

Rolnummer 7463
Arrest nr. 166/2021 van 18 november 2021

A R R E S T

In zake : het beroep tot gedeeltelijke vernietiging van de wet van 20 juli 2020 « houdende diverse bepalingen tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten », ingesteld door Maxime Vermeesch en de bv « Maxime Vermeesch ».

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters L. Lavrysen en P. Nihoul, en de rechters J.-P. Moerman, R. Leysen, J. Moerman, M. Pâques en Y. Kherbache, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter L. Lavrysen,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van het beroep en rechtspleging*

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 3 november 2020 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 9 november 2020, is beroep tot gedeeltelijke vernietiging ingesteld van de wet van 20 juli 2020 «houdende diverse bepalingen tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten » (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 5 augustus 2020) door Maxime Vermeesch en de bv « Maxime Vermeesch », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. P. Renier, advocaat bij de balie te Brussel.

Bij hetzelfde verzoekschrift vorderden de verzoekende partijen eveneens de gedeeltelijke schorsing van dezelfde wet. Bij het arrest nr. 31/2021 van 25 februari 2021, bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 31 mei 2021, heeft het Hof de vordering tot gedeeltelijke schorsing verworpen.

Memories en memories van wederantwoord zijn ingediend door :

- het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. F. Judo en Mr. L. Proost, advocaten bij de balie te Brussel;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. V. De Schepper en Mr. J.-F. De Bock, advocaten bij de balie te Brussel.

De verzoekende partijen hebben een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 22 september 2021 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers J. Moerman en J.-P. Moerman te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 6 oktober 2021 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 6 oktober 2021 in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van het onderwerp van het beroep

A.1. De verzoekende partijen vorderen in hoofdorde de vernietiging van artikel 32, eerste lid, 1^o, n), van de wet van 20 juli 2020 «houdende diverse bepalingen tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten » (hierna : de wet van 20 juli 2020) en van de

artikelen 153 tot 170 van die wet. In ondergeschikte orde vragen de verzoekende partijen de vernietiging van artikel 164 van de wet van 20 juli 2020.

Ten gronde

Wat betreft het eerste middel

A.2.1. De verzoekende partijen leiden een eerste middel af uit de schending, door de bestreden wet, van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, doordat het toezicht op de niet-gereguleerde belastingadviseurs wordt toegewezen aan het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants, hoewel zij wezenlijk verschillen van de gecertificeerde belastingadviseurs. In tegenstelling tot die laatsten, zijn de niet-gecertificeerde belastingadviseurs geen lid van het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants. Hoewel de richtlijn (EU) 2015/849 van het Europees Parlement en de Raad van 20 mei 2015 « inzake de voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld of terrorismefinanciering, tot wijziging van Verordening (EU) nr. 648/2012 van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijn 2005/60/EG van het Europees Parlement en de Raad en Richtlijn 2006/70/EG van de Commissie » (hierna : de richtlijn (EU) 2015/849) toelaat dat het toezicht op de naleving van de antiwitwasregeling wordt toegewezen aan een zelfregulerend orgaan, heeft de wetgever hier gekozen voor een orgaan dat ten opzichte van de niet-gecertificeerde belastingadviseurs niet zelfregulerend is. Conform de richtlijn moet het toezicht op de niet-gecertificeerde belastingadviseurs bijgevolg door een administratieve overheid gebeuren. Zij verwijzen daarbij naar het arrest van het Hof nr. 114/2020 van 24 september 2020.

A.2.2. De Ministerraad voert aan dat het eerste middel onontvankelijk is, aangezien niet duidelijk is welke categorieën met elkaar worden vergeleken. Daarnaast wordt, ter omzetting van de richtlijn (EU) 2015/849, duidelijk een gelijke behandeling van vergelijkbare categorieën van personen ingevoerd, door alle personen die fiscaal advies verlenen, aan dezelfde controle te onderwerpen. De Ministerraad verwijst daarbij naar de rechtspraak van het Hof. Het feit dat het Hof eerder vaststelde dat de vroegere uitsluiting van de niet-gecertificeerde belastingadviseurs niet onredelijk was, betekent niet noodzakelijk dat het niet toegelaten is om hen in een latere fase alsnog te onderwerpen aan het toezicht op de naleving van de antiwitwaswet. Tot slot merkt de Ministerraad op dat ook de afdeling wetgeving van de Raad van State geen opmerkingen had bij de bestreden bepalingen.

A.2.3. De tussenkomen partij voegt hieraan toe dat het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants een administratieve overheid is en dus niet louter een zelfregulerende beroepsvereniging.

Wat betreft het tweede middel

A.3.1. De verzoekende partijen leiden een tweede middel af uit de schending, door de artikelen 153 en 170 van de wet van 20 juli 2020, van de artikelen 12, 14 en 22 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 7, lid 1, en 8, lid 2, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. Zij voeren aan dat de bestreden bepalingen het strafbaar maken om zonder ingeschreven te zijn in het openbaar register, bepaalde beroepsactiviteiten uit te oefenen, zonder dat dit misdrijf voldoende duidelijk gedefinieerd is. De beroepsactiviteiten waarvan sprake zijn zeer ruim ingevuld. Doordat ook hun occasionele uitoefening onderworpen is aan de inschrijvingsverplichting, wordt *de facto* iedereen die incidenteel fiscale informatie verstrekt als belastingadviseur beschouwd. Volgens de verzoekende partijen is het strafbaar stellen van het gebrek aan inschrijving in het openbaar register niet bedoeld om witwassen te voorkomen, maar om de gecertificeerde belastingadviseurs een monopolie inzake fiscaal advies te bezorgen.

A.3.2. De Ministerraad voert aan dat het middel minstens gedeeltelijk onontvankelijk is bij gebrek aan uiteenzetting. Enkel het strafrechtelijk wettigheidsbeginsel wordt in het middel besproken. Wat betreft dat beginsel, kan volgens de Ministerraad niet worden volgehouden dat de handeling die strafbaar wordt gesteld niet duidelijk zou zijn omschreven. Hetzelfde geldt voor de straf, die bovendien proportioneel is.

Wat betreft het derde middel

A.4.1. De verzoekende partijen leiden een derde middel af uit de schending, door de wet van 20 juli 2020, van de artikelen 10, 11 en 23 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 16 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. Het beroepsverbod dat wordt opgelegd wanneer een

niet-gecertificeerde belastingadviseur zich niet inschrijft in het openbaar register, komt volgens de verzoekende partijen immers neer op een onrechtmatige belemmering van de vrije beroepskeuze en de vrijheid van ondernemen. Een dergelijke beperking is niet noodzakelijk om witwassen te voorkomen.

A.4.2. Volgens de Ministerraad is het middel gedeeltelijk onontvankelijk bij gebrek aan uiteenzetting. In ondergeschikte orde is het middel niet gegrond, aangezien de bestreden bepalingen geen enkele beperking inhouden op de vrijheid van ondernemen. Zelfs indien het Hof zou oordelen dat de inschrijvingsplicht een beperking inhoudt, dan nog is die beperking redelijk verantwoord ten aanzien van het doel, namelijk het toezicht op de naleving van de antiwitwaswet.

Wat betreft het vierde middel

A.5.1. De verzoekende partijen leiden een vierde middel af uit de schending, door de bestreden bepalingen, van artikel 27 van de Grondwet, doordat de verplichte inschrijving in het openbaar register de indruk kan wekken dat niet-gecertificeerde belastingadviseurs lid zijn van het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants. Hierdoor wordt hun het recht ontzegd om geen deel uit te maken van die vereniging.

A.5.2. De Ministerraad voert aan dat het middel gedeeltelijk onontvankelijk is bij gebrek aan uiteenzetting. In ondergeschikte orde is het middel niet gegrond, omdat er geen sprake is van een beperking van de vrijheid van vereniging, en in elk geval niet van een onverantwoorde beperking. Voor het overige is het middel gebaseerd op ongefundeerde veronderstellingen.

Wat betreft het vijfde middel

A.6.1. In ondergeschikte orde voeren de verzoekende partijen een vijfde middel aan, dat is afgeleid uit de schending, door artikel 164 van de wet van 20 juli 2020, van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, doordat de bijdrage die niet-gecertificeerde belastingadviseurs moeten betalen, identiek is aan de bijdrage die gecertificeerde belastingadviseurs moeten betalen. Die gelijke behandeling is niet verantwoord, gezien de verschillende rol die het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants speelt ten aanzien van beide categorieën. Volgens de verzoekende partijen dient de bijdrage vooral als financiering van het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants ten koste van de niet-gecertificeerde belastingadviseurs.

A.6.2. De Ministerraad benadrukt dat de draagwijdte van het middel moet worden beperkt tot artikel 164 van de bestreden wet, en dat het middel dus hoogstens tot de vernietiging van die bepaling kan leiden. Het middel is niet gegrond, aangezien er een gelijke behandeling wordt ingevoerd van categorieën van personen die voldoende vergelijkbaar zijn. De identieke behandeling is bovendien redelijk verantwoord door de nood om de administratieve kosten van het Instituut te dekken.

Ten aanzien van de tussenkomst

A.7. Het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants verklaart een belang te hebben om in deze zaak tussen te komen, onder meer vanwege zijn wettelijke opdracht om het openbaar register bij te houden. Zijn argumenten lopen gelijk met de opmerkingen van de Ministerraad.

- B -

Ten aanzien van de bestreden bepalingen

B.1.1. De verzoekende partijen vorderen in hoofdde de vernietiging van artikel 32, eerste lid, 1^o, n), van de wet van 20 juli 2020 « houdende diverse bepalingen tot voorkoming

van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten » (hierna : de wet van 20 juli 2020) en van de artikelen 153 tot 170 van die wet. In ondergeschikte orde vragen de verzoekende partijen de vernietiging van artikel 164 van de wet van 20 juli 2020.

B.1.2. De wet van 20 juli 2020 strekt ertoe de richtlijn (EU) 2018/843 van het Europees Parlement en de Raad van 30 mei 2018 « tot wijziging van Richtlijn (EU) 2015/849 inzake de voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld of terrorismefinanciering, en tot wijziging van de Richtlijnen 2009/138/EG en 2013/36/EU » (ook « vijfde antiwitwasrichtlijn » genoemd, hierna : de richtlijn (EU) 2018/843) om te zetten. De omzetting van die richtlijn gebeurt door wijzigingen aan te brengen in de bestaande relevante wetgeving, in hoofdzaak in de wet van 18 september 2017 « tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten » (hierna : de wet 18 september 2017).

B.1.3. Eén van de aanpassingen betreft de toevoeging van de nieuwe entiteiten die aan de antiwitwaswetgeving worden onderworpen, waaronder de niet-erkende fiscale dienstverleners.

De parlementaire voorbereiding vermeldt :

« Elke niet-erkende consultant/fiscale dienstverlener die als voornaamste bedrijfs- of beroepsactiviteit, rechtstreeks of via andere met hem gelieerde personen de volgende activiteiten uitoefent voor rekening van derden, zou zich door het *Institute for Tax Advisors and Accountants* (hierna ‘ ITAA ’) op de naleving van de antiwitwaswetgeving moeten laten controleren :

- 1° advies inzake alle fiscale materies;
- 2° bijstand aan belastingplichtigen bij het vervullen van hun fiscale verplichtingen;
- 3° vertegenwoordiging van de belastingplichtigen.

Dit ontwerp van wet legt door de omzetting van de 5^e antiwitwasrichtlijn de verplichting op aan elke niet-erkende consultant/fiscale dienstverlener om zich door het ITAA te laten controleren voor de naleving van de antiwitwaswetgeving, en dit met het oog op de omzetting van deze verplichting, zoals vereist in toepassing van artikel 2.1.3. a) van de richtlijn (EU) 2015/849. Dit houdt in dat elke niet-erkende consultant/fiscale dienstverlener zich, op eenvoudig verzoek, zal moeten registreren bij het ITAA door middel van inschrijving op een speciale lijst die wordt bijgehouden door het ITAA » (*Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-1324/001, pp. 8-9).

B.1.4. In artikel 5, § 1, van de wet van 18 september 2017 worden de entiteiten opgesomd waarop de bepalingen van die wet van toepassing zijn. Artikel 32, eerste lid, 1^o, n), van de wet van 20 juli 2020 voegt aan die opsomming in het aldus gewijzigde artikel 5, § 1, 25^o/1 een nieuwe entiteit toe :

« de natuurlijke of rechtspersonen ingeschreven op de aparte lijst in het openbaar register bedoeld in artikel 29, § 2, van de voornoemde wet van 17 maart 2019, die zich ertoe verbinden als voornaamste bedrijfs- of beroepsactiviteit, rechtstreeks of via andere met hem gelieerde personen materiële hulp, bijstand of advies op fiscaal gebied te verlenen ».

B.1.5. De artikelen 153 tot 170 van de bestreden wet brengen een aantal wijzigingen aan in de wet van 17 maart 2019 « betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur » (hierna : de wet van 17 maart 2019). Zij leggen onder andere aan niet-erkende fiscale dienstverleners de verplichting op zich in te schrijven op een aparte lijst in het openbaar register dat door het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants wordt bijgehouden.

De parlementaire voorbereiding vermeldt:

« Artikel 151 [lees : artikel 153] vormt de tekst van het bestaande artikel 29 om tot paragraaf 1 van het nieuwe artikel 29 en voegt een paragraaf 2 toe.

Deze paragraaf 2 vormt de rechtsgrond waardoor het Instituut een aparte lijst bijhoudt van de personen bedoeld in artikel 6, § 2, eerste lid, van de wet. Dit zijn de personen die de activiteiten bedoeld in artikel 6, § 1, uitoefenen zonder dat zij over een beroepstitel op grond van artikel 6, § 1, zelf beschikken.

Deze lijst heeft tot doel dat derden kunnen nagaan of een persoon die dergelijke activiteiten uitoefent hiertoe gerechtigd is en dus ook of deze onderworpen is aan de controle op de naleving van de wet van 18 september 2017 tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten » (*Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-1324/001, p. 177).

De artikelen 153 tot 155 van de wet van 20 juli 2020 bepalen :

« Art. 153. Artikel 6 van de wet van 17 maart 2019 betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur, waarvan de bestaande tekst paragraaf 1 zal vormen, wordt aangevuld met de paragrafen 2 en 3, luidende :

‘ § 2. Niemand mag als zelfstandige, noch als natuurlijk persoon noch als rechtspersoon, voor rekening van derden, in hoofdberoep of bijberoep, de beroepsactiviteiten als bedoeld in

paragraaf 1 uitoefenen, indien hij niet ingeschreven is in het openbaar register als beroepsbeoefenaar, noch op de aparte lijst in het openbaar register bedoeld in artikel 29, § 2.

Het eerste lid is niet van toepassing op de personen die op grond van wettelijke of reglementaire bepalingen of op grond van beroepsgebruiken gewoonlijk de activiteiten uitoefenen bedoeld in paragraaf 1 en die eveneens onderworpen zijn aan de wet van 18 september 2017 tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten.

§ 3. Kunnen niet ingeschreven worden op de aparte lijst in het openbaar register bedoeld in artikel 29, § 2 :

1° diegenen die in het verleden tuchtrechtelijk werden geschrapt van het tableau der leden of de lijst van de stagiairs van een gereguleerd beroep, zolang zij geen eetherstel bekomen hebben;

2° diegenen die niet voldoen aan de voorwaarden bedoeld in artikel 10, § 1, 2°, 3° en 4°, § 2 en § 3;

3° diegenen die veroordeeld zijn voor een inbreuk op de wet van 18 september 2017 tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten of die een sanctie hebben opgelopen in de zin van artikel 118 van deze wet. ’

Art. 154. Artikel 29 van dezelfde wet, waarvan de bestaande tekst paragraaf 1 zal vormen, wordt aangevuld met een paragraaf 2, luidende :

‘ § 2. Het Instituut houdt in het openbaar register een aparte lijst bij van de personen bedoeld in artikel 6, § 2, eerste lid, omvattende de personen die de beroepsactiviteiten als bedoeld in artikel 6, § 1, uitoefenen, zonder het voeren van de beroepstitel bedoeld in paragraaf 1, om toe te laten de lijst van deze personen te raadplegen en na te kijken. ’

Art. 155. In artikel 30 van dezelfde wet, gewijzigd bij de wet van 2 mei 2019, worden de volgende wijzigingen aangebracht :

1° in de eerste zin worden de woorden ‘ bedoeld in artikel 29, § 1, ’ ingevoegd tussen de woorden ‘ register ’ en ‘ bevat ’;

2° het artikel, waarvan de bestaande tekst paragraaf 1 zal vormen, wordt aangevuld met de paragrafen 2 en 3, luidende :

‘ § 2. De aparte lijst van het openbaar register bedoeld in artikel 29, § 2, bevat :

1° de naam van de persoon, natuurlijke persoon en rechtspersoon, en de contactgegevens;

2° het adres waar deze persoon de activiteiten uitoefent en, ingeval het een rechtspersoon betreft, het adres van de maatschappelijke zetel;

3° het ondernemingsnummer, zowel als natuurlijk persoon als rechtspersoon.

De Koning kan, na advies van de Raad van het Instituut, de aparte lijst in het openbaar register, bedoeld in artikel 29, § 2, aanvullen met bijkomende gegevens die rechtstreeks verband houden met de beroepsuitoefening, alsook de nadere regels van het openbaar register vaststellen. Die bijkomende gegevens zijn beperkt tot wat strikt noodzakelijk is voor de doeleinden van het openbaar register.

De Raad van het Instituut brengt zijn advies uit binnen de drie maanden na ontvangst van de adviesaanvraag over het ontwerp, zo niet wordt de Raad van het Instituut geacht geen opmerkingen op het ontwerp te hebben.

§ 3. Bij elke kandidatuur wordt een dossier gevoegd, met de in deze paragraaf genoemde gegevens. Het dossier omvat bovendien een omstandige beschrijving van de samenstelling en de organisatie van zijn kantoor en van zijn werkmethodes. Indien de persoon werkzaam is of is geweest in het kader van een rechtspersoon, omvat het dossier bovendien een beschrijving van de rechtspersoon, haar organisatie en werking en van de plaats die de persoon erin bekleedt.

De Raad van het Instituut mag van een persoon eisen dat hij zijn dossier vervolledigt door overlegging, binnen de termijn die zij vaststellen, van alle stukken of gegevens die nodig zijn om over de aanvraag te kunnen beslissen.

De Koning bepaalt, na advies van de Raad van het Instituut, de nadere regels voor de inschrijving in het openbaar register.

De Raad van het Instituut brengt zijn advies uit binnen de drie maanden na ontvangst van de adviesaanvraag over het ontwerp, zo niet wordt de Raad van het Instituut geacht geen opmerkingen op het ontwerp te hebben. ' ».

B.1.6. Artikel 157 van de wet van 20 juli 2020, dat artikel 33 van de wet van 17 maart 2019 aanvult, regelt de wijze waarop een persoon kan worden uitgeschreven uit de aparte lijst van het openbaar register. Bij de artikelen 156 en 158 tot 163 worden een aantal formele wijzigingen doorgevoerd.

B.1.7. Artikel 164 van de wet van 20 juli 2020, dat artikel 54 van de wet van 17 maart 2019 aanvult met een tweede paragraaf, regelt, enerzijds, de kosten die worden aangerekend voor de inschrijving op de aparte lijst van het openbaar register en, anderzijds, de jaarlijkse bijdrage die de personen ingeschreven op die lijst verschuldigd zijn aan het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants. Artikel 54 van de wet van 17 maart 2019, zoals aangevuld bij artikel 164 van de wet van 20 juli 2020, bepaalt :

« § 1. De personen, natuurlijke of rechtspersonen, ingeschreven met een hoedanigheid en de stagiairs betalen jaarlijks een bijdrage aan het Instituut.

De Koning bepaalt het maximumbedrag van de bijdragen voor de verschillende groepen personen bedoeld in het eerste lid. Het bedrag van de bijdrage wordt door de algemene

vergadering vastgesteld naargelang de hoedanigheid. Voor de personen die voor de inwerkingtreding van deze wet als erkend boekhouder(-fiscalist) waren ingeschreven bij het Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten en die niet ingeschreven zijn in het openbaar register met de hoedanigheid van (intern) gecertificeerd accountant of van (intern) gecertificeerd belastingadviseur mag het bedrag van de vastgelegde bijdrage niet hoger zijn dan het bedrag dat bij dat Beroepsinstituut van kracht was.

De bijdrage kan jaarlijks geïndexeerd worden.

§ 2. De personen die ingeschreven moeten worden op de aparte lijst in het openbaar register bedoeld in artikel 29, § 2, betalen de administratieve kosten die worden aangerekend voor de behandeling van hun dossier, als vastgesteld door de Raad van het Instituut.

De personen die inschreven zijn op de aparte lijst in het openbaar register bedoeld in artikel 29, § 2, betalen jaarlijks een bijdrage aan het Instituut die gelijk is aan de bijdrage van de personen bedoeld in artikel 6, § 1.

Deze bijdrage kan jaarlijks geïndexeerd worden ».

B.1.8. Artikel 165 van de wet van 20 juli 2020 vult de opdrachten van Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants, die zijn opgesomd in artikel 62, § 1, van de wet van 17 maart 2019, aan met de volgende opdracht :

« 9° het toezien op de naleving door de personen bedoeld in artikel 6, § 2, van de modaliteiten en voorwaarden van de wet van 18 september 2017 tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten ».

Daarbij aansluitend vult artikel 166 van de wet van 20 juli 2020 de bevoegdheden van de Raad van het Instituut, die zijn opgesomd in artikel 72, eerste lid, van de wet van 17 maart 2019, aan met de volgende bevoegdheid :

« 13° erop toezien dat de personen bedoeld in artikel 6, § 2, de modaliteiten en voorwaarden naleven van de wet van 18 september 2017 tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten. De Raad van het Instituut zal in naam en voor rekening van het Instituut al zijn bevoegdheden als toezichtautoriteit in de zin van artikel 85 van de wet van 18 september 2017 tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten ten aanzien van de personen bedoeld in artikel 6, § 2, van deze wet van 17 maart 2019 ».

B.1.9. In artikel 173 van de wet van 20 juli 2020 wordt de inwerkingtreding van verschillende bepalingen van de bestreden wet geregeld. Artikel 173, eerste lid, van de wet van 20 juli 2020 bepaalt :

« Het verbod op het uitoefenen voor rekening van derden van de beroepsactiviteiten van artikel 6 § 1, van de wet van 17 maart 2019 betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur, zoals bedoeld in artikel 6, § 2, van dezelfde wet, door personen die geen beroepsbeoefenaar zijn en die niet op een aparte lijst in het openbaar register staan ingeschreven zoals bedoeld in artikel 29, § 2, van dezelfde wet, is van toepassing zes maanden na de inwerkingtreding van deze wet ».

Ten gronde

Wat betreft het derde middel

B.2.1. Het derde middel is onder andere afgeleid uit de schending, door de bestreden bepalingen, van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de vrijheid van ondernemen, doordat het toezicht op de niet-gecertificeerde belastingadviseurs wordt toegewezen aan het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants, hoewel dat Instituut, ten aanzien van die categorie van belastingadviseurs, niet kan worden beschouwd als een zelfregulerend orgaan in de zin van de richtlijn (EU) 2015/849 van het Europees Parlement en de Raad van 20 mei 2015 « inzake de voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld of terrorismefinanciering, tot wijziging van Verordening (EU) nr. 648/2012 van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijn 2005/60/EG van het Europees Parlement en de Raad en Richtlijn 2006/70/EG van de Commissie » (hierna : de richtlijn (EU) 2015/849), en doordat een beroepsverbod wordt opgelegd wanneer een niet-gecertificeerde belastingadviseur zich niet inschrijft op de aparte lijst in het openbaar register.

B.2.2. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet hebben een algemene draagwijdte. Zij verbieden elke discriminatie, ongeacht de oorsprong ervan : de grondwettelijke regels van de gelijkheid en van de niet-discriminatie zijn toepasselijk ten aanzien van alle rechten en alle vrijheden, met inbegrip van die welke voortvloeien uit internationale verdragen die België binden.

Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Dat beginsel verzet er zich overigens

tegen dat categorieën van personen, die zich ten aanzien van de betwiste maatregel in wezenlijk verschillende situaties bevinden, op identieke wijze worden behandeld, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer vaststaat dat geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.2.3. De vrijheid van handel en nijverheid of de vrijheid van ondernemen is weliswaar geen autonome toetsingsgrond voor het Hof, maar kan in de toetsing aan de artikelen 10 en 11 van de Grondwet worden betrokken. Die vrijheid is geschonden wanneer daaraan op discriminerende wijze afbreuk wordt gedaan.

B.2.4. De vrijheid van ondernemen kan niet als een absolute vrijheid worden opgevat. Zij belet niet dat de bevoegde wetgever de economische bedrijvigheid van personen en ondernemingen regelt. De wetgever zou pas onredelijk optreden indien hij de vrijheid van ondernemen zou beperken zonder dat daartoe enige noodzaak bestaat of indien die beperking onevenredig zou zijn met het nagestreefde doel.

B.3.1. De Ministerraad en de tussenkomende partij voeren aan dat uit het arrest van het Hof nr. 114/2020 van 24 september 2020 kan worden afgeleid dat de gecertificeerde belastingadviseurs en de niet-gecertificeerde belastingadviseurs zich in eenzelfde situatie bevinden wat betreft het risico op misbruik van hun activiteiten voor witwasdoeleinden.

B.3.2. Bij zijn arrest nr. 114/2020 oordeelde het Hof dat de externe accountants en de externe belastingconsulenten die zijn onderworpen aan de wet van 22 april 1999 « betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen » (hierna : de wet van 22 april 1999), enerzijds, en de personen die een werkzaamheid van belastingadvies uitoefenen van wie het beroep niet is geregeld bij de wet van 22 april 1999, anderzijds, zich ten aanzien van de in die zaak bestreden wet van 18 september 2017 in vergelijkbare situaties bevinden, aangezien zij allen activiteiten uitoefenen die in voorkomend geval voor witwasdoeleinden zouden kunnen worden misbruikt. In dat arrest moest het Hof zich echter uitspreken over de grondwettigheid van de bepaling

waardoor op dat ogenblik enkel de eerste categorie van belastingadviseurs was onderworpen aan de preventieve maatregelen ter bestrijding van het witwassen van geld waarin is voorzien bij de wet van 18 september 2017.

Dit houdt echter niet in dat beide categorieën van belastingadviseurs op identieke wijze moeten worden behandeld ten aanzien van elk aspect van de *in casu* bestreden regeling, waarbij de controle van de preventieve maatregelen, waaraan ondertussen ook beide categorieën zijn onderworpen, wordt toevertrouwd aan het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants.

B.3.3. De richtlijn (EU) 2015/849 bepaalt dat de lidstaten van de bevoegde autoriteiten verlangen dat zij effectief toezien op de naleving van de richtlijn en dat zij de nodige maatregelen nemen om die naleving te waarborgen (artikel 48, lid 1). In het geval van de in artikel 2, lid 1, punt 3), a), van de richtlijn bedoelde externe accountants en belastingconsulenten kunnen de lidstaten toestaan dat die taken worden verricht door een « zelfregulerend orgaan » (artikel 48, lid 9). Een zelfregulerend orgaan is « een orgaan dat leden van een beroepsgroep vertegenwoordigt en betrokken is bij de opstelling en handhaving van regels voor die leden en bepaalde toezichthoudende of controlerende functies uitoefent » (artikel 3, punt 5). In dat geval zorgen de lidstaten ervoor dat het zelfregulerend orgaan over adequate bevoegdheden beschikt, met inbegrip van de bevoegdheid om het verstrekken van elke informatie die van belang is voor het toezicht op de naleving en het uitvoeren van controles af te dwingen, en over toereikende financiële, personele en technische middelen om zijn taken te vervullen. De lidstaten zorgen ervoor dat het personeel van dat orgaan hoge professionele normen, daaronder begrepen normen inzake vertrouwelijkheid en gegevensbescherming, handhaaft, zeer integer is en over de nodige vaardigheden beschikt (artikel 48, leden 2 en 9).

B.3.4. Door de gecertificeerde belastingadviseurs aan het toezicht door het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants te onderwerpen, heeft de Belgische wetgever dus gebruikgemaakt van de beoordelingsmarge die hem bij de richtlijn (EU) 2015/849 is gelaten. Dat beroepsinstituut is ten aanzien van die belastingadviseurs een zelfregulerend orgaan in de zin van artikel 3, punt 5), van de richtlijn (EU) 2015/849 waarvan de rol en de bevoegdheden, bepaald in de artikelen 62 tot 77 van de wet van 17 maart 2019, voldoen aan de vereisten bedoeld in het voormelde artikel 48, leden 2 en 9, van die richtlijn. Het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants ziet onder meer erop toe dat het beroep van gecertificeerd

belastingadviseur behoorlijk wordt uitgevoerd door specialisten, met inachtneming van de regels die van toepassing zijn inzake toegang tot en uitoefening van dat beroep en, in het bijzonder, met inachtneming van de beroepsgeheimhoudingsplicht (artikelen 50 tot 51 en 62, § 1, 5°, van de wet van 17 maart 2019). Uit de overwegingen 39 en 40 bij de richtlijn (EU) 2015/849 blijkt dat het bestaan van een dergelijke beroepsgeheimhoudingsplicht en de noodzaak om die te waarborgen, aan de basis ligt van de mogelijkheid om in bepaalde gevallen het toezicht toe te wijzen aan een passend zelfregulerend orgaan :

« (39) De lidstaten moeten de mogelijkheid hebben om voor bepaalde meldingsplichtige entiteiten een passend zelfregulerend orgaan aan te wijzen als de autoriteit die in plaats van de FIE in eerste instantie op de hoogte moet worden gesteld. Overeenkomstig de jurisprudentie van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens vormt een systeem waarbij in eerste instantie aan een zelfregulerend orgaan melding wordt gedaan een belangrijke waarborg voor het handhaven van de bescherming van de grondrechten waar het gaat om de meldingsplicht van advocaten. De lidstaten moeten bepalen met welke middelen en op welke wijze de bescherming van het beroepsgeheim, de vertrouwelijkheid en de persoonlijke levenssfeer wordt bewerkstelligd.

(40) Wanneer een lidstaat besluit een zelfregulerend orgaan aan te wijzen, kan hij dat orgaan toestaan of de verplichting opleggen om aan de FIE geen inlichtingen door te geven die het heeft verkregen van personen dat het vertegenwoordigt, in zoverre laatstgenoemde personen die inlichtingen van een van hun cliënten hebben ontvangen of verkregen, tijdens het bepalen van de rechtspositie van hun cliënt of bij het verrichten van hun taak van verdediging of vertegenwoordiging van die cliënt in het kader van of in verband met een rechtsgeding, daaronder begrepen advies over het instellen of vermijden van zulk rechtsgeding, ongeacht of die inlichtingen vóór, gedurende of na een dergelijk geding worden ontvangen of verkregen ».

B.3.5. Ten aanzien van de niet-gecertificeerde belastingadviseurs kan het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants niet worden beschouwd als een zelfregulerend orgaan in de zin van de in B.3.3 vermelde definitie. Het Instituut is niet op structurele wijze betrokken bij de opstelling en handhaving van regels voor de niet-gecertificeerde belastingadviseurs. De niet-gecertificeerde belastingadviseurs zijn niet aan dezelfde regels onderworpen als de gecertificeerde belastingadviseurs, en zijn evenmin gehouden door dezelfde beroepsgeheimhoudingsplicht (artikel 50 van de wet van 17 maart 2019).

Het feit dat het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants instaat voor het toezicht op de preventieve maatregelen inzake witwassen is in dat opzicht geen relevante overweging, aangezien het net dat toezicht is dat wordt aangevochten door de verzoekende partijen. Het is de kwalificatie als zelfregulerend orgaan van een bepaalde beroepsgroep die het

mogelijk maakt om het toezicht op die beroepsgroep aan een orgaan toe te kennen en niet andersom.

B.3.6. Tot slot heeft de bestreden regeling tot gevolg dat de niet-gecertificeerde belastingadviseurs, door middel van de verplichte inschrijving in het openbaar register, weliswaar op een aparte lijst, eveneens verplicht worden om lid te worden van het Instituut, dat op grond van artikel 62, § 1, 1^o, van de wet van 17 maart 2019 als opdracht heeft « het beschermen van de rechten en de gemeenschappelijke beroepsbelangen van de personen ingeschreven in het openbaar register ».

B.4.1. In het licht van de in B.1.2 vermelde noodzaak om de richtlijn (EU) 2018/843 om te zetten en om alle belastingadviseurs te onderwerpen aan de verplichtingen van de wet van 18 september 2017, is het redelijk verantwoord de niet-gecertificeerde belastingadviseurs, net als de gecertificeerde belastingadviseurs te onderwerpen aan een preventief toezicht inzake witwassen - wat de verzoekende partijen overigens niet in twijfel trekken. Het is echter niet redelijk verantwoord om dat preventieve toezicht ten aanzien van de niet-gecertificeerde belastingadviseurs aan het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants toe te wijzen en om hen, voor de organisatie van dat preventieve toezicht te verplichten om, op straffe van een beroepsverbod, lid te worden van dat Instituut, aangezien dit ten aanzien van de niet-gecertificeerde belastingadviseurs niet optreedt als een zelfregulerend orgaan en zijn onafhankelijkheid en zijn onpartijdigheid niet blijken ten aanzien van de niet-gecertificeerde belastingadviseurs.

B.4.2. Het derde middel is gegrond. De artikelen 153 tot 170 van de wet van 20 juli 2020 dienen te worden vernietigd. Artikel 32, eerste lid, 1^o, n), van dezelfde wet, dat onlosmakelijk verbonden is met de vernietigde bepalingen, dienen eveneens te worden vernietigd.

Er is geen aanleiding om in te gaan op de overige middelen aangezien het onderzoek van die middelen niet tot een ruimere vernietiging zou kunnen leiden.

Ten aanzien van de handhaving van de gevolgen

B.5. De verzoekende partijen benadrukken dat zij zich niet verzetten tegen het feit dat zij, als belastingadviseur, onderworpen zijn aan de preventieve controle inzake witwassen, maar dat zij enkel bezwaar hebben tegen het feit dat het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants ten aanzien van de niet-gecertificeerde belastingadviseurs werd aangewezen als toezichtautoriteit.

Om te vermijden dat de vernietiging van de in B.4.2 vermelde bepalingen tot gevolg heeft dat ten aanzien van de niet-gecertificeerde belastingadviseurs niet langer een dergelijk preventief toezicht plaatsvindt dat krachtens de richtlijn (EU) 2018/843 dient te worden uitgeoefend en teneinde de wetgever toe te laten binnen een korte termijn een andere autoriteit aan te wijzen om dat toezicht uit te voeren, handhaaft het Hof met toepassing van artikel 8, derde lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof de gevolgen van de vernietigde bepalingen zoals aangegeven in het dictum.

Om die redenen,

het Hof

- vernietigt artikel 32, eerste lid, 1^o, n), en de artikelen 153 tot 170 van de wet van 20 juli 2020 «houdende diverse bepalingen tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten »;

- handhaaft de gevolgen van de vernietigde bepalingen tot de inwerkingtreding van een nieuwe door de wetgever aangenomen regeling en uiterlijk tot en met 31 maart 2022.

Aldus gewezen in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 18 november 2021.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

L. Lavrysen