eingetragen seien, Diplombedingungen erfüllen müßten, die in Artikel 2 des königlichen Erlasses vom 22. November 1990 über die Diplome der Bewerber als Buchprüfer und der Bewerber als Steuerberater festgelegt seien.

In bezug auf die besondere Kategorie der Buchprüfer, die bereits bei der Gründung des Institutes der Buchprüfer ohne irgendeine Diplombedingungen eingetragen worden seien und die in den Genuß der angefochtenen Übergangsmaßnahme gelangen könnten, bemerkt der Ministerrat, daß diese Personen bereits seit fünfzehn Jahren den Beruf ausgeübt hätten unter Aufsicht des Institutes, insbesondere hinsichtlich der Berufsethik und der ständigen Weiterbildung.

A.5.3.2. Der Ministerrat antwortet in ähnlicher Weise auf die Klage in der Rechtssache Nr. 1805, wobei er präzisiert, daß der in dieser Rechtssache vorgebrachte Klagegrund zwar auch Artikel 19 anfechte, jedoch in Wirklichkeit nur gegen die Bestimmungen in Ausführung von Artikel 60 § 1 gerichtet sei.

A.5.4. Das Institut der Buchprüfer und Steuerberater ist der Auffassung, daß Artikel 60 an sich nichts enthalte, was im Widerspruch zu den Artikeln 10 und 11 der Verfassung stehen würde, und daß der Umstand, daß Artikel 2 des königlichen Erlasses vom 4. Mai 1999 über das Institut der Buchprüfer und Steuerberater diskriminierend sein solle - *quod non* -, noch kein Grund sei, zu schlußfolgern, daß die angefochtene Gesetzesbestimmung verfassungswidrig wäre.

Nur für den Fall, daß der Hof urteilen würde, die Verfassungsmäßigkeit der Ausführungsbestimmung würde sich auf die Verfassungsmäßigkeit der Gesetzesbestimmung auswirken, führt die intervenierende Partei an, daß Artikel 2 des obenerwähnten Erlasses nicht diskriminierend sei. In der Hauptsache sei nach Auffassung des I.E.C. kein Vergleich möglich zwischen Buchprüfern, die schon fünfzehn Jahre lang unter Aufsicht ihren Beruf ausübten, und anderen Personen. Hilfsweise bestehe in jedem Fall eine objektive und vernünftige Rechtfertigung, um die erstgenannte Kategorie von Personen zuzulassen, dies im Gegensatz zu den Personen, die nicht in die Liste der Buchprüfer eingetragen worden seien. Da vor dem Gesetz vom 22. April 1999 jeder ohne irgendeine Aufsicht Tätigkeiten als Steuerberater habe ausüben können, sei selbst eine langfristige Berufslaufbahn nicht geeignet, ausreichende Garantien in bezug auf die Kenntnisse der betreffenden Person zu bieten. Die eingesetzten Mittel seien daher verhältnismäßig zum angestrebten Ziel, das darin bestehe, es nur qualifizierten Personen zu erlauben, während der Übergangszeit den gesetzlich geschützten Titel zu erhalten.

A.5.5. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 1796 führt an, daß der angeprangerte Unterschied sehr wohl durch das Gesetz selbst ermöglicht werde. Die Klageschrift richte sich nicht gegen einen Ausführungserlaß, sondern gegen Artikel 60 des Gesetzes vom 22. April 1999, da diese Bestimmung eine diskriminierende Ausführungsbestimmung ermögliche.

A.5.6. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 1805 bemerkt in ihrem Schriftsatz, daß Buchprüfer nur nebenher Beratungen in Steuerangelegenheiten erteilen dürften (Artikel 78 Nr. 5 des Gesetzes vom 21. Februar 1985 zur Reform der Betriebsrevision). Nach ihrer Auffassung bleibe es diskriminierend, daß es Buchprüfer gebe, die nie ein Diplom hätten vorlegen müssen und nun auf der Grundlage der Berufserfahrung - wobei sie nur nebenher mit Steuerangelegenheiten beschäftigt gewesen seien - den Titel als Steuerberater erhalten könnten, dies im Gegensatz zu Personen, die sich auf eine langjährige Berufstätigkeit als Steuerberater mit oder ohne Aufsicht berufen könnten, jedoch diesen Titel nicht erwerben könnten, weil sie nicht über das erforderliche Diplom verfügten.

Dieser Unterschied finde nach Auffassung der klagenden Partei sehr wohl seinen Ursprung in Artikel 19 (teilweise) und in Artikel 60 § 1 des Gesetzes vom 22. April 1999. Sie erkenne an, daß man sich für eine verfassungskonforme Auslegung entscheiden müsse, doch ihrer Auffassung nach müsse auch auf die Auslegung geantwortet werden, die der König der Ihm verliehenen Ermächtigung erteilt habe. «Die Verfassungswidrigkeit des Erlasses, oder vielmehr die Auslegung, die der König der Ihm durch das Gesetz verliehenen Ermächtigung erteilt hat, läßt auf deren Gesetzswidrigkeit schließen.» Eine Gesetzesbestimmung, die es dem König erlaube, eine diskriminierende Ausführungsmaßnahme zu ergreifen, sei selbst diskriminierend.

Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 1805 streitet nicht ab, daß der Gesetzgeber die Ausübung bestimmter Berufstätigkeiten mit Bedingungen verbinden und diese Ausübung von der Eintragung in eine Liste abhängig machen könne, und auch nicht, daß bestimmte Diplombedingungen auferlegt würden, betrachtet es jedoch als diskriminierend, daß Personen, die nicht Buchprüfer seien und den Titel als Steuerberater erhalten möchten, Diplombedingungen auferlegt würden, während dies für Buchprüfer nicht notwendig sei. «Während der Ministerrat behauptet, es sei normal, daß Personen, die nicht Buchprüfer seien, bestimmte Diplombedingungen erfüllen müßten, dies in Verhältnismäßigkeit zur Zielsetzung, nämlich Qualitätsgarantien vorzusehen, soll dies nicht notwendig sein für Buchprüfer, die nie irgendeine Diplombedingung haben erfüllen müssen?»

Die Klägerin bemerkt auch, daß die Stellungnahme des Hohen Rates für Wirtschaftsberufe beiseite geschoben worden sei; darin sei angeregt worden, als Übergangsmaßnahme für Personen, die nicht Buchprüfer seien, keine Diplombedingungen aufzuerlegen, sondern vielmehr fünfzehn Jahre Berufserfahrung.

Sie schlußfolgern, daß es keine vernünftige Rechtfertigung für die ungleiche Behandlung gebe und daß die angefochtenen Artikel als solche im Widerspruch zu den Artikeln 10 und 11 der Verfassung stünden. Es heiße zwar, das Gesetz regle nur den Titel, doch die Klägerin ist der Auffassung, ihren Beruf nicht mehr auf selbständiger Basis ausüben zu können, was eine schwere Einschränkung ihrer beruflichen Möglichkeiten bedeute.

A.5.7. Die klagenden Parteien in den Rechtssachen Nrn. 1799 und 1800 schließen sich in ihrem Erwidierungsschriftsatz dem Standpunkt der klagenden Partei in der Rechtssache Nr. 1805 an.

*Rechtssache Nr. 1802*

*Erster Klagegrund*

A.6.1.1. In einer ersten Reihe von Beschwerden beantragt der Kläger in der Rechtssache Nr. 1802 die Nichtigerklärung des gesamten Gesetzes vom 22. April 1999.

Er bemängelt, daß die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrates um eine «dringende Behandlung gemäß Artikel 80 der Verfassung» gebeten worden sei. Nach Auffassung des Klägers verstoße das angefochtene Gesetz gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, «da die Einschränkung, die der Gesetzgebungsabteilung des Staates auferlegt wurde, für das Unterscheidungskriterium im Vergleich zur ordentlichen Gesetzgebung keine objektive und vernünftige Rechtfertigung aufweist und diese Rechtfertigung nicht im Verhältnis zur Zielsetzung und zu den Folgen der betreffenden Maßnahme steht.»

Nach seiner Auffassung sei es ebenfalls diskriminierend, daß durch die Gründung des I.P.C.F. durch Artikel 43 des angefochtenen Gesetzes «den Rechtsuchenden auf unverantwortliche Weise Rechtsmittel entzogen werden».

Er bemängelt auch, daß keine «Regelung über interne und externe zugelassene I.P.C.-Buchhalter besteht», und ist der Auffassung, daß diese «Gesetzeslücke» gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoße.

A.6.1.2. Der Ministerrat bemerkt, daß der Hof nicht dafür zuständig sei, Gesetze zu tadeln, weil angeblich keine Stellungnahme beim Staatsrat beantragt worden sei. Hilfsweise stellt der Ministerrat fest, daß der Kläger sich irre, wenn er behaupte, Artikel 80 der Verfassung gebe Anlaß zu einer dringlichen Stellungnahme des Staatsrates. Nach Darlegung des Ministerrates sei weder zu erkennen, welche Diskriminierung der Kläger anführe, noch auf welche Weise er benachteiligt werde.

In bezug auf die Gründung des I.P.C.F. durch Artikel 43 antwortet der Ministerrat, daß der Kläger nicht nachweise, von welchem Behandlungsunterschied er betroffen sei und worin die Diskriminierung bestehe.

Der Ministerrat stelle sich auch Fragen über das Interesse des Klägers, was die Beschwerde im Zusammenhang mit der Gesetzeslücke in bezug auf interne und externe Buchhalter betreffe. Der Kläger weise nicht nach, auf welche Weise dieser Behandlungsunterschied ihn persönlich betreffe und inwiefern er einen Verstoß gegen die angeführten Bestimmungen bilden würde. Noch mehr hilfsweise erklärt der Ministerrat, daß der Hof keine Nichtigerklärung aussprechen könne, da der vermeintliche Verstoß Folge einer Gesetzeslücke sei.

A.6.1.3. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1802 erwidert, daß seine Verteidigung nicht die gleiche Qualität aufweisen könne wie in dem Fall, wo die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrates ihre Aufgaben ordnungsgemäß hätte ausführen können.

Er prangere an, daß das I.P.C.F. auf Ersuchen einer Vereinigung ohne Gewinnerzielungsabsicht (VoG) gegründet worden sei, die nicht die durch das VoG-Gesetz vorgeschriebenen Veröffentlichungsbedingungen erfülle, und daß er nie die Gelegenheit gehabt habe, seine Beschwerden vor irgendeiner Gerichtsbarkeit darzulegen.

Er bemängele auch, daß Artikel 5 des Gesetzes vom 22. April 1999 externe und interne Buchprüfer und Steuerberater zulasse, daß jedoch die Buchhaltung sowie die Buchhaltung und das Steuerwesen in einem untergeordneten Zusammenhang ausgeschlossen seien.

*Zweiter Klagegrund*

A.7.1. Dieser Klagegrund ist gegen die Artikel 18, 46 Absatz 2 und 58 des Gesetzes vom 22. April 1999 gerichtet.

Nach Darlegung der Kläger verstießen diese Bestimmungen gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, «insofern die Bezeichnung der Handelstätigkeit eine Verwechslung mit dem Titel als Steuerberater oder mit dem Titel als Buchhalter-Steuersachverständiger schafft». Nach seinem Dafürhalten verstoße Artikel 58 gegen die gleichen Verfassungsartikel, «insofern ein mit dem Begriff des zugelassenen Buchhalter-Steuersachverständigen Verwechslung schaffender Begriff mit einer Haftstrafe geahndet werden kann, während ein mit dem Begriff des Steuerberaters Verwechslung schaffender Begriff nicht mit einer Haftstrafe geahndet wird».

A.7.2. Der Ministerrat bemerkt, daß der Kläger weder den Titel als Steuerberater noch denjenigen als Buchhalter-Steuersachverständiger führe und daß er nicht persönlich und direkt betroffen sei.

A.7.3. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1802 erklärt, sehr wohl ein Interesse am Klagegrund zu haben, da er eine Handelstätigkeit ausübe, die die Buchprüfer und Steuerberater ebenfalls ausübten. «Das Problem liegt jedoch darin, daß für diese Handelstätigkeit eine allgemeine Bezeichnung verwendet wird, die für die Mitglieder der Institute als ein geschützter Titel gilt, und daß diese Bezeichnung für die Nichtmitglieder Anlaß zu Korrektionalstrafen gibt, auch wenn diese Bezeichnung verwirrend wäre.»

*Dritter Klagegrund*

A.8.1. In diesem Klagegrund fordert der Kläger die Nichtigerklärung der Artikel 2 und 43 des Gesetzes vom 22. April 1999 wegen Verstoßes gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, «insofern die Praktiker des Steuerrechts in das Verzeichnis einer Einrichtung der Praktiker des Buchführungsrechtes eingetragen sein müssen und keine getrennte Einrichtung gründen dürfen [...]».

A.8.2. Der Ministerrat erwidert, daß es der ausdrückliche Wille des Gesetzgebers gewesen sei, den Beruf als Steuerberater zu organisieren und dessen Titel zu schützen. Der Umstand, daß die Steuerberater im Institut der Buchprüfer und Steuerberater untergebracht würden, beeinträchtige nach Ansicht des Ministerrates keinesfalls die spezifische Art und Funktion der Steuerberater.

A.8.3. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1802 erachtet es als befremdlich, daß man für den Schutz der Buchprüfer und der Steuerberater nicht das «Verhaegen-Gesetz» (Rahmengesetz vom 1. März 1976 zur Regelung des Schutzes der Berufsbezeichnung und der Ausübung der intellektuellen Dienstleistungsberufe) angewandt habe, sondern zwei verschiedene Gesetze (das Gesetz vom 21. Februar 1985 zur Reform der Betriebsrevision und das Gesetz vom 22. April 1999 über die Berufe im Buchführungs- und Steuerwesen) angenommen habe.

*Vierter Klagegrund*

A.9.1. Nach Darlegung der Kläger verstoße Artikel 50 § 1 Nr. 3 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem der Beitrag der Steuerberater festgelegt werde durch die Generalversammlung und derjenige der Buchhalter-Steuersachverständigen durch den Nationalen Rat. Gegen diesen Verfassungsartikel werde auch verstoßen durch Artikel 58 Absatz 2, insofern er die «Exekutivkammer ermächtigt, bei Nichtzahlung des Beitrags die Mitglieder aus dem Verzeichnis zu streichen [...]».

A.9.2. Der Ministerrat reagiert auf die gleiche Weise wie in bezug auf den zweiten Klagegrund (A.7.2).

A.9.3. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1802 wiederholt seine Darlegungen in bezug auf den zweiten Klagegrund. Er erklärt, daß er «aus dem Verzeichnis gestrichen wurde, weil er gegen den übertrieben hohen und einheitlichen Beitrag protestieren wollte».

*Fünfter Klagegrund*

A.10.1. In diesem Klagegrund bemängelt der Kläger, daß es eine ähnliche Bestimmung wie die von Artikel 19 Nr. 6, wonach die Steuerberater einen Eid ablegen müßten, nicht für die zugelassenen Buchhalter und die zugelassenen Buchhalter-Steuersachverständigen gebe.

A.10.2. Nach Darlegung des Ministerrates habe der Kläger kein Interesse an diesem Klagegrund.

Zur Hauptsache vertritt der Ministerrat den Standpunkt, daß der Gesetzgeber den externen Buchprüfer und Steuerberatern, die in voller Unabhängigkeit tätig seien und eine Kontrollfunktion hätten, den Eid auferlegen könne.

Der Ministerrat bemerkt auch, daß der Kläger nicht die Tatsache anprangere, daß die externen Buchprüfer und Steuerberater den Eid ablegen müßten, sondern vielmehr, daß die Buchhalter dies nicht tun müßten, so daß er eine Gesetzeslücke anprangere, die nicht Anlaß zur Nichtigerklärung der angefochtenen Bestimmung sein könne.

A.10.3. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1802 erklärt, sehr wohl ein Interesse an diesem Klagegrund zu haben, da er «noch zu Recht rehabilitiert werden kann». Er erklärt, es sei nirgendwo ersichtlich, daß für die in Artikel 37 vorgesehene Tätigkeit ein Eid abzulegen sei.

*Sechster Klagegrund*

A.11.1. In diesem Klagegrund wird die Nichtigerklärung von Artikel 50 § 1 Nr. 1 wegen Verstoßes gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung gefordert, da Buchhalter-Steuersachverständige ihre berufliche Zivilhaftung durch einen vom Nationalen Rat des Berufsinstituts genehmigten Versicherungsvertrag decken lassen müßten, während es für Steuerberater eine ähnliche Bestimmung nicht gebe.

A.11.2. Nach Auffassung des Ministerrates sei dieser Klagegrund faktisch mangelhaft; die externen Buchprüfer und externen Steuerberater müßten ihre Zivilhaftung ebenfalls versichern (Artikel 33 des Gesetzes vom 22. April 1999). Interne Buchprüfer oder Steuerberater müßten dies nicht tun, ebensowenig wie interne Buchhalter oder Buchhalter-Steuersachverständige.

A.11.3. Nach dem Dafürhalten der Kläger in der Rechtssache Nr. 1802 gebe es keinen Grund, den internen Betriebsjuristen, Steuerberatern, Buchhaltern sowie Buchhalter-Steuersachverständigen nicht die gleiche Versicherungspflicht aufzuerlegen wie den externen.

*Siebter Klagegrund*

A.12.1. Dieser Klagegrund ist gegen Artikel 53 des Gesetzes vom 22. April 1999 gerichtet, durch den ein institutsübergreifender Ausschuß geschaffen wird.

«Da diese Maßnahme einen Interessenkonflikt nicht ausschließt, daß beispielsweise der Präsident des I.P.C.F. [...] kein Buchprüfer sein [darf], verletzt diese Bestimmung den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung [...]», führt der Kläger an.

A.12.2. Nach Darlegung des Ministerrates weise der Kläger weder nach, inwiefern diese Bestimmung ungünstig für ihn sei, noch, inwiefern der angebliche Interessenkonflikt einen Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung darstellen würde. Der Ministerrat führt ferner an, daß man nicht von einer Vermutung des Interessenkonfliktes ausgehen könne.

A.12.3. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1802 erwidert, daß die Gefahr eines Interessenkonfliktes sehr groß sei, da die Präsidenten des I.P.C.F. ebenfalls Buchprüfer seien und nicht nur zugelassene Buchhalter.

*Achter Klagegrund*

A.13.1. In diesem Klagegrund merkt der Kläger an, daß den Buchhalter-Steuersachverständigen durch Artikel 52 § 1 Absatz 2 des Gesetzes vom 22. April 1999 eine Frist von sechs Monaten zugestanden werde, um ihre Eintragung in die Übergangsregelung zu betragen, im Gegensatz zu der in Artikel 60 § 1 vorgesehenen Frist von achtzehn Monaten. Der Kläger führt einen Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung an, insofern den Buchhalter-Steuersachverständigen nicht die gleiche Frist gewährt werde wie den Buchprüfer.

Er führt auch einen Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung an, «insofern die angefochtenen Bestimmungen für die Steuerberater nicht die gleichen flexiblen Übergangsbestimmungen enthalten wie seinerzeit für die Buchprüfer [...]», und auch, insofern sie «für die Buchhalter-Steuersachverständigen nicht die gleichen flexiblen Übergangsmaßnahmen enthalten wie seinerzeit für die Buchhalter [...]».

A.13.2. In bezug auf den ersten Teil des Klagegrunds erklärt der Ministerrat, daß es grundsätzlich dem Gesetzgeber obliege, das Datum des Inkrafttretens von Gesetzen zu bestimmen. Es obliege auch dem Gesetzgeber, die Übergangszeit festzulegen, die er als nützlich erachte. Die Frist von sechs Monaten sei gemäß dem Ministerrat nicht unvernünftig kurz für Personen, deren Beruf bereits geregelt und geschützt gewesen sei, im Vergleich zu den Steuerberatern, deren Titel vorher nicht geschützt gewesen sei.

In bezug auf den zweiten Teil verweist der Ministerrat darauf, daß der Hof sich bereits mehrfach für unzuständig erklärt habe, zeitlich unterschiedliche Regelungen anhand des Gleichheitsgrundsatzes zu prüfen. Zuvor bestehende Übergangsmaßnahmen könnten nämlich nicht ohne weiteres mit den nun eingeführten Übergangsmaßnahmen verglichen werden.

A.13.3. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1802 verweist darauf, daß nur der Titel als «zugelassener I.P.C.-Buchhalter» geschützt gewesen sei, jedoch weder der Titel als Buchhalter-Steuersachverständiger noch derjenige als Steuerberater.

Er führt auch an, daß die angeprangerte Diskriminierung nicht so sehr in der unterschiedlichen Behandlung der Steuerberater (achtzehn Monate) und der Buchhalter-Steuersachverständigen (sechs Monate) bestehe, sondern vielmehr in der unterschiedlichen Behandlung für das Führen des Titels als Buchprüfer und «zugelassener I.P.C.-Buchhalter».

### *Neunter Klagegrund*

A.14.1. In diesem letzten Klagegrund wird ein Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung durch die Artikel 38, 49 und 50 § 3 des Gesetzes vom 22. April 1999 angeführt, aus denen nach Darlegung des Klägers in der Rechtssache Nr. 1802 hervorgehe, daß «ein Praktiker des Steuerrechtes zunächst beweisen muß, daß er gleichzeitig das Buchhaltungsrecht praktiziert, bevor er rechtmäßig das Steuerrecht praktizieren darf, und zur Anerkennung als zugelassener Buchhalter zunächst ein Praktikum absolvieren muß», während «seinerzeit keinerlei Nachweis in bezug auf das Steuerwesen vorgelegt werden mußte» und die Buchprüfer nur nebenher eine Beratung in Steuerangelegenheiten erteilten.

A.14.2. Der Ministerrat bemerkt, daß das Gesetz vom 22. April 1999 nicht den Beruf als Steuerberater schütze, sondern lediglich das Führen seines Titels. Nach Auffassung des Ministerrates könne der Kläger seinen Beruf durchaus weiterhin ausüben, ohne dafür eingeschrieben zu sein.

In bezug auf den Vergleich mit der «seinerzeitigen» Zulassung als Buchhalter und Buchprüfer verweist der Ministerrat auf seine Widerlegung des vorangehenden Klagegrunds.

A.14.3. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1802 verweist darauf, daß das Rahmengesetz vom 1. März 1976, das sowohl den Berufstitel als auch den Beruf als Buchhalter-Steuersachverständiger schütze, nicht aufgehoben worden sei. Da Steuerberater und Buchhalter-Steuersachverständige die gleichen Tätigkeiten ausübten, sei es seines Erachtens nicht vernünftig, verschiedene Titel zu verwenden.

- B -

### *In bezug auf die Zulässigkeit und den Gegenstand der Klagen*

B.1.1. In den Rechtssachen Nrn. 1796, 1798, 1799, 1800, 1801 und 1805 wird die Nichtigerklärung der Artikel 16 bis 33 und von Artikel 60 des Gesetzes vom 22. April 1999 über die Berufe im Buchführungs- und Steuerwesen oder einiger dieser Bestimmungen beantragt.

Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1802 beantragt die Nichtigerklärung des obengenannten Gesetzes insgesamt oder der Artikel 2, 6, 18, 19 Nrn. 3 bis 6, 38, 43, 46 Absatz 2, 49, 50 § 1 Nrn. 1 und 3 und § 3, 52 § 1 Absatz 2, 53, 58 Absatz 2, 59 und 60 § 1.

B.1.2. Nach Darlegung des Ministerrates sei die Klage in der Rechtssache Nr. 1802 nicht zulässig wegen mangelnden Interesses, weil der Kläger nicht nachweise, wie die angefochtenen Bestimmungen ihn in ungünstigem Sinne betreffen könnten.

B.1.3. Der Kläger in der Rechtssache Nr. 1802, der erklärt, von Beruf her Berater «für Steuer- und Sozialangelegenheiten» zu sein, kann von dem angefochtenen Gesetz in seiner Situation in ungünstigem Sinne betroffen sein, insofern er - in Ermangelung einer für ihn günstigen Übergangsregelung - nicht in Frage kommt, um einen der von ihm angestrebten geschützten Titel zu tragen und insofern er keine Berufstätigkeiten mehr ausüben darf, die durch die angefochtenen Bestimmungen bestimmten Kategorien von Personen vorbehalten werden.

Die Einrede der Unzulässigkeit wird abgewiesen.

B.1.4. Die Einrede des Ministerrates, wonach die Klagegründe in der Rechtssache Nr. 1802 undeutlich seien, wird bei der Prüfung dieser einzelnen Klagegründe behandelt.

*In bezug auf die Klagegründe gegen die Bestimmungen, die dem gleichzeitigen Tragen des Titels als Steuerberater und als Buchhalter oder als Buchhalter-Steuersachverständiger im Wege stehen*

B.2.1. Die klagenden Parteien in den Rechtssachen Nrn. 1796, 1798, 1799, 1800 und 1801 führen an, daß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoßen werde durch die Artikel 16 bis 33, und insbesondere durch Artikel 19 des Gesetzes vom 22. April 1999, insofern sich daraus ergebe, daß die zugelassenen Buchhalter nicht den Schutz des Titels als Steuerberater erhalten könnten, ohne auf ihre Eigenschaft als Buchhalter zu verzichten, während Buchprüfer ihren Titel sehr wohl gleichzeitig mit demjenigen als Steuerberater tragen dürften.

B.2.2. Das Gesetz vom 22. April 1999 hat zwei Institute geschaffen, und zwar einerseits das Institut der Buchprüfer und Steuerberater (I.E.C.) und andererseits das Berufsinstitut der zugelassenen Buchhalter und Steuersachverständigen (I.P.C.F.).

Diese Institute überwachen auch die Ausbildung und ständige Organisation eines Korps von Spezialisten in den obenerwähnten Berufskategorien (Buchprüfer und/oder Steuerberater, zugelassener Buchhalter oder zugelassener Buchhalter-Steuersachverständiger).

Die angefochtenen Artikel 16 bis 33 des Gesetzes vom 22. April 1999 enthalten die gemeinsamen Bestimmungen für Buchprüfer und Steuerberater (Titel III). Sie behandeln die Titel als Buchprüfer und Steuerberater (Kapitel I), das Praktikum für Buchprüfer und Steuerberater (Kapitel II) und die Ausübung der Funktionen als Buchprüfer und Steuerberater (Kapitel III).

Die klagenden Parteien fechten «insbesondere» Artikel 19 an, der festlegt, unter welchen Bedingungen das I.E.C. natürlichen Personen, die dies beantragen, die Eigenschaft «eines Buchprüfers und/oder eines Steuerberaters» zuerkennt.

In bezug auf den gleichzeitigen Besitz mehrerer Eigenschaften besagen die Absätze 2 und 3 von Artikel 19:

«Dieselbe Person kann nicht die Eigenschaft als Betriebsrevisor und als Steuerberater besitzen.

Die Eigenschaft als Buchprüfer kann jedoch einer Person mit der Eigenschaft als Betriebsrevisor verliehen werden. [...]

Aus der Stellungnahme des intervenierenden Instituts der Buchprüfer und Steuerberater - der nicht durch den Ministerrat widersprochen wird - sowie aus den Aktenstücken geht hervor, daß das angefochtene Gesetz in dem Sinne ausgelegt wird, daß das Erwerben der Eigenschaft als Steuerberater den Verlust der Anerkennung als Buchhalter oder Buchhalter-Steuersachverständiger mit sich bringt.

B.2.3. Gemäß den Vorarbeiten wird mit dem Gesetz vom 22. April 1999 bezweckt, «einerseits die Ausübung des steuerlichen Berufes zu regeln und andererseits die Annäherung zwischen den unterschiedlichen Strukturen, in denen die Wirtschaftsberufe organisiert sind, zu fördern» (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 1923/1, S. 1). Im allgemeinen bezweckt der Gesetzgeber mit dem Schutz von Berufstiteln die Gewährleistung einer Dienstleistung von hoher Qualität für diejenigen, die die betreffenden Berufsausübenden in Anspruch nehmen. Insbesondere für Steuerberater wird die «Regelung des steuerlichen Berufes [...] sowohl hinsichtlich der Qualität als auch der Berufsethik zu einem besseren Schutz der Steuerpflichtigen und insbesondere zu einem geordneteren Ablauf ihrer Beziehungen zu den Steuererhebungsbehörden führen. In der Vergangenheit kam es allzu oft vor, daß Steuerpflichtige im guten Glauben Opfer der amateurhaften Arbeit gewisser unqualifizierter Steuerberater wurden» (ebenda, S. 2).

Unabhängig von der Regelung über die Betriebsrevisoren (Gesetz vom 21. Februar 1985 zur Reform der Betriebsrevision) werden durch das angefochtene Gesetz zwei neue Berufstitel eingeführt, nämlich diejenigen als Steuerberater und als zugelassener Buchhalter-Steuersachverständiger, neben den bereits geschützten Titeln als Buchprüfer (Artikel 69 ff. des obengenannten Gesetzes vom 21. Februar 1985) und als «zugelassener I.P.C.-Buchhalter» (königlicher Erlaß vom 19. Mai 1992 zum Schutz der Berufsbezeichnung und der Ausübung des Berufes als Buchhalter in Ausführung des Rahmengesetzes vom 1. März 1976).

Dem Antrag auf Einrichtung eines getrennten Instituts für Steuerberater wurde nicht stattgegeben (ebenda, Nr. 1923/1, SS. 2-3). Man entschied sich hingegen für eine Regelung in bezug auf Steuerberater, die sich an diejenige der Buchprüfer anlehnt, während das Statut der zugelassenen Buchhalter-Steuersachverständigen demjenigen der zugelassenen Buchhalter angeglichen ist.

Ein gemeinsames Institut der Buchprüfer und Steuerberater (I.E.C.) überwacht die Qualifikation, die Unabhängigkeit und die berufliche Rechtschaffenheit ihrer Mitglieder (Artikel 2), während diese Aufgabe in bezug auf die zugelassenen Buchhalter sowie die zugelassenen Buchhalter-Steuersachverständigen dem I.P.C.F. anvertraut wurde (Artikel 44). Der Gesetzgeber hat die Absicht bekundet, mit der Zeit zu einem einzigen Institut für alle obenerwähnten Berufe zu gelangen (ebenda, Nr. 1923/1, SS. 2 und 4; Nr. 1923/3, SS. 2-3).

Der Gesetzgeber hat die Möglichkeit vorgesehen, zumindest in bestimmten Fällen mehr als einen Titel zu tragen; man kann gleichzeitig die Eigenschaft als Buchprüfer und diejenige als Betriebsrevisor besitzen (Artikel 19 Absatz 2). Die Eigenschaften als Betriebsrevisor und als Steuerberater sind hingegen nicht miteinander vereinbar (Artikel 19 Absatz 3). Daß ein Steuerberater gleichzeitig Buchprüfer sein kann und umgekehrt, ergibt sich sowohl aus dem Wortlaut von Artikel 5 als auch aus den Vorarbeiten zum Gesetz vom 22. April 1999 (ebenda, Nr. 1923/1, S. 3).

In der angeführten Auslegung, die aus dem allgemeinen Geist des angefochtenen Gesetzes abgeleitet werden kann, verhindern die angefochtenen Bestimmungen, daß die zugelassenen Buchhalter sowie die zugelassenen Buchhalter-Steuersachverständigen, die sich für die Eigenschaft als Steuerberater entscheiden, ihre vorherige Eigenschaft behalten, während man die Eigenschaften als Buchprüfer und als Steuerberater durchaus gleichzeitig besitzen kann.

So betrachtet ergibt sich aus den angefochtenen Bestimmungen ein Behandlungsunterschied, wobei der Hof zu beurteilen hat, ob er gerechtfertigt ist.

B.2.4. Zwischen einerseits den Buchprüfern und andererseits den zugelassenen Buchhaltern und den zugelassenen Buchhalter-Steuersachverständigen besteht ein objektiver Unterschied, der es vernünftigerweise rechtfertigt, daß die einen gleichzeitig den Titel als Steuerberater tragen dürfen und die anderen nicht. Dieser Unterschied hängt zusammen mit der Entscheidung des Gesetzgebers, das Statut als Steuerberater demjenigen des Buchprüfers anzugleichen sowie das Statut als zugelassener Buchhalter-Steuersachverständiger demjenigen eines zugelassenen Buchhalters, und zwar jeweils mit einem eigenen Institut und einer eigenen Mitgliedschaft. Der Gesetzgeber war sich dessen bewußt, daß gewisse mögliche Nebeneffekte vermieden werden mußten, «wie ein Mitgliederverlust bei den bestehenden Instituten zum Vorteil des neuen Instituts oder wie eine massive doppelte Mitgliedschaft, die eine berufsethische Aufsicht erheblich erschwert» (ebenda, Nr. 1923/1, S. 3).

Der Hof bemerkt, daß Artikel 48 des Gesetzes vom 22. April 1999 besagt, daß unter anderem die Buchprüfer (jedoch nicht die Steuerberater) Berufstätigkeiten als Buchhalter ausüben dürfen, ohne beim I.P.C.F. eingeschrieben zu sein, wobei es ihnen in diesem Falle nicht gestattet ist, den entsprechenden Titel zu benutzen. Die Formulierung dieses Artikels schließt nicht aus, daß Buchprüfer in die Liste des I.P.C.F. eingetragen werden und den Titel als zugelassene Buchhalter oder zugelassene Buchhalter-Steuersachverständige tragen, ohne auf ihre erste Eigenschaft zu verzichten, ebenso wie die Formulierung von Artikel 19 es nicht ausschließt, daß zugelassene Buchhalter sowie zugelassene Buchhalter-Steuersachverständige (die die Bedingungen erfüllen) in die Liste der Steuerberater beim I.E.C. eingetragen werden.

Während es zuvor noch möglich schien, daß Buchprüfer beim früheren Berufsinstitut der Buchhalter (I.P.C.) eingeschrieben waren - auch wenn aus den von den Parteien vorgelegten Unterlagen hervorgeht, daß bereits Maßnahmen ergriffen wurden, um diese Kumulierung zu vermeiden -, geht nunmehr aus dem allgemeinen Geist des Gesetzes vom 22. April 1999 hervor, daß es nicht mehr möglich ist, beim I.P.C.F. eingetragen zu sein, ohne auf den Titel als Buchprüfer zu verzichten. Die Regelung des angefochtenen Gesetzes wäre nämlich gänzlich inkohärent, wenn einerseits Artikel 19 so zu verstehen wäre, daß die zugelassenen Buchhalter sowie die zugelassenen Buchhalter-Steuersachverständigen auf ihre Eigenschaft verzichten müßten, wenn sie beim Institut der Buchprüfer und Steuerberater eingetragen werden möchten, und wenn andererseits Artikel 48 so auszulegen wäre, daß Buchprüfer beim Berufsinstitut der zugelassenen Buchhalter und Steuersachverständigen eingetragen werden könnten, ohne auf ihre Eigenschaft als Buchprüfer verzichten zu müssen.

B.2.5. Der Hof muß jedoch noch prüfen, ob die angefochtene Maßnahme nicht unverhältnismäßig ist im Vergleich zur Zielsetzung des Gesetzgebers.

Der Schutz des Titels als Steuerberater beeinträchtigt nicht den Schutz des Berufes und des Titels als zugelassener Buchhalter oder Buchhalter-Steuersachverständiger. Im Gegensatz zu den Personen, die andere selbständige Wirtschaftsberufe ausüben, wird den Steuerberatern kein Monopol für ihre Tätigkeiten verliehen, sondern lediglich der Titel geschützt. Zugelassene Buchhalter sowie zugelassene Buchhalter-Steuersachverständige können ebenso wie die Buchprüfer die in Artikel 38 des Gesetzes vom 22. April 1999 aufgezählten Tätigkeiten als Steuerberater ausüben (Artikel 49 letzter Gedankenstrich sieht dies im übrigen ausdrücklich vor), doch sie dürfen dann nicht den Titel als Steuerberater oder eine Bezeichnung benutzen, die zu Verwechslungen damit führen würde, dies ebensowenig wie die Buchprüfer, die die Berufstätigkeiten als Buchhalter ausüben, den entsprechenden Titel als zugelassene Buchhalter tragen dürfen.

Zwar können zugelassene Buchhalter und zugelassene Buchhalter-Steuersachverständige, die im übrigen nicht als Steuerberater zugelassen werden können, nicht den Vorteil des Schutzes dieses Titels gleichzeitig in Anspruch nehmen mit ihrer ersten Eigenschaft, doch der Gesetzgeber hat sich nun einmal für eine Vorgehensweise in einzelnen Schritten entschieden, wobei in einer ersten Phase zwei getrennte Institute mit unterschiedlicher Mitgliedschaft beibehalten werden.

Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, daß es nicht unverhältnismäßig ist, wenn die angefochtenen Bestimmungen in der obigen Auslegung verhindern, daß zugelassene Buchhalter sowie zugelassene Buchhalter-Steuersachverständige, die sich für die Eigenschaft als Steuerberater entscheiden, ihre frühere Eigenschaft beibehalten.

#### B.2.6. Die Klagegründe werden nicht angenommen.

*In bezug auf die gegen die Bestimmungen im Zusammenhang mit der vorgeschriebenen Berufserfahrung und den Diplomen gerichteten Klagegründe*

B.3.1. Eine Reihe der klagenden Parteien beantragt die Nichtigerklärung der Bestimmungen von Artikel 19 Nrn. 3, 4 und 5 (Rechtssache Nr. 1805) und/oder von Artikel 60 (Rechtssachen Nrn. 1796, 1799, 1800, und 1805), die besagen:

(Artikel 19:) «Das Institut verleiht einer natürlichen Person, die dies beantragt, die Eigenschaft eines Buchprüfers und/oder eines Steuerberaters, wenn sie folgende Voraussetzungen erfüllt:

[...]

3. Sie muß im Besitz eines belgischen Universitätsdiploms sein oder eines belgischen Diploms des Hochschulunterrichts auf Universitätsebene, ausgestellt nach mindestens vierjährigem Studium in einem der vom König festzulegenden Studienbereiche, oder eines Diploms des höheren Wirtschaftsunterrichts, ausgestellt durch eine vom König dazu zugelassene Einrichtung, oder eines Graduiertendiploms, ausgestellt durch eine Hochschule für das Studium der Handelswissenschaften und Betriebsführung in einem einzigen Zyklus, oder die vom König festgelegten Diplom- und/oder Erfahrungsbedingungen erfüllen. Im Ausland ausgestellte Diplome in den gleichen Studienbereichen werden zugelassen, wenn sie vorher durch die zuständige belgische Behörde als gleichwertig anerkannt worden sind. Der König kann den Rat des Instituts ermächtigen, in Einzelfällen die Gleichwertigkeit der im Ausland ausgestellten Diplome zuzulassen.

4. Sie muß die durch die Probezeitregelung organisierte Probezeit beendet haben.

5. Sie muß eine Eignungsprüfung bestanden haben, deren Programm, Bedingungen und Prüfungsausschuß vom König festgelegt werden und auf die Eigenschaft eines Buchprüfers und Steuerberaters abgestimmt sind, wobei ggf. die Erfahrung als Mitglied des Instituts berücksichtigt wird.»

(Artikel 60 § 1:) «Für die Zeiträume, deren Dauer Er bestimmt und die insgesamt die Dauer von drei Jahren ab dem Inkrafttreten dieses Gesetzes nicht überschreiten dürfen, kann der König aufgrund von Kriterien, die die Diplome und/oder die Berufserfahrung des Kandidaten berücksichtigen, von diesem Gesetz abweichende Zulassungsbedingungen zum Titel des Steuerberaters festlegen.»

B.3.2. Zur Ausführung des obenerwähnten Artikels 60 § 1 wird durch Artikel 2 des königlichen Erlasses vom 4. Mai 1999 über das Institut der Buchprüfer und Steuerberater

«[...] freigestellt von den durch Artikel 19 Nrn. 3, 4 und 5 des Gesetzes festgelegten Bedingungen jede Person, die innerhalb einer Frist von achtzehn Monaten ab dem Inkrafttreten des Gesetzes ihre Kandidatur einreicht und die

- entweder den Nachweis erbringt, während mindestens fünf Jahren eine Berufstätigkeit ausgeübt zu haben, die als hinreichende Ausbildung gilt, um die in Artikel 38 des Gesetzes definierte Funktion eines Steuerberaters auszuüben, und in der Liste der Buchprüfer im Sinne von Artikel 5 des Gesetzes eingetragen ist;

- oder den Nachweis erbringt, Inhaber zu sein eines Diploms im Sinne von Artikel 2 des königlichen Erlasses vom 22. November 1990 über die Diplome der Buchprüfer-Anwärter und der Steuerberater-Anwärter in der zuletzt durch den königlichen Erlaß vom 4. Mai 1999 geänderten Fassung und während mindestens fünf Jahren eine Berufstätigkeit ausgeübt zu haben, die als hinreichende Ausbildung gilt, um die in Artikel 38 des Gesetzes definierte Funktion eines Steuerberaters auszuüben».

B.3.3. Die klagenden Parteien sind der Auffassung, als zugelassene Buchhalter diskriminiert zu werden, insofern die Übergangsbestimmung von Artikel 60 den König ermächtigt, vom Gesetz vom 22. April 1999 abweichende Zulassungsbedingungen für den Titel als Steuerberater festzulegen, wobei die Buchprüfer entweder ein Diplom vorlegen oder eine Berufserfahrung aufweisen müßten, während andere Kategorien von Personen, wie die Kläger, sowohl bestimmte Diplome als auch Berufserfahrung besitzen müßten.

Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 1805 verweist darauf, daß seinerzeit bei der Einsetzung des Instituts der Buchprüfer ebenfalls bereits eine Übergangsregelung vorgesehen gewesen sei, wobei diejenigen, die sechs Jahre Berufserfahrung besäßen, von jeglicher Diplombedingung freigestellt worden seien, so daß es Buchprüfer gebe, die nie ein Diplom hätten vorlegen müssen.

B.3.4. Der Ministerrat sowie das Institut der Buchprüfer und Steuerberater führen an, daß die angefochtenen Gesetzesbestimmungen an sich nicht diskriminierend seien und daß die Beschwerden in Wirklichkeit gegen den Ausführungserlaß vom 4. Mai 1999 gerichtet seien.

B.3.5. Artikel 60 ermächtigt den König, während einer Übergangsperiode von höchstens drei Jahren Zulassungsbedingungen festzulegen, die vom Gesetz vom 22. April 1999 abweichen «aufgrund von Kriterien, die die Diplome und/oder die Berufserfahrung des Kandidaten berücksichtigen».

Der Hof kann nicht über in Ausführung des Gesetzes ergangene Erlasse befinden, doch er kann, wie im vorliegenden Fall, beurteilen, ob der angefochtene Artikel 60 diskriminierend ist oder nicht, insofern er den König ermächtigt, den von den klagenden Parteien angeprangerten Behandlungsunterschied vorzunehmen zwischen Buchprüfern, die den Titel als Steuerberater lediglich auf der Grundlage von Berufserfahrung erwerben können, und anderen Kategorien von Personen, wie die zugelassenen Buchhalter sowie die zugelassenen Buchhalter-Steuersachverständigen, die hierzu sowohl über Diplome als auch über Berufserfahrung verfügen müssen.

B.3.6. Wie bereits dargelegt (B.2.4), hat der Gesetzgeber das Statut des Steuerberaters demjenigen des Buchprüfers angeglichen und dasjenige des zugelassenen Buchhalter-Steuersachverständigen demjenigen des zugelassenen Buchhalters, jeweils mit einem eigenen Institut und einer eigenen Mitgliedschaft.

B.3.7. Der Behandlungsunterschied auf der Grundlage der Eigenschaft als Buchprüfer hinsichtlich der Zulassungsbedingungen während der Übergangsperiode ist objektiv und kann vernünftig gerechtfertigt werden aufgrund der obenerwähnten Zielsetzung des Gesetzgebers, die Berufe des Buchprüfers und Steuerberaters mehr noch als die anderen bereits einander anzugleichen. Gemeinsam mit dem Ministerrat ist anzumerken, daß Buchprüfer ihre Berufserfahrung nur unter der Aufsicht des in das neue Institut übergegangenen Instituts der Buchprüfer erwerben konnten (also unter Berücksichtigung der dabei geltenden Regeln für die Ausübung des Berufes, unter anderem in

bezug auf Berufsethik und ständige Weiterbildung), wobei nur diejenigen, die bei der Einsetzung des Instituts über sechs Jahre Berufserfahrung verfügten, von den Diplombedingungen für Buchprüfer befreit sind und mittlerweile außerdem über fünfzehn Jahre Berufserfahrung als Buchprüfer verfügen.

Ferner ist es nicht unverhältnismäßig, daß der Gesetzgeber, der die Qualität der Praktiker des Berufes gewährleisten wollte und der die Zulassungsbedingungen zum Titel als Steuerberater vom König festlegen lassen konnte auf der Grundlage der Diplome und/oder der Berufserfahrung der Bewerber - was nicht angefochten wird -, auch für eine Übergangsperiode sowohl Diplome als auch Berufserfahrung von den Bewerbern verlangen konnte und nur für die Buchprüfer keine zusätzlichen Diplombedingungen auferlegen konnte. Der Hof bemerkt, daß die Zulassungsbedingungen in jedem Fall günstiger sind während der Übergangsperiode als unter der gewöhnlichen Regelung, bei der sie die gleichen sind für die Buchprüfer wie für die anderen Berufskategorien. Wie bereits dargelegt (B.2.5), beeinträchtigt das angefochtene Gesetz jedenfalls nicht den Schutz des Berufes und des Titels als zugelassener Buchhalter oder zugelassener Buchhalter-Steuersachverständiger und wurde den Steuerberatern kein Monopol für ihre Tätigkeit verliehen, sondern wurde lediglich ihr Titel geschützt.

B.3.8. Die Klagegründe sind nicht annehmbar.

*Rechtssache Nr. 1802*

*Erster, vierter und siebter Klagegrund*

B.4. In diesen Klagegründen führt die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 1802 die verschiedensten Beschwerden an, mit denen zwar ein Verstoß gegen den verfassungsmäßigen Gleichheitsgrundsatz angeprangert wird, in denen aber nicht dargelegt wird, welche zwei Kategorien von Personen miteinander zu vergleichen sind und in welcher Hinsicht die in diesen Klagegründen angefochtenen Bestimmungen einen Behandlungsunterschied einführen würden, der diskriminierend wäre.

Zusammen mit dem Ministerrat ist festzustellen, daß die Klagegründe undeutlich sind und folglich nicht geprüft werden können.

B.5. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 1802 beantragt die Nichtigkeitsklärung des gesamten Gesetzes und an zweiter Stelle einer Reihe seiner Bestimmungen. Da nur der erste Klagegrund gegen das gesamte Gesetz gerichtet ist und dieser Klagegrund nicht zulässig ist, prüft der Hof nur noch die folgenden Bestimmungen, insofern dagegen zulässige Klagegründe angeführt werden.

*Zweiter Klagegrund*

B.6.1. Gemäß diesem Klagegrund verstoßen die Artikel 18, 46 Absatz 2 und 58 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, «insofern die Bezeichnung der Handelstätigkeit zur Verwechslung mit dem Titel als Steuerberater oder mit dem Titel als Buchhalter-Steuersachverständiger führt» (erster Teil) und «insofern ein mit der Bezeichnung des zugelassenen Buchhalter-Steuersachverständigen zur Verwechslung führender Begriff mit einer Haftstrafe geahndet werden kann, während ein mit der Bezeichnung als Steuerberater zur Verwechslung führender Begriff nicht mit einer Haftstrafe geahndet wird» (zweiter Teil).

B.6.2. Artikel 18 des Gesetzes vom 22. April 1999 besagt:

«Mit Ausnahme der Personen, die die Eigenschaft als Buchprüfer und/oder Steuerberater besitzen, darf niemand einen Begriff benutzen, der zur Verwechslung mit dem Titel als Buchprüfer oder Steuerberater führen kann.»

Artikel 46 Absatz 2 besagt:

«Außerdem darf niemand den Berufstitel als ' zugelassener Buchhalter-Steuersachverständiger ' oder ' Buchhalter-Steuersachverständiger im Praktikum ' oder einen anderen Titel führen, der zur Verwechslung führen kann, wenn er kein zugelassener Buchhalter ist und wenn er nicht in dem vom Berufsinstitut geführten Verzeichnis der ' zugelassenen Buchhalter-Steuersachverständigen ' oder der ' Buchhalter-Steuersachverständigen im Praktikum ' eingetragen ist.»

Artikel 58 Absätze 1 und 2 besagen:

«Wer sich öffentlich und zu Unrecht die Eigenschaft als Buchprüfer oder Steuerberater aneignet oder wer gegen die Artikel 16, 17, 18 und 37 verstößt, wird mit einer Geldbuße von 200 Franken bis 1.000 Franken bestraft.

Die Artikel 10, 12 und 13 des Rahmengesetzes vom 1. März 1976 zur Regelung des Schutzes der Berufsbezeichnung und der Ausübung der intellektuellen Dienstleistungsberufe finden Anwendung auf die zugelassenen Buchhalter sowie die zugelassenen Buchhalter-Steuersachverständigen.»

Artikel 10 des obengenannten Rahmengesetzes vom 1. März 1976 sieht unter anderem für das öffentliche Aneignen eines auf der Grundlage dieses Gesetzes geschützten Berufstitels ohne die entsprechende Erlaubnis eine Haftstrafe von acht Tagen bis drei Monaten und Geldbußen von 200 bis 2.000 Franken oder eine dieser Strafen vor.

B.6.3. Es obliegt dem Gesetzgeber zu beurteilen, ob ein Anlaß besteht, die Ausübung bestimmter Berufe zu schützen und die Verwendung von Berufstiteln den Personen vorzubehalten, die solche Berufe gemäß den Bestimmungen über diesen Beruf ausüben.

Der Gesetzgeber, der die Titel als Steuerberater und als Buchhalter-Steuersachverständiger schützen konnte, hat in den Artikeln 38 und 49 die Funktionen als Steuerberater beziehungsweise als Buchhalter beschrieben. Er hat Berufsinstitute eingesetzt, die für eine Berufsausübung von hoher Qualität durch Fachleute sorgen und die darüber wachen, daß alle Zulassungsbedingungen (unter anderem in bezug auf Diplome, Praktikum und Befähigungsprüfungen) erfüllt werden.

Somit hat der Gesetzgeber die Kriterien festgelegt, mit denen ein objektiver Unterschied zwischen den Berufspraktikern, die geschützte Titel tragen dürfen, und Personen, die dies nicht dürfen, gemacht werden kann. Dieser Unterschied trägt zu der Zielsetzung bei, eine Dienstleistung von hoher Qualität für diejenigen zu gewährleisten, die sich an die betreffenden Berufspraktiker wenden. Es ist nicht unverhältnismäßig, den Schutz zwingend vorzuschreiben, indem die unrechtmäßige öffentliche Aneignung eines geschützten Berufstitels oder einer zur Verwechslung damit führenden Bezeichnung unter Strafe gestellt wird. Es obliegt den Berufsinstituten und im Falle der Verfolgung dem Strafrichter, auf objektive Weise zu beurteilen, ob die *in concreto* verwendete Bezeichnung zur Verwechslung mit dem geschützten Titel führen kann.

Der erste Teil des Klagegrunds ist unbegründet.

B.6.4.1. Mit der klagenden Partei (zweiter Teil des Klagegrunds) ist festzustellen, daß hinsichtlich der Strafandrohung ein Unterschied besteht zwischen einerseits der unrechtmäßigen Aneignung der Eigenschaft als Buchprüfer oder Steuerberater, die mit einer Geldbuße von 200 bis 1.000 Franken bestraft werden kann, und andererseits der unrechtmäßigen Aneignung eines in Anwendung des Rahmengesetzes vom 1. März 1976 geschützten Berufstitels, insbesondere desjenigen als zugelassener Buchhalter oder zugelassener Buchhalter-Steuersachverständiger, die sowohl mit Korrektionalhaftstrafen von acht Tagen bis drei Monaten und Geldbußen von 200 bis 2.000 Franken als auch mit einer dieser Strafen geahndet werden kann.

Wie bereits dargelegt (B.2.4), hat der Gesetzgeber das Statut der Steuerberater demjenigen der Buchprüfer und das Statut der zugelassenen Buchhalter-Steuersachverständigen demjenigen der zugelassenen Buchhalter angeglichen. Die Strafbestimmung von Artikel 58 Absatz 1 ist eine Übernahme *mutatis mutandis* von Artikel 95 des Gesetzes vom 21. Februar 1985 zur Reform der Betriebsrevision, der sich auch auf Buchprüfer bezieht, während Artikel 58 Absatz 2 auf das Rahmengesetz vom 1. März 1976 verweist (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 1923/1, S. 21).

B.6.4.2. Die Feststellung der Schwere einer Straftat sowie die Festlegung des Strafausmaßes zur Ahndung der Straftat fallen in den Ermessensbereich des Gesetzgebers. Der Hof würde auf den Zuständigkeitsbereich des Gesetzgebers übergreifen, wenn er bei der Frage nach der Rechtfertigung von Unterschieden in den zahlreichen Gesetzestexten über strafrechtliche Sanktionen gleichzeitig eine Abwägung auf der Grundlage eines Werturteils über die Tadelnswürdigkeit der betreffenden Handlungen im Vergleich zu anderen unter Strafe gestellten Handlungen vornehmen würde. In bezug auf das Strafmaß muß sich die Beurteilung durch den Hof auf die Fälle beschränken, in denen die Entscheidung des Gesetzgebers so inkohärent ist, daß sie zu einem eindeutig unverhältnismäßigen Behandlungsunterschied zwischen vergleichbaren Straftaten führt.

Im vorliegenden Fall bezieht die Strafandrohung sich auf die unrechtmäßige Aneignung des Berufstitels als zugelassener Buchhalter oder zugelassener Buchhalter-Steuersachverständiger beziehungsweise als Buchprüfer oder Steuerberater. Diese Handlungen können hinsichtlich des Strafmaßes mit ausreichender Sachdienlichkeit miteinander verglichen werden.

Der Ministerrat erläutert nicht - und der Hof erkennt nicht -, warum im vorliegenden Fall ein solcher Unterschied zwischen dem Strafmaß beim Schutz dieser eng miteinander verwandten Berufstitel besteht. Es ist eindeutig unverhältnismäßig, die unrechtmäßige Aneignung des Titels als zugelassener Buchhalter oder zugelassener Buchhalter-Steuersachverständiger nicht nur mit einer Geldbuße, sondern auch mit Korrektionalhaftstrafen unter Strafe zu stellen, während die unrechtmäßige Aneignung des Titels als Buchprüfer oder Steuerberater nur mit einer Geldbuße von höchstens 1.000 Franken bestraft werden kann.

Angesichts eines solch offensichtlich ungerechtfertigten Behandlungsunterschieds kommt der Hof nicht umhin, einen Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung festzustellen. Es wäre im vorliegenden Fall jedoch nicht gerechtfertigt, wenn die Nichtigerklärung der angefochtenen Bestimmungen zur Straffreiheit der unrechtmäßigen Aneignung des einen oder anderen Berufstitels in Erwartung des Handelns des Gesetzgebers führen würde.

B.6.4.3. In Artikel 58 des angefochtenen Gesetzes ist der Hinweis auf Artikel 10 des Gesetzes vom 1. März 1976 für nichtig zu erklären, insofern diese Bestimmung es ermöglicht, die betreffende Straftat mit einer schwereren Strafe als einer Geldbuße von 1.000 Franken zu ahnden.

#### *Dritter Klagegrund*

B.7.1. Dieser Klagegrund ist so zu verstehen, daß er den Verstoß der Artikel 2 und 43 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung anprangert, indem mit den betreffenden Artikeln einerseits ein Institut der Buchprüfer und Steuerberater und andererseits ein Berufsinstitut der zugelassenen Buchhalter und Steuersachverständigen eingesetzt wird, während keine besondere Einrichtung auf der Grundlage des Rahmengesetzes vom 1. März 1976 zur Regelung des Schutzes der Berufsbezeichnung und der Ausübung der intellektuellen Dienstleistungsberufe geschaffen wird.

B.7.2. Die Entscheidung des Gesetzgebers, eine Regelung in einem neuen Gesetz vorzusehen, statt bereits bestehende Regelungen abzuändern, ist an sich nicht diskriminierend.

Das Rahmengesetz vom 1. März 1976 ermächtigt den König zur Regelung des Schutzes der Berufsbezeichnung und der Ausübung der intellektuellen Dienstleistungsberufe auf Antrag eines oder mehrerer betroffener Berufsverbände und von mindestens zwei nationalen überberuflichen Verbänden, was unter anderem in bezug auf die Buchhalter durch den königlichen Erlaß vom 19. Mai 1992 geschehen ist.

Der Gesetzgeber war nicht verpflichtet, einen etwaigen Schutz des Titels als Steuerberater auf der Grundlage des Rahmengesetzes vom 1. März 1976 abzuwarten oder Anpassungen des Schutzes des Berufstitels und der Ausübung des Berufes als Buchhalter (königlicher Erlaß vom 19. Mai 1992) in bezug auf die zugelassenen Buchhalter-Steuersachverständigen dem König zu überlassen. Im Sinne der Rechtssicherheit hat er im übrigen davon abgesehen, die Abänderungen in bezug auf Buchhalter im obenerwähnten königlichen Erlaß vorzunehmen (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 1923/1, SS. 44 ff. und 68).

Es ist nicht ersichtlich, daß es diskriminierend ist, keine getrennte Einrichtung auf der Grundlage des Rahmengesetzes vom 1. März 1976 zu schaffen.

B.7.3. Der Klagegrund ist nicht annehmbar.

#### *Fünfter Klagegrund*

B.8.1. Gemäß diesem Klagegrund verstößt Artikel 19 Nr. 6 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, indem er die Steuerberater zur Eidesleistung verpflichtet, während eine solche Bestimmung für zugelassene Buchhalter sowie zugelassene Buchhalter-Steuersachverständige nicht besteht.

B.8.2. Gemeinsam mit dem Ministerrat ist festzustellen, daß der Kläger in der Rechtssache Nr. 1802 sich vielmehr über das Fehlen einer Bestimmung, die die Eidesleistung für Buchhalter vorschreiben würde, beklagt, als über den angefochtenen Artikel 19 Nr. 6 des Gesetzes vom 22. April 1999, wobei der Kläger nicht nachweist, daß er ein Interesse an dessen Nichtigerklärung hat.

B.8.3. Die Klage ist in bezug auf diese Bestimmung nicht zulässig.

#### *Sechster Klagegrund*

B.9.1. In diesem Klagegrund bemängelt der Kläger, daß die Buchhalter-Steuersachverständigen diskriminiert würden, indem Artikel 50 § 1 Nr. 1 des Gesetzes vom 22. April 1999 sie verpflichte, ihre berufliche Zivilhaftung zu versichern, während eine solche Verpflichtung für Steuerberater nicht bestehe.

B.9.2. Gemeinsam mit dem Ministerrat ist festzustellen, daß der Klagegrund unbegründet ist, da auch externe Buchprüfer und externe Steuerberater sich für ihre berufliche Zivilhaftung versichern müssen (Artikel 33).

B.9.3. Insofern die klagende Partei in ihrem Erwidierungsschriftsatz bemängelt, daß den internen Berufspraktikern nicht die gleiche Versicherungspflicht auferlegt wird wie den externen, führt sie einen neuen Vergleich und somit einen neuen Klagegrund an, der nur in dem in Artikel 85 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof vorgesehenen Fall vorgebracht werden kann.

B.9.4. Der sechste Klagegrund ist nicht annehmbar.

*Achter Klagegrund*

B.10.1. Gemäß diesem Klagegrund wird gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoßen, indem den Bewerbern als Buchhalter-Steuersachverständiger durch Artikel 52 § 1 Absatz 2 des Gesetzes vom 22. April 1999 eine Frist von sechs Monaten gewährt wird, um sich für die Übergangsregelung einzuschreiben, dies im Gegensatz zu Artikel 60 § 1, der für Bewerber als Steuerberater eine längere Frist vorsieht (erster Teil).

Außerdem (zweiter Teil) werde gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoßen, «insofern die angefochtenen Bestimmungen für die Steuerberater nicht die gleichen flexiblen Übergangsmaßnahmen enthalten wie seinerzeit für die Buchprüfer [...]» und insofern sie «für die Buchhalter-Steuersachverständige nicht die gleichen flexiblen Übergangsmaßnahmen enthalten wie seinerzeit für die Buchhalter [...]».

B.10.2. Bewerber als Steuerberater und Bewerber als Buchhalter-Steuersachverständiger können objektiv voneinander unterschieden werden, und es ist vernünftig gerechtfertigt, für die Bewerber als Steuerberater eine längere Übergangsregelung vorzusehen, da der Beruf als Steuerberater nun zum ersten Mal geregelt wird, während die Übergangsregelung des angefochtenen Artikels 52 nur für Personen gilt, die bereits vorher als Buchhalter zugelassen waren.

Die Frist von sechs Monaten zur Beantragung der Eintragung per Einschreibebrief ist nicht unverhältnismäßig kurz für Bewerber als Buchhalter-Steuersachverständiger, die bereits Mitglied eines Berufsinstituts sind und die einen durch Vorschriften geregelten Beruf ausüben.

B.10.3. In einem zweiten Teil dieses Klagegrunds bemängelt die klagende Partei, daß nun keine ebenso flexiblen Übergangsmaßnahmen vorgesehen wurden wie seinerzeit für die Buchprüfer und die Buchhalter.

Die Vergleiche, die die klagende Partei zwischen den Übergangsregelungen in früheren Regelwerken zum Schutz der Berufe als Buchprüfer und als zugelassener Buchhalter und denjenigen, die im angefochtenen Gesetz in bezug auf Steuerberater sowie zugelassene Buchhalter-Steuersachverständige vorgesehen sind, anstellt, sind nicht sachdienlich. Diese Vergleiche beziehen sich nämlich auf Situationen, die durch Bestimmungen geregelt werden, die zu unterschiedlichen Zeitpunkten Anwendung finden; sie gehören nicht - da andernfalls jegliche Änderung der Gesetzgebung unmöglich würde - zu denjenigen, die geprüft werden müssen, um festzustellen, ob die angefochtenen Bestimmungen mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbar sind.

B.10.4. Der Klagegrund ist nicht annehmbar.

*Neunter Klagegrund*

B.11.1. Gemäß diesem Klagegrund verstoßen die Artikel 38, 49 und 50 § 3 des Gesetzes vom 22. April 1999 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung. Der Kläger führt an, daß die neuen Bestimmungen von den Bewerbern als Buchhalter-Steuersachverständiger eine Berufserfahrung und ein Praktikum verlangten, während «seinerzeit keinerlei Nachweis in bezug auf das Steuerwesen vorgelegt werden mußte». Hierbei bemerkt er, daß Buchprüfer nur nebenher eine Beratung in Steuerfragen erteilten.

B.11.2. Insofern der Klagegrund einen Vergleich mit einer vor dem angefochtenen Gesetz bestehenden Lage anstellt, kann auf die Antwort auf den achten Klagegrund verwiesen werden (B.10.3). Im übrigen ist der Klagegrund zu undeutlich, um darauf antworten zu können.

B.11.3. Der Klagegrund ist nicht annehmbar.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

- erklärt in Artikel 58 des Gesetzes vom 22. April 1999 über die Berufe im Buchführungs- und Steuerwesen den Verweis auf Artikel 10 des Gesetzes vom 1. März 1976 für nichtig, insofern diese Bestimmung es ermöglicht, die betreffende Straftat mit einer schwereren Strafe als einer Geldbuße von 1.000 Franken zu bestrafen;

- weist die Klagen im übrigen zurück.

Verkündet in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 25. Januar 2001.

Der Kanzler,

L. Potoms.

Der Vorsitzende,

G. De Baets.