

Advies van 2 juli 2008 omtrent een ontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen met het oog op de omzetting van de Europese richtlijn 2005/36/EG betreffende de erkenning van beroepskwalificaties

Ontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen

1. Het door de Minister van Middenstand en Landbouw voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen is erop gericht om de *richtlijn 2005/36/EG van het Europees Parlement en de Raad van 7 september 2005 betreffende de erkenning van beroepskwalificaties*¹ om te zetten in de Belgische wetgeving voor wat betreft de accountants en belastingconsulenten enerzijds en de erkende boekhouders-(fiscalisten) anderzijds.

2. De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft de wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van het wettelijk en reglementair kader van toepassing op de economische beroepen via het verstrekken, op eigen initiatief of op verzoek, van adviezen of aanbevelingen aan de regering of aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen.²

▲ A. Algemene beschouwingen

3. Artikel 62 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen staat de Koning toe de bepalingen van de

wet en haar uitvoeringsbesluiten te wijzigen met het doel de omzetting in het interne recht te verzekeren van de richtlijnen betreffende de wederzijdse erkenning van diploma's en van beroepsopleidingen.

De richtlijn 2005/36/EG van 7 september 2005 betreffende de erkenning van beroepskwalificaties, die in werking is getreden op 20 oktober 2007, consolideert en actualiseert de bestaande richtlijnen met betrekking tot de erkenning van beroepsopleidingen. Deze richtlijn heft onder meer de vroegere *richtlijn 89/48/EEG betreffende een algemeen stelsel van erkenning van hogeronderwijsdiploma's waarmee beroepsopleidingen van ten minste drie jaar worden afgesloten*, op.

Er kan gesteld worden dat de omzetting van de richtlijn 2005/36/EG valt onder de machtiging van de Koning zoals vooropgesteld in voormeld artikel 62; bijgevolg kan de wet van 22 april 1999 wel degelijk door een koninklijk besluit worden gewijzigd.

4. Vastgesteld kan worden dat de problematiek van een Europese interne markt voor boekhoudkundige en fiscale diensten fundamenteel is, aangezien dergelijke diensten verstrekt worden aan ondernemingen die meer en meer grensoverschrijdend binnen de Europese Unie actief zijn. Er is dan ook behoefte aan een duidelijke regelgeving zodat de beroepsbeoefenaars en kantoren hun werkzaamheden grensoverschrijdend kunnen uitoefenen zonder ongerechtvaardigde discriminerende hinderpalen.

¹ *Pb. L.* van 30 september 2005, 255.

² Deze bevoegdheid vloeit voort uit artikel 54, § 1 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

De Hoge Raad is van oordeel dat de erkenning van beroepskwalificaties, verworven in een andere EU-Lidstaat, essentieel is voor de interne markt. Personen die een beroepskwalificatie hebben in een bepaalde lidstaat, moeten toegang hebben tot hetzelfde beroep in een andere lidstaat en moeten dit beroep kunnen uitoefenen met dezelfde rechten en plichten als de beroepsbeoefenaars van dat land. Wel moet de migrerende beroepsbeoefenaar eventuele niet-discriminerende voorwaarden van die lidstaat betreffende de uitoefening van dat beroep in acht nemen, voor zover deze vanuit objectief oogpunt gerechtvaardigd en evenredig zijn.

5. Voor de analyse van deze problematiek in het kader van de economische beroepen zijn in het bijzonder drie (recente) richtlijnen van belang:

- a) **De richtlijn 2005/36/EG van 7 september 2005 betreffende de erkenning van beroepskwalificaties**
- b) **De richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen³** (de zogenaamde "auditrichtlijn")
- c) **De richtlijn 2006/123/EG van 12 december 2006 betreffende diensten op de interne markt⁴** (de zogenaamde "dienstenrichtlijn").

Deze drie richtlijnen dienen samen te worden gelezen.

6. Het onderscheid tussen de zogenaamde "vrijheid van vestiging" en de "vrije dienstverrichting" is essentieel.

Bij **vestiging** is er sprake van de daadwerkelijke uitoefening van een economische activiteit vanuit een duurzame vestiging voor een onbepaalde tijd. Er is integratie nodig in de economie van de lidstaat, met inbegrip van het werven van klanten in die lidstaat, vanuit een duurzame beroepsmatige vestiging.

3 Deze richtlijn, die vóór 29 juni 2008 moet zijn omgezet, is voor België reeds grotendeels via de koninklijke besluiten van april 2007 omgezet.

4 Deze richtlijn dient tegen 28 december 2009 te zijn omgezet.

De **vrijheid van dienstverrichting** is daarentegen gekenmerkt door het ontbreken van een duurzame en blijvende deelname aan het economische leven van de ontvangende lidstaat. De dienstverrichter begeeft zich naar de ontvangende lidstaat om er tijdelijk en incidenteel het beroep uit te oefenen. Het tijdelijke en incidentele karakter van de dienstverlening wordt per geval beoordeeld, met name in het licht van de duur, frequentie, regelmaat en continuïteit van de verrichting.

▲ B. Context: Horizontale omzetting van de Europese richtlijn 2005/36/EG in België

7. Op 2 april 2008 verscheen in het *Belgisch Staatsblad* de wet van 12 februari 2008⁵. Deze wet omvat een nieuw algemeen kader voor de erkenning van Europese beroepskwalificaties en zet de Europese richtlijn beroepskwalificaties (2005/36/EG) om in Belgisch recht.

Het gaat om een zogenaamde "horizontale omzetting": deze wet is van toepassing op alle (door de federale overheid) gereguleerde beroepen, **voor zover die niet het voorwerp uitmaken van specifieke bepalingen**. Zijn er voor een bepaald beroep specifieke voorschriften, dan is er sprake van een "verticale" omzetting van de richtlijn (cf. *infra*).

De nieuwe wet is toepasselijk op alle onderdanen van een lidstaat, met inbegrip van beoefenaars van de vrije beroepen, die in België een gereguleerd beroep willen uitoefenen (artikel 4, § 1 van voornoemde wet).

5 Aanvankelijk was dit de wet van 13 december 2007 tot instelling van een nieuw algemeen kader voor de erkenning van EG-beroepskwalificaties. Door het erratum dat op 9 april 2008 in het *Belgisch Staatsblad* verscheen, is de datum aangepast en is dit de wet van 12 februari 2008 geworden.

▲ C. Verzoek om advies omtrent een ontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van de wet van 22 april 1999

8. Momenteel ligt een ontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen voor.

Het is de bedoeling om voor de activiteiten van de boekhoudkundige en fiscale beroepen (accountant, belastingconsulent en erkend boekhouder-(fiscalist)) over te gaan tot de **verticale omzetting** van de Europese richtlijn 2005/36/EG betreffende de erkenning van beroepskwalificaties.

In principe zou dit impliceren dat voor een aantal activiteiten van de voornoemde beroepsgroepen de algemene wet van 12 februari 2008 niet langer toepasselijk zou zijn.

9. De Minister van Middenstand en Landbouw, mevrouw Sabine LARUELLE, heeft omtrent dit ontwerp van koninklijk besluit aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen een verzoek om advies overgemaakt, overeenkomstig artikel 54, § 1, derde lid van de wet van 22 april 1999.

▲ D. Inhoud van het voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit

10. Vastgesteld kan worden dat het ontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van de wet van 22 april 1999 betrekking heeft zowel op het aspect van de vrijheid van vestiging, als het aspect van de vrije dienstenverrichting.

Wat de vrijheid van vestiging betreft, gaat het veeleer om een verfijning van de bestaande bepalingen (artikel 19*bis* voor de accountants en belastingconsulenten en artikel 50*bis* voor de erkend boekhouder-(fiscalist)), om deze in overeenstemming te brengen met de bepalingen van Titel III van de richtlijn 2005/36/EG.

Het aspect van de vrije dienstenverrichting, met name de voorwaarden waaronder de activiteit van accountant of erkend boekhouder-(fiscalist) tijdelijk en occasioneel in België kan worden uitgeoefend door personen van andere lidstaten, is nieuw.

11. Schematisch voorgesteld omvat het voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit de volgende aspecten:

- A. *Vrijheid van vestiging*
- B. *Vrije dienstenverrichting*

A. *Vrijheid van vestiging*

Verlenen van hoedanigheid van accountant en/of belastingconsulent	Verlenen van hoedanigheid van erkend boekhouder-(fiscalist)
<i>Artikelen 4 en 5 van het voorgelegde ontwerp: voorwaarden voor onderdanen van een andere Staat voor het bekomen van de hoedanigheid van accountant en/of belastingconsulent: verfijning van het bestaand artikel 19<i>bis</i> van de wet van 1999 inzake opleidingstitel (§ 1) en bekwaamheidsproef (§ 2)</i>	<i>Artikelen 10 en 11 van het voorgelegde ontwerp: voorwaarden voor onderdanen van een andere Staat voor erkenning als boekhouder-(fiscalist): verfijning van het bestaand artikel 50<i>bis</i> van de wet van 1999 inzake opleidingstitel (§ 1) en bekwaamheidsproef (§ 2)</i>

B. Vrije dienstenverrichting

Activiteit van accountant	Activiteit van erkend boekhouder-(fiscalist)
<i>Artikel 1 van het voorgelegde ontwerp:</i> opdracht van IAB uitbreiden tot personen die tijdelijk en occasioneel de activiteit van accountant in België uitoefenen (aanpassing van bestaand artikel 3 van de wet van 1999);	<i>Artikel 9 van het voorgelegde ontwerp:</i> opdracht van BIBF uitbreiden tot personen die tijdelijk en occasioneel de activiteit van erkend boekhouder-(fiscalist) in België uitoefenen (aanpassing van bestaand artikel 44 van de wet van 1999);
<i>Artikel 8 van het voorgelegde ontwerp:</i> voorwaarden voor tijdelijke en occasionele uitoefening van activiteit van accountant (nieuw artikel 37bis): in een andere lidstaat gevestigd zijn om er hetzelfde beroep uit te oefenen, kennis van betrokken officiële taal, voorafgaande schriftelijke verklaring aan Instituut bezorgen	<i>Artikel 12 van het voorgelegde ontwerp:</i> voorwaarden voor tijdelijke en occasionele uitoefening van activiteit van erkend boekhouder-(fiscalist) (nieuw artikel 52bis): in een andere lidstaat gevestigd zijn om er hetzelfde beroep uit te oefenen, kennis van betrokken officiële taal, voorafgaande schriftelijke verklaring aan Instituut bezorgen
<i>Artikel 2 van het voorgelegde ontwerp:</i> alle regelgeving die toepasselijk is op externe accountants, lid van IAB, is toepasselijk op personen die tijdelijk en occasioneel de activiteit van accountant in België uitoefenen (aanvulling van bestaand artikel 4 van de wet van 1999).	/
<i>Artikel 3 van het voorgelegde ontwerp:</i> gebruik van beroepstitel verleend in land van oorsprong (aanvulling van bestaand artikel 16 van de wet van 1999)	/
<i>Artikel 6 van het voorgelegde ontwerp:</i> bevoegdheid van IAB-Raad om administratieve sanctie op te leggen ingeval vrije dienstenverstreker regelgeving niet naleeft (aanvulling van bestaand artikel 29 van de wet van 1999)	/
<i>Artikel 14 van het voorgelegde ontwerp:</i> toepassing van beroepsgeheim (artikel 458 SW) op personen die tijdelijk en occasioneel de activiteit van accountant in België uitoefenen	<i>Artikel 14 van het voorgelegde ontwerp:</i> toepassing van beroepsgeheim (artikel 458 SW) op personen die tijdelijk en occasioneel de activiteit van erkend boekhouder-(fiscalist) in België uitoefenen

▲ E. Commentaar bij het voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit

▲ E.1. Vrijheid van vestiging

12. Wat de omzetting van de aspecten inzake de vrijheid van vestiging betreft, kan in herinnering gebracht worden dat de wet van 22 april 1999 reeds in 2003 in overeenstemming is gebracht met de Europese regelgeving. Meer in het bijzonder is de wet van 1999 aangepast aan de vroegere *richtlijn 89/48/EEG van 21 december 1988 betreffende een algemeen stelsel van erkenning van hogeronderwijsdiploma's waarmee beroepsopleidingen van ten minste drie jaar worden afgesloten* via het koninklijk besluit van 25 februari 2003 (*Belgisch Staatsblad* 24 maart 2003). Hierover formuleerde de Hoge Raad voor de Economische Beroepen een advies op 17 mei 2001.

Het voorliggend ontwerp van koninklijk besluit verfijnt de bestaande voorschriften van de wet van 1999 in het kader van de richtlijn 2005/36/EG. Hierover wenst de Hoge Raad geen specifieke opmerkingen te formuleren, aangezien de voorgestelde tekst overeenstemt met de richtlijn.

Weliswaar dient het verschil tussen de Franstalige en Nederlandstalige versie van het nieuwe voorgestelde artikel 19bis, § 2, 5de lid van de wet van 1999 (artikel 5, voorlaatste lid van het voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit) te worden weggewerkt. In de Franstalige versie wordt bepaald dat de voorschriften betreffende de proeve van bekwaamheid vastgelegd worden "*par le Conseil de l'Institut*", terwijl de Nederlandstalige versie bepaalt dat de voorschriften zijn vastgelegd "*in het stagereglement van het Instituut*".

13. In een volgende fase is het wenselijk de samenhang na te gaan van de voorgestelde wetswijziging met de diplomavereisten van de kandidaat-accountants en de kandidaat-belastingconsulenten, vervat in het koninklijk besluit van 22 november 1990 (overigens slechts toepasselijk tot 30/06/2008) en de voorschriften van het koninklijk besluit van 8 april 2003 betreffende het toelatingsexamen, de stage en het bekwaamheidsexamen van accountant en/of belastingconsulent, alsook van het koninklijk besluit van 20 januari 2003 betreffende het programma, de voorwaarden en de examenjury voor het praktisch bekwaamheidsexamen van de "erkende boekhouders" en erkende boekhouders-fiscalisten".

▲ E.2. Vrije dienstenverrichting

✓ *Tuchtproblematiek ingeval van vrije dienstenverstrekking*

14. De richtlijn 2005/36/EG stelt voorop dat, als een dienstenverstreker zich naar een andere Lidstaat begeeft, hij valt onder de professionele, wettelijke of administratieve beroepsregels die rechtstreeks verband houden met de beroepskwalificaties, alsook onder de tuchtregels die in de ontvangende Lidstaat van toepassing zijn op de personen die er hetzelfde beroep uitoefenen. In het voorgestelde ontwerp van koninklijk besluit wordt voor de activiteit van accountant bepaald dat *alle wettelijke en reglementaire bepalingen in verband met de plichtenleer, de definitie en de uitoefening van het beroep, die van toepassing zijn op externe accountants, leden van het IAB, ook van toepassing zijn op de onderdanen van een andere Lidstaat die gemachtigd zijn om tijdelijk en occasioneel de activiteit van accountant in België uit te oefenen* (artikel 2 van het voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit tot aanvulling van artikel 4 van de wet van 1999).

De Hoge Raad vestigt de aandacht op het feit dat momenteel in de voorgelegde ontwerpteksten niet voorzien wordt in de mogelijkheid om de tuchtregeling, toepasselijk op accountants (met inbegrip van het opleggen van sancties,

zoals bepaald in de wet van 22 april 1999 betreffende de beroepstucht voor accountants en belastingconsulenten), ook toepassing te laten vinden voor de buitenlandse beroepsbeoefenaars die in België tijdelijk en incidenteel de activiteiten van accountant voeren.

15. De Hoge Raad acht het wenselijk om op dit punt de omzetting van artikel 5, § 3 van de richtlijn te vervolledigen door de aanpassing van de wet van 1999 betreffende de beroepstucht voor accountants en belastingconsulenten.

Wel kan worden onderstreept dat de wijziging/aanvulling van de wet van 22 april 1999 betreffende de beroepstucht evenwel een bicamerale procedure via het Parlement vereist, aangezien voornoemde wet -overeenkomstig artikel 77 van de Grondwet- de organisatie van de hoven en rechtbanken betreft.

Overigens dient de praktische organisatie van de toepassing van de tuchtregeling van het land van onthaal *sowieso* met de nodige aandacht te worden geanalyseerd; er is ingeval van een tijdelijke en incidentele vrije dienstenverstrekking immers geen vestiging.

16. De Hoge Raad suggereert tenslotte dat de in deze materie bevoegde Ministers nagaan of de aanpassing van de wet van 1999 betreffende de beroepstucht desgevallend in een tweede fase kan gebeuren, dan wel of de beide wetten van 22 april 1999 in één en dezelfde fase dienen te worden aangepast.

✓ *Coherentie van de omzetting voor de activiteit van accountant en erkend boekhouder-(fiscalist)*

17. De Hoge Raad stelt in het voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit een aantal verschilpunten vast qua omzetting voor de vrije dienstverrichting van de activiteit van accountant enerzijds en van de activiteit van erkend boekhouder-(fiscalist) anderzijds.

Voor de artikelen 2, 3, 6 en 7 (toepasselijk op de accountantsactiviteit) van het voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit, zijn geen analoge bepalingen terug te vinden voor de activiteit van erkend boekhouder-fiscalist. Zo bijvoorbeeld is voor de activiteit van erkend boekhouder-(fiscalist) niet voorzien dat de regelgeving die toepasselijk is op de BIBF-leden, ook toepasselijk is op personen die tijdelijk en occasioneel de activiteit van erkend boekhouder-(fiscalist) in België uitoefenen. Dit is wel voorzien voor de activiteit van de accountant.

18. Naar de mening van de Hoge Raad, is het niet duidelijk waarom de richtlijn op een verschillende wijze is omgezet voor de vrije dienstenverstrekking van de activiteit van accountants en die van erkende boekhouders-(fiscalisten). Voor zover hiervoor geen valabele verantwoording bestaat, is een gelijke behandeling van de diverse beroepsgroepen wenselijk.

Bijgevolg oordeelt de Hoge Raad dat het voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit moet worden vervolledigd, teneinde de omzetting voor de bovenvernoemde beroepsgroepen op een gelijkaardige manier door te voeren en analoge bepalingen van de artikelen 2, 3, 6 en 7 voor de activiteit van erkend boekhouder-fiscalist in te voeren.

✓ *Samenhang in het kader van de economische beroepen van de toepassing van de principes inzake de vrije dienstverrichting*

19. Het voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe de richtlijn 2005/36/EG voor de boekhoudkundige en fiscale beroepen in Belgisch recht om te zetten.

Wat de vrije dienstenverstrekking betreft, viseert het voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit enkel de activiteit van accountant en de activiteit van erkend boekhouder(-fiscalist).

20. De vraag kan gesteld worden hoe de principes inzake de vrije dienstverrichting moeten toegepast worden voor de andere economische beroepsbeoefenaars, met name voor de bedrijfs-

revisoren en de belastingconsulenten. De Hoge Raad stelt vast dat dit niet geregeld wordt in het voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit.

Voor de Hoge Raad is het van belang om erover te waken dat de omzetting van de richtlijn 2005/36/EG voor de diverse economische beroepsgroepen op een gelijkaardige en coherente wijze doorgevoerd wordt, uiteraard rekening houdend met de specificiteit van elke beroepsgroep.

In dit verband vestigt de Hoge Raad de aandacht op de diverse interpretatieproblemen die de omzetting van de richtlijn 2005/36/EG voor het "accountancy-beroep in ruime zin" in nagenoeg alle Europese lidstaten met zich meebrengt⁶. Dit heeft niet enkel te maken met de omstandigheid dat het beroep in de diverse lidstaten op een uiteenlopende wijze is georganiseerd. Ook het feit dat voor de diverse economische beroepen de interactie tussen diverse Europese regelgevende documenten, inzonderheid de toepassing van de richtlijn 2005/36/EG, de richtlijn 2006/123/EG (de dienstenrichtlijn) en de richtlijn 2006/43/EG (de auditrichtlijn), nog moet worden uitgeklaard, is hier niet vreemd aan.

21. Wat de bedrijfsrevisoren betreft, kan vooreerst verwezen worden naar het feit dat indien in een afzonderlijk communautair rechtsinstrument een andere specifieke regeling die in rechtstreeks verband staat met de erkenning van beroepskwalificaties, is vastgesteld, de richtlijn 2005/36/EG niet van toepassing is (artikel 2, § 3 van voormelde richtlijn).

Deze bepaling heeft voor gevolg dat voor de grensoverschrijdende activiteiten inzake de wettelijke controle van de (geconsolideerde) jaarrekening, zoals voorgeschreven door EU-reglementering, de voorschriften van de auditrichtlijn⁷ dienen te worden nageleefd.

⁶ Voor een overzicht van diverse hangende punten omtrent de richtlijn 2005/36/EG, zie de FEE-studie van november 2007, met als titel "Internal Market for Services and the Accountancy Profession: Qualifications and Recognition", beschikbaar op de website www.fee.be

⁷ Zoals reeds sinds 31 augustus 2007 (grotendeels) omgezet in België.

22. Wat de activiteiten buiten de wettelijke controle van de (geconsolideerde) jaarrekening, zoals voorgeschreven door EU-reglementering, betreft (de zogenaamde "andere activiteiten"), dient verder een onderscheid te worden gemaakt tussen de zogenaamde "gereguleerde activiteiten" en de "niet-gereguleerde activiteiten".

Dit onderscheid is noodzakelijk aangezien de richtlijn betreffende de erkenning van beroepskwalificaties enkel van toepassing is op personen (met inbegrip van de beoefenaars van vrije beroepen) die in een andere lidstaat, dan die waar zij hun beroepskwalificaties hebben verworven, een gereguleerd beroep willen uitoefenen (artikel 2, § 1 van de richtlijn 2005/36/EG). Onder *gereguleerd beroep* wordt verstaan: "een beroepswerkzaamheid of een geheel van beroepswerkzaamheden waartoe de toegang of waarvan de uitoefening of één van de wijzen van uitoefening krachtens wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen direct of indirect afhankelijk wordt gesteld van het bezit van bepaalde beroepskwalificaties; met name het voeren van een beroepstitel die door wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen beperkt is tot personen die een specifieke beroepskwalificatie bezitten, geldt als een wijze van uitoefening. Wanneer de eerste zin niet van toepassing is, wordt het in lid 2 bedoelde beroep met een gereguleerd beroep gelijkgesteld." (artikel 3, § 1, a) van de richtlijn 2005/36/EG).

Voor de grensoverschrijdende uitoefening van "gereguleerde" activiteiten van bedrijfsrevisoren (buiten de wettelijke controle), stelt zich bijgevolg de vraag of de richtlijn 2005/36/EG ook moet worden omgezet.

23. De Hoge Raad suggereert de bevoegde Minister om te onderzoeken in welke mate de richtlijn 2005/36/EG voor de gereguleerde activiteiten van de bedrijfsrevisoren (buiten de wettelijke controle) dient te worden omgezet. Of zal de wet van 12 februari 2008 (horizontale omzetting) toepassing vinden? De Hoge Raad is van oordeel dat hieromtrent een duidelijk standpunt moet worden ingenomen.

24. Voor de grensoverschrijdende uitoefening van “niet-gereguleerde activiteiten van bedrijfsrevisoren” zal niet zozeer de richtlijn 2005/36/EG toepassing vinden, doch er zal moeten nagegaan worden op welke wijze de dienstenrichtlijn moet worden nageleefd. Het is de Hoge Raad niet bekend in welke mate er in België voor de economische beroepen reeds initiatieven genomen zijn met het oog op de omzetting van de dienstenrichtlijn.

25. De Hoge Raad suggereert de bevoegde Ministers om te onderzoeken in welke mate de dienstenrichtlijn, die vóór 28 december 2009 moet zijn omgezet, voor de diverse economische beroepen op een coherente wijze kan/moet worden omgezet. Hierbij is het noodzakelijk om de samenhang qua toepassingsgebied tussen de richtlijn 2005/36/EG met de dienstenrichtlijn (om te zetten vóór december 2009) en de auditrichtlijn voor de diverse economische beroepen voor ogen te houden.

26. Wat de belastingconsulenten betreft, is de situatie nog verschillend.

Er kan opgemerkt worden dat in België de activiteit van belastingconsulent niet voorbehouden is aan een gereguleerd beroep en bijgevolg

niet onder het toepassingsgebied van de richtlijn 2005/36/EG valt. Dit verklaart waarom het voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit voor de vrije dienstverrichting geen betrekking heeft op de activiteit van belastingconsulent.

Toch stelt de Hoge Raad vast dat wat de vrijheid van vestiging betreft, de richtlijn 2005/36/EG wél omgezet wordt voor de belastingconsulent (zie *supra* randnummers 10 en 12). De vraag kan gesteld worden of dit wel logisch is.

Tegelijk is de Hoge Raad van oordeel dat de omzetting van de dienstenrichtlijn voor de fiscale activiteiten (die niet aan een bepaalde beroepsgroep zijn voorbehouden) met de nodige aandacht zal moeten worden bekeken.

27. Het is voor de Hoge Raad niet duidelijk in toepassing van welke bepaling van de richtlijn de term “geregeld” wordt weggelaten in artikel 37 van de wet (artikel 7 van het ontwerp van koninklijk besluit).

De Hoge Raad is bijgevolg van oordeel dat deze wijziging de omzetting van de richtlijn overstijgt en bijgevolg niet kan weerhouden worden in het kader van het voorgelegd ontwerp van koninklijk besluit.