



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 126/2023
van 21 september 2023
Rolnummer : 7872**

In zake : het beroep tot vernietiging van artikel 5 van de wet van 23 juni 2022 « houdende dringende diverse bepalingen inzake de strijd tegen het witwassen van geld en houdende bepalingen inzake de uitzonderingen op de geheimhoudingsplicht van bedrijfsrevisoren en gecertificeerde accountants » (wijziging van artikel 5 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 »), ingesteld door het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters L. Lavrysen en P. Nihoul, en de rechters T. Giet, Y. Kherbache, D. Pieters, S. de Bethune en K. Jadin, bijgestaan door de griffier N. Dupont, 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 7 oktober 2022 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 10 oktober 2022, heeft het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. A. Poppe, advocaat bij de balie te Gent, een beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 5 van de wet van 23 juni 2022 « houdende dringende diverse bepalingen inzake de strijd tegen het witwassen van geld en houdende bepalingen inzake de uitzonderingen op de geheimhoudingsplicht van bedrijfsrevisoren en gecertificeerde accountants », bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 11 juli 2022.

Bij hetzelfde verzoekschrift vorderde de verzoekende partij eveneens de schorsing van dezelfde wetsbepaling. Bij het arrest nr. 19/2023 van 2 februari 2023 (ECLI:BE:GHCC:2023:ARR.019), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 2 augustus 2023, heeft het Hof de vordering tot schorsing verworpen.

De Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. V. De Schepper en Mr. J.-F. De Bock, advocaten bij de balie te Brussel, heeft een memorie ingediend, de verzoekende partij heeft een memorie van antwoord ingediend en de Ministerraad heeft ook een memorie van wederantwoord ingediend.

Bij beschikking van 31 mei 2023 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers S. de Bethune en T. Giet 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 14 juni 2023 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Ingevolge het verzoek van de verzoekende partij om te worden gehoord, heeft het Hof bij beschikking van 14 juni 2023 de dag van de terechtzitting bepaald op 12 juli 2023.

Op de openbare terechtzitting van 12 juli 2023 :

- zijn verschenen :
- . Mr. A. Poppe, voor de verzoekende partij;
- . Mr. V. De Schepper, tevens *loco* Mr. J.-F. De Bock, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers S. de Bethune en T. Giet verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak 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 -

A.1. Het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants vordert de vernietiging van artikel 5 van de wet van 23 juni 2022 « houdende dringende diverse bepalingen inzake de strijd tegen het witwassen van geld en houdende bepalingen inzake de uitzonderingen op de geheimhoudingsplicht van bedrijfsrevisoren en gecertificeerde accountants » (hierna : de wet van 23 juni 2022).

De verzoekende partij vordert in hoofdorde de vernietiging van die bepaling in zoverre daarin de titel van « niet-gereguleerde belastingadviseur » wordt toegekend aan natuurlijke personen en rechtspersonen die niet zijn ingeschreven in het openbaar register van de personen die het beroep van accountant of belastingadviseur mogen uitoefenen of die de beroepstitel mogen dragen (artikel 29, § 1, van de wet van 17 maart 2019 « betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur », hierna : de wet van 17 maart 2019), maar die zich ertoe verbinden als voornaamste bedrijfs- of beroepsactiviteit, rechtstreeks of via andere met hen gelieerde personen materiële hulp, bijstand of advies op fiscaal gebied te verlenen.

In ondergeschikte orde, indien de voormelde gedeeltelijke vernietiging niet mogelijk blijkt, vordert zij de vernietiging van de bepaling in haar geheel.

A.2.1. De Ministerraad stelt vast dat de kern van het betoog van de verzoekende partij geen betrekking heeft op de uitbreiding van het toepassingsgebied 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 » (hierna : de Antiwitwaswet), maar enkel inhoudt dat de bestreden bepaling een beroepstitel zou toekennen aan « niet-gereguleerde belastingadviseurs ». Hij wijst erop dat het Hof bij zijn arrest nr. 19/2023 van 2 februari 2023 die zienswijze heeft bevestigd. Hij werpt nog op dat de verzoekende partij geen belang heeft bij haar beroep daar de bestreden bepaling geen negatieve weerslag heeft op de wettelijke opdracht van de verzoekende partij, noch op haar persoonlijk belang. De bestreden bepaling strekt ertoe in navolging van het Unierecht en met het oog op de verwezenlijking van een doel van algemeen belang, de entiteit van « niet-gereguleerde belastingadviseur » toe te voegen aan de bestaande lijst van entiteiten die zijn onderworpen aan de Antiwitwaswet. Op geen enkele manier worden de verzoekende partij of de personen die zijn ingeschreven in het openbaar register bedoeld in artikel 29, § 1, van de wet van 17 maart 2019 door de bestreden maatregel ongunstig geraakt. Zo wordt niet aangetoond dat de toevoeging van de entiteit van « niet-gereguleerde belastingadviseur » aan de lijst van de entiteiten die zijn onderworpen aan de Antiwitwaswet, effectief de indruk zou wekken dat die personen een erkend beroep zouden uitoefenen met de daaraan verbonden voorwaarden, noch dat de personen die zijn ingeschreven in het voormelde openbaar register rechtstreeks en ongunstig zouden worden geraakt. Evenmin wordt aangetoond dat het feit zelf dat de « niet-gereguleerde belastingadviseurs » vrijgesteld worden van de verplichting tot melding van vermoedens en tot mededeling van bijkomende inlichtingen aan de Cel voor financiële informatieverwerking, een ongunstige impact zou hebben op de verzoekende partij of de personen die ingeschreven zijn in het openbaar register.

A.2.2. De verzoekende partij wijst ter staving van haar belang op haar wettelijke opdracht om de rechten en de gemeenschappelijke beroepsbelangen te beschermen van de personen die zijn ingeschreven in het openbaar register (artikel 62 van de wet van 17 maart 2019). Zij is van oordeel dat de bestreden bepaling de beroepsbelangen van de ingeschreven beroepsbeoefenaars schaadt aangezien die bepaling een beroepstitel toekent aan personen die fiscaal advies verlenen zonder ingeschreven te zijn in het openbaar register. Zij betoogt dat door de toekenning van de titel van « niet-gereguleerde belastingadviseur » de indruk wordt gewekt dat die personen een beroep uitoefenen waaraan voorwaarden inzake kwaliteit, deontologie, toezicht en vorming zijn verbonden, terwijl zij in werkelijkheid aan geen enkele kwaliteitsvereiste dienen te voldoen. Bijgevolg worden de beroepsbeoefenaars die aan de wet van 17 maart 2019 zijn onderworpen, benadeeld.

A.3.1. De verzoekende partij leidt een eerste middel af uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het vertrouwensbeginsel.

Volgens haar kent de bestreden bepaling op een discriminerende wijze een beroepstitel toe aan personen die zich ertoe verbinden als voornaamste bedrijfs- en beroepsactiviteit, rechtstreeks of via andere met hen gelieerde personen materiële hulp, bijstand of advies op fiscaal vlak te verlenen. De voormelde personen kunnen ingevolge de bestreden bepaling de titel van « niet-gereguleerde belastingadviseur » dragen.

Zij merkt op dat « gecertificeerde accountants », « gecertificeerde belastingadviseurs » en andere beroepsbeoefenaars overeenkomstig de wet van 17 maart 2019 een beroepstitel mogen dragen. Evenwel zijn de personen die behoren tot de beroepscategorie die overeenkomstig de wet van 17 maart 2019 een beroepstitel mag dragen, niet vergelijkbaar met de personen die behoren tot de beroepscategorie die de titel van « niet-gereguleerde belastingadviseur » kan dragen. De personen die tot de laatstgenoemde categorie behoren, zijn niet onderworpen aan enige beroepsverplichting. Zij zijn enkel onderworpen aan het toezicht van de FOD Economie en de bevoegde minister, wat de naleving van de antiwitwasregelgeving betreft.

De eerstgenoemde beroepscategorie dient echter (blijvend) te beantwoorden aan vereisten (o.a. diploma, toegangsexamen, stage, deontologie, aansprakelijkheidsverzekering, moraliteit, vermogen, kwaliteit, enz.) vermeld in de artikelen 10, 12, 13, 19, 20, 36 tot 60 en 89 tot 116 van de wet van 17 maart 2019.

De wetgever heeft nergens aangegeven of gemotiveerd welk doel wordt nagestreefd door het toekennen van een beroepstitel aan de betrokkenen. De verzoekende partij wijst erop dat de toekenning van titels overeenkomstig de wet van 17 maart 2019 en de daarmee verbonden na te leven regels en vereisten door de wetgever verantwoord werden door te wijzen op het belang van kwaliteitswaarborgen ten behoeve van de cliënten. In dat opzicht wijst zij eveneens erop dat de wetgever het dragen van titels die verwarring (zouden kunnen) stichten, verboden heeft. Zij is dan ook van oordeel dat de bestreden bepaling geen wettig doel nastreeft en derhalve de artikelen 10 en 11

van de Grondwet schendt. De bestreden toekenning van een titel is evenmin pertinent bij gebrek aan een legitiem doel om die titel toe te kennen.

In ieder geval heeft de maatregel kennelijk onredelijke gevolgen voor de « gecertificeerd accountant », de « gecertificeerd belastingadviseur » en de andere beroepsbeoefenaars die onderworpen zijn aan de wet van 17 maart 2019. Personen die een beroep moeten doen op fiscale dienstverlening zullen door de beroepstitel « niet-gereguleerde belastingadviseur » de indruk krijgen dat het om een door de wetgever ingestelde beroeps categorie gaat. Dat geeft die personen een onrechtmatig concurrentieel voordeel ten opzichte van de beroepsbeoefenaars die zijn ingeschreven in het openbaar register en dus zijn onderworpen aan de wet van 17 maart 2019. Er kan dus een beroepstitel worden gevoerd zonder verregaande inspanningen en investeringen te moeten doen om een beroepstitel te verkrijgen en vervolgens het beroep uit te oefenen op een wijze die overeenstemt met de verplichtingen in de wet van 17 maart 2019. Het gebruik van « niet-gereguleerd » in de titel leidt niet tot een andere conclusie.

Volgens haar houdt de bestreden bepaling ook een ongerechtvaardigde beleidswijziging in ten opzichte van de wet van 17 maart 2019. Aangezien de toekenning van de beroepstitel « niet-gereguleerde belastingadviseur » geen doel van algemeen belang dient en bovendien verwarring sticht, schendt de wetgever het vertrouwensbeginsel doordat afbreuk wordt gedaan aan het rechtmatig vertrouwen van de beroepsbeoefenaars die zijn onderworpen aan de verplichtingen vermeld in de wet van 17 maart 2019. Zij mochten immers ervan uitgaan dat enkel zij een beroepstitel die een bevestiging van kwaliteitsgaranties vormt, mochten dragen.

A.3.2. De Ministerraad is van oordeel dat het eerste middel niet gegrond is. Hij werpt in hoofdorde op dat het middel uitgaat van de verkeerde premisse dat de bestreden bepaling een beroepstitel toekent. Hij beklemtoont dat de bestreden bepaling louter ertoe strekt de entiteit « niet-gereguleerde belastingadviseur » toe te voegen aan de andere entiteiten die reeds zijn onderworpen aan de Antiwitwaswet en de FOD Economie aan te wijzen als controleorgaan, wat de naleving van de Antiwitwaswet betreft. Hij wijst erop dat het Hof die zienswijze bij zijn arrest nr. 19/2023 van 2 februari 2023 heeft bevestigd.

Volgens de Ministerraad is overigens ook geen sprake van een gelijke behandeling van verschillende situaties. In navolging van het arrest van het Hof nr. 166/2021 van 18 november 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.166) heeft de wetgever ervoor gekozen, wat de controle op de naleving van de Antiwitwaswet betreft, de gereguleerde en de niet-gereguleerde belastingadviseurs anders te behandelen. De eerstgenoemden vallen onder het toezicht van een eigen zelfregulerend orgaan, terwijl de laatstgenoemden zijn onderworpen aan het toezicht van de FOD Economie. Dat beiden moeten worden geregistreerd, volgt uit het Unierecht en heeft geenszins tot gevolg dat een beroepstitel wordt toegekend aan de « niet-gereguleerde belastingadviseur » en dat zij als dusdanig op een ongeoorloofde manier gelijk behandeld zouden worden.

In ondergeschikte orde stelt de Ministerraad dat een eventuele gelijke behandeling redelijk verantwoord is. Allereerst merkt hij op dat de bewering over de verkeerde perceptie van de aard van de beroeps categorie louter hypothetisch is en het onredelijke karakter niet aantoonbaar. Uit de wettelijke omschrijving van de entiteit « niet-gereguleerde belastingadviseur » volgt dat er geen verwarring mogelijk is. Hij wijst vervolgens erop dat de wetgever, binnen de grenzen van de beoordelingsvrijheid die het Unierecht laat, vermocht te oordelen het toezicht op de naleving van de Antiwitwaswet aan de FOD Economie op te dragen, en aldus te waarborgen dat zowel de gereguleerde als de niet-gereguleerde belastingadviseurs aan de Antiwitwaswet worden onderworpen en in dat opzicht dienen te worden geregistreerd. De benaming van de entiteit « niet-gereguleerde belastingadviseur » is ingegeven door wetgevingstechnische motieven. Hij verwijst in dat verband naar de parlementaire voorbereiding.

Wat de beweerde schending van het vertrouwensbeginsel betreft, is de Ministerraad van oordeel dat er geen sprake is van een beleidswijziging aangezien er geen beroepstitel toegekend wordt. In overeenstemming met de wet van 17 maart 2019 bestaan enkel de beroepstitels « gecertificeerd belastingadviseur » en « gecertificeerd accountant ». Voor het overige verwijst hij naar de hiervoor vermelde toelichting van de redelijke verantwoording van de maatregel.

A.4.1. De verzoekende partij leidt een tweede middel af uit de schending van artikel 12 van de Grondwet door de bestreden bepaling. Zij stelt dat de bestreden bepaling de beroepstitel « niet-gereguleerde belastingadviseur » toekent aan personen die zich ertoe verbinden als voornaamste bedrijfs- en beroepsactiviteit, rechtstreeks of via andere met hen gelieerde personen materiële hulp, bijstand of advies op fiscaal vlak te verlenen. Zij wijst erop dat de wet van 17 maart 2019 reeds in de beroepstitel « (intern) gecertificeerd belastingadviseur » voorziet. Zij betoogt dat de wet van 17 maart 2019 het dragen van titels die verwarring (kunnen) stichten, verbiedt.

Zij merkt op dat de parlementaire voorbereiding van de wet van 17 maart 2019 een niet-exhaustieve lijst van titels bevat die als verwarrend dienen te worden beschouwd, waaronder de titel « fiscaal adviseur ». De overtreding van dat verbod maakt een wanbedrijf uit (artikel 117 van de wet van 17 maart 2019). Door aan personen die geen beroepstitel (mogen) dragen waarin is voorzien bij de wet van 17 maart 2019, toch de titel « niet-gereguleerde belastingadviseur » toe te kennen, voert de wetgever zelf een titel in die verwarring sticht. Zij merkt op dat een loutere registratie bij de FOD Economie volstaat om de titel te mogen dragen. Zo dreigt de wettelijke bescherming van de titel « belastingadviseur » te verdwijnen en wordt het vervolgen van het onrechtmatig dragen van titels zeer moeilijk.

A.4.2. De Ministerraad werpt in hoofdorde de niet-ontvankelijkheid van het middel op daar op geen enkele wijze wordt uiteengezet hoe de bestreden bepaling het strafrechtelijk wettigheidsbeginsel zou schenden. Het is niet duidelijk waarom de bestreden bepaling door de verzoekende partij als een strafbepaling dient te worden begrepen.

In ondergeschikte orde is hij van oordeel dat het strafrechtelijk wettigheidsbeginsel niet wordt geschonden. Hij herhaalt dat de bestreden bepaling geen beroepstitel toekent. Er is ook geen sprake van verwarrende situaties. De « niet-gereguleerde belastingadviseurs » mogen geen beroepstitel dragen en zullen niet strafrechtelijk worden vervolgd wanneer ze zich laten registreren bij de FOD Economie. De bestreden bepaling strekt immers enkel ertoe de entiteit « niet-gereguleerde belastingadviseurs » onder het toepassingsgebied van de Antiwitwaswet te brengen.

A.5.1. De verzoekende partij leidt een derde middel af uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet door het bestreden artikel 5 van de wet van 23 juni 2022 in zoverre het niet voorziet in een bijzondere vrijstellingsregeling voor de « niet-gereguleerde belastingadviseur ».

De bestreden bepaling onderwerpt de personen die niet zijn ingeschreven in het openbaar register vermeld in artikel 29, § 1, van de wet van 17 maart 2019, maar die zich toch ertoe verbinden als voornaamste bedrijfs- en beroepsactiviteit, rechtstreeks of via andere met hen gelieerde personen materiële hulp, bijstand of advies op fiscaal vlak te verlenen (« niet-gereguleerde belastingadviseurs »), aan de Antiwitwaswet. De Antiwitwaswet legt in bepaalde gevallen een meldingsplicht (artikel 47), een medewerkingsplicht (artikel 48) of een verbod om een zakelijke relatie aan te gaan of een verrichting te doen (artikelen 33 tot 35) op aan onderworpen entiteiten. Evenwel voorziet de Antiwitwaswet onder voorwaarden in een aantal vrijstellingen of uitzonderingen. Zo houden de artikelen 53 en 74/1 van de Antiwitwaswet in dat notarissen, gerechtsdeurwaarders, advocaten en personen die zijn ingeschreven in het openbaar register van de verzoekende partij of het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, de auditkantoren en de wettelijke auditors, van de meldingsplicht kunnen worden vrijgesteld. Zij wijst erop dat de bestreden bepaling met zich meebrengt dat ook de « niet-gereguleerde belastingadviseurs » de voormelde vrijstelling genieten, terwijl die vrijstelling nochtans ertoe strekt de beroepsgeheimhoudingsplicht te eerbiedigen.

Zij is van oordeel dat de beroepscategorie van « niet-gereguleerde belastingadviseur » en die van de beroepsbeoefenaars die zijn ingeschreven in het openbaar register, niet met elkaar kunnen worden vergeleken, wat de voormelde vrijstellingen betreft. Zij merkt op dat artikel 458 van het Strafwetboek van toepassing is gemaakt op de beroepsbeoefenaars die zijn ingeschreven in het openbaar register (artikel 120 van de wet van 17 maart 2019). Evenwel heeft de wetgever niet erin voorzien die strafbepaling van toepassing te maken op de « niet-gereguleerde belastingadviseurs ». De « niet-gereguleerde belastingadviseurs » zijn niet onderworpen aan de geheimhoudingsplicht vermeld in de artikelen 50 en 51 van de wet van 17 maart 2019. Zij stelt dat uit de lezing van artikel 458 van het Strafwetboek en uit de relevante rechtspraak van het Hof van Cassatie voortvloeit dat niet-gereguleerde fiscale adviseurs louter aan een discretieplicht zijn onderworpen, maar dat zij geenszins zijn gehouden tot een beroepsgeheim. Zij betoogt dat het beroepsgeheim krachtens artikel 458 van het Strafwetboek alleen maar geldt ten aanzien van gereguleerde ambten, diensten of vrije beroepen die aan deontologische regels en een hiërarchisch of disciplinair toezicht zijn onderworpen. Die wettelijke inrichting ontbreekt zodat de « niet-gereguleerde belastingadviseur » niet kan worden vergeleken met de categorieën ten aanzien waarvan een beroepsgeheim geldt.

Volgens haar geeft de wetgever nergens aan welk doel wordt nagestreefd met de bestreden vrijstelling, zodat er geen sprake is van een legitiem doel. Bij gebrek aan een legitiem doel kan ook niet worden aangenomen dat de bestreden maatregel pertinent is. Bovendien heeft de maatregel kennelijk onredelijke gevolgen voor de « gecertificeerde belastingadviseurs », « gecertificeerde accountants » en andere beroepsbeoefenaars die zijn onderworpen aan de wet van 17 maart 2019. Meer bepaald krijgen de « niet-gereguleerde belastingadviseurs » een onrechtmatig concurrentieel voordeel ten opzichte van de beroepsbeoefenaars die zijn ingeschreven in het

openbaar register. Zij genieten een vrijstelling van de meldingsplicht zonder gebonden te zijn door een beroepsgeheim dat een dergelijke vrijstelling rechtvaardigt en zonder dat zij zijn gehouden tot het naleven van de verplichtingen die het uitoefenen van de gereglementeerde beroepen, beoogd in de wet van 17 maart 2019, met zich meebrengt. Voorts kunnen zij ook zakelijke relaties aanknopen zonder dat zij moeten voldoen aan de verplichtingen in de Antiwitwaswet en zonder dat ze onderworpen zijn aan een toezicht door een onafhankelijke autoriteit zoals de verzoekende partij.

A.5.2. De Ministerraad betoogt dat ten onrechte wordt gesteld dat de twee categorieën niet op dezelfde wijze mogen worden behandeld en dat de identieke behandeling niet toelaatbaar is. Hij wijst in dat verband erop dat uit het Unierecht voortvloeit dat een soortgelijke behandeling, wat betreft de bescherming inzake beroepsgeheim, vertrouwelijkheid en bescherming van de persoonlijke levenssfeer, van beroepsbeoefenaars, noodzakelijk is. Hij wijst in het bijzonder op overweging 10 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 ». Met het oog op de naleving van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie mag, overeenkomstig de voormelde richtlijn, bepaalde informatie die belastingadviseurs in ruime zin in het kader van de uitoefening van hun taken ontvangen, niet onder de meldingsplicht vallen wanneer zij hun cliënt in rechte verdedigen of vertegenwoordigen, of diens rechtspositie bepalen. De verzoekende partij beperkt op kunstmatige wijze de draagwijdte van de vrijstellingen tot de bescherming van het beroepsgeheim of de geheimhoudingsplicht om zo te beweren dat de toepassing ten aanzien van « niet-gereglementeerde belastingadviseurs » niet verantwoord zou zijn, *quod non*. Uit de rechten van verdediging, zoals gewaarborgd bij het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie vloeit voort dat de belastingadviseur in ruime zin onderworpen is aan een beroepsgeheim indien hij zijn cliënt in rechte verdedigt of vertegenwoordigt, of diens rechtspositie bepaalt.

Volgens de Ministerraad is de gelijke behandeling redelijk verantwoord. De wetgever is niet verplicht om de « gecertificeerd belastingadviseur » en de « niet-gereglementeerde belastingadviseur » verschillend te behandelen, wat de vrijstellingen betreft. Beide categorieën bevinden zich in vergelijkbare situaties aangezien zij allen activiteiten uitoefenen die in voorkomend geval voor witwasdoeleinden zouden kunnen worden misbruikt. Hij voert aan dat, door onder specifieke voorwaarden te voorzien in de vrijstelling voor de « niet-gereglementeerde belastingadviseur », de wetgever de voormelde richtlijn uitvoert met inachtneming van de gelijke behandeling van vergelijkbare diensten, ongeacht de verstrekker ervan. Hij herinnert eraan dat het geenszins de bedoeling van de Uniewetgever was om enkel in vrijstellingen te voorzien ten aanzien van beroepsbeoefenaars die onderworpen zijn aan een specifieke beroepsgeheimhoudingsplicht, gelet op de verschillen tussen de lidstaten. Het volgt uit de rechten van verdediging dat ook een niet-gereglementeerde belastingadviseur of enig andere fiscaal adviseur aan een beroepsgeheim is onderworpen wanneer hij zijn cliënt in rechte verdedigt of vertegenwoordigt, dan wel zijn rechtspositie bepaalt. De in het geding zijnde vrijstellingen zijn overeenkomstig het Unierecht ook enkel van toepassing op de « niet-gereglementeerde belastingadviseur » indien deze de rechtspositie van zijn cliënt bepaalt of die cliënt verdedigt of vertegenwoordigt in of in verband met een rechtsgeding, met inbegrip van het geven van advies over het instellen of vermijden van een rechtsgeding. Dat is niet anders voor de andere categorieën en is in het licht van het Unierecht redelijk verantwoord.

- B -

Ten aanzien van de bestreden bepaling en de context ervan

B.1. Het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants vordert de vernietiging van artikel 5 van de wet van 23 juni 2022 « houdende dringende diverse bepalingen inzake de strijd tegen het witwassen van geld en houdende bepalingen inzake de uitzonderingen op de geheimhoudingsplicht van bedrijfsrevisoren en gecertificeerde accountants » (hierna : de wet van 23 juni 2022).

De verzoekende partij vordert in hoofdorde de vernietiging van die bepaling in zoverre daarin de titel van « niet-gereguleerde belastingadviseur » wordt toegekend aan natuurlijke personen en rechtspersonen die niet zijn ingeschreven in het openbaar register van de personen die het beroep van accountant of belastingadviseur mogen uitoefenen of die de beroepstitel mogen dragen (artikel 29, § 1, van de wet van 17 maart 2019 « betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur », hierna : de wet van 17 maart 2019), maar die zich ertoe verbinden als voornaamste bedrijfs- of beroepsactiviteit, rechtstreeks of via andere met hen gelieerde personen materiële hulp, bijstand of advies op fiscaal gebied te verlenen.

In ondergeschikte orde, indien de voormelde gedeeltelijke vernietiging niet mogelijk blijkt, vordert zij de vernietiging van de bepaling in haar geheel.

B.2.1. Artikel 5 van de wet van 23 juni 2022 bepaalt :

« In artikel 5, § 1, 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, laatstelijk gewijzigd bij de wet van 23 februari 2022, worden de volgende wijzigingen aangebracht :

a) in het eerste lid wordt, in de plaats van de bepaling onder 25°/1, vernietigd bij arrest nr. 166/2021 van het Grondwettelijk Hof, de als volgt luidende bepaling onder 25°/1 ingevoegd :

‘ 25°/1 de niet-gereguleerde belastingadviseurs, namelijk de natuurlijke of rechtspersonen niet-ingeschreven in het openbaar register bedoeld in artikel 29, § 1, van de wet van 17 maart 2019 betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur, 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) in het dertiende lid worden de woorden ‘ , bij een in Ministerraad overlegd besluit, ’ opgeheven;

c) het dertiende lid wordt aangevuld met de bepaling onder 3°, luidende :

‘ 3° de niet-gereguleerde belastingadviseurs bedoeld in het eerste lid, 25°/1. ’ ».

Artikel 5 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 » (hierna : de Antiwitwaswet), na de wijziging ervan door de bestreden bepaling, bepaalt :

« § 1. De bepalingen van deze wet zijn van toepassing op de volgende onderworpen entiteiten, handelend in het kader van hun gereguleerde beroepsactiviteiten :

1° de Nationale Bank van België;

[...]

25°/1 de niet-gereguleerde belastingadviseurs, namelijk de natuurlijke of rechtspersonen niet-ingeschreven in het openbaar register bedoeld in artikel 29, § 1, van de wet van 17 maart 2019 betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur, 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;

[...]

De Koning bepaalt welke de regels en voorwaarden zijn voor de inschrijving bij de Federale Overheidsdienst Economie, KMO, Middenstand en Energie voor :

[...]

3° de niet-gereguleerde belastingadviseurs bedoeld in het eerste lid, 25°/1;

Die regels moeten met name van de in het vorige lid bedoelde natuurlijke personen of rechtspersonen eisen dat zij over de noodzakelijke professionele betrouwbaarheid beschikken voor de uitoefening van hun activiteiten. Ze moeten beantwoorden aan de volgende betrouwbaarheidsvoorwaarden :

1° niet uit hun burgerlijke en politieke rechten zijn ontzet;

2° niet failliet zijn verklaard zonder eerherstel te hebben gekregen;

3° in België of in een andere lidstaat van de Europese Unie geen van de volgende straffen hebben opgelopen :

a) een criminele straf;

b) een onvoorwaardelijke gevangenisstraf van ten minste zes maanden voor een van de strafbare feiten vermeld in artikel 1 van het koninklijk besluit nr. 22 van 24 oktober 1934 betreffende het rechterlijk verbod aan bepaalde veroordeelden en gefailleerden om bepaalde ambten, beroepen of werkzaamheden uit te oefenen;

c) een strafrechtelijke geldboete van minstens 2 500 euro, vóór toepassing van de opdecimen, wegens overtreding van deze wet en van de uitvoeringsbesluiten ervan.

[...] ».

B.2.2. De bestreden bepaling breidt het toepassingsgebied van de Antiwitwaswet uit door de « niet-gereguleerde belastingadviseurs » als onderworpen entiteit op te nemen, en

machtigt de Koning om de regels en voorwaarden voor de inschrijving bij de FOD Economie, KMO, Middenstand en Energie vast te stellen ten aanzien van die entiteit. Zij is op 21 juli 2022 in werking getreden.

B.2.3. De wetgever beoogde in navolging van het arrest van het Hof nr. 166/2021 van 18 november 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.166) de « niet-gereguleerde belastingadviseurs » als een gereguleerde entiteit te onderwerpen aan het toezicht dat wordt vereist door de Europese regelgeving inzake de strijd tegen witwassen en dat is ingesteld door de Antiwitwaswet (*Parl. St.*, Kamer, 2021-2022, DOC 55-2669/001, pp. 8-9).

Ten aanzien van het belang

B.3. De Ministerraad betwist het belang van de verzoekende partij.

B.4.1. De Grondwet en de bijzondere wet van 6 januari 1989 vereisen dat elke natuurlijke persoon of rechtspersoon die een beroep tot vernietiging instelt, doet blijken van een belang. Van het vereiste belang doen slechts blijken de personen wier situatie door de bestreden norm rechtstreeks en ongunstig zou kunnen worden geraakt; bijgevolg is de *actio popularis* niet toelaatbaar.

B.4.2. In tegenstelling tot hetgeen de verzoekende partij aanvoert, kent de bestreden bepaling geen beroepstitel toe en voert zij geen beroepsgeheim in, maar brengt zij enkel met zich mee dat de entiteit « niet-gereguleerde belastingadviseurs » aan de bestaande lijst van onderworpen entiteiten wordt toegevoegd en aldus wordt onderworpen aan de Antiwitwaswet.

B.4.3. Uit het voorgaande kan echter niet worden afgeleid dat de verzoekende partij geen belang heeft bij de vernietiging van de bestreden bepaling, omdat, zoals in B.2.2 is vermeld, die bepaling het toepassingsgebied van de wet van 18 september 2017 uitbreidt door de « niet-gereguleerde belastingadviseurs » op te nemen als onderworpen entiteit, en omdat de verzoekende partij die uitbreiding in essentie aanvoert ter ondersteuning van haar belang.

Immers, hoewel de bestreden bepaling geen beroepstitel toekent, noch een beroepsgeheim invoert, heeft zij een weerslag op de wettelijke regeling die van toepassing is op de

« niet-gereguleerde belastingadviseurs », meer bepaald door hen vrij te stellen van de verplichting tot melding van vermoedens en tot mededeling van bijkomende inlichtingen aan de Cel voor financiële informatieverwerking, die in principe op de onderworpen entiteiten rust (artikel 53 van de wet van 18 september 2017), op soortgelijke wijze als de personen die zijn ingeschreven in het register bedoeld in de wet van 17 maart 2019 « betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur » (hierna : de wet van 17 maart 2019).

B.4.4. Aangezien het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants, krachtens artikel 62, § 1, van de wet van 17 maart 2019, onder meer als opdracht heeft de rechten en de gemeenschappelijke beroepsbelangen van de personen ingeschreven in het openbaar register, die onderworpen entiteiten zijn in de zin van de wet van 18 september 2017, te beschermen en omdat die laatsten, krachtens de wet van 17 maart 2019, onderworpen zijn aan verschillende verplichtingen die niet rusten op de « niet-gereguleerde belastingadviseurs », doet het in voldoende mate blijken van het vereiste belang.

Ten gronde

Wat betreft het eerste middel

B.5. De verzoekende partij leidt een eerste middel af uit de schending, door de bestreden bepaling, van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het vertrouwensbeginsel. Volgens haar zou de bestreden bepaling op een discriminerende wijze een beroepstitel toekennen aan personen die zich ertoe verbinden als voornaamste bedrijfs- en beroepsactiviteit, rechtstreeks of via andere met hen gelieerde personen materiële hulp, bijstand of advies op fiscaal vlak te verlenen.

B.6. Zoals reeds in B.4.2 is vermeld, kent de bestreden bepaling geen beroepstitel toe. Aldus dient te worden vastgesteld dat het middel op een verkeerde premisse berust.

Het eerste middel is niet gegrond.

Wat betreft het tweede middel

B.7. De verzoekende partij leidt een tweede middel af uit de schending, door de bestreden bepaling, van artikel 12 van de Grondwet doordat zij een verwarringstichtende beroepstitel zou instellen.

B.8. Aangezien, zoals reeds in B.4.2 is vermeld, de bestreden bepaling geen beroepstitel toekent, gaat het middel uit van een verkeerde premisse. Voor het overige toont de verzoekende partij niet aan op welke wijze afbreuk wordt gedaan aan het strafrechtelijk wettigheidsbeginsel, *a fortiori* daar de bestreden bepaling noch een strafwet vormt, noch de draagwijdte van een strafwet bepaalt.

Het tweede middel is niet gegrond.

Wat betreft het derde middel

B.9. De verzoekende partij leidt een derde middel af uit de schending, door de bestreden bepaling, van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre zij niet voorziet in een bijzondere vrijstellingsregeling voor de « niet-gereguleerde belastingadviseur » doordat zij die categorie aan dezelfde regeling onderwerpt als de personen die zijn ingeschreven in het openbaar register vermeld in artikel 29, § 1, van de wet van 17 maart 2019.

B.10. 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.11. Met de bestreden bepaling beoogde de wetgever uitvoering te geven aan artikel 34, lid 2, van 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).

Dat artikel bepaalt :

« De lidstaten passen de in artikel 33, lid 1, neergelegde verplichtingen niet toe op notarissen, andere onafhankelijke beoefenaars van juridische beroepen, auditors, externe accountants en belastingadviseurs, alleen voor zover die uitzondering betrekking heeft op de inlichtingen die zij van een van hun cliënten ontvangen, of over een van hun cliënten verkrijgen, 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 een rechtsgeding, ongeacht of die inlichtingen vóór, gedurende of na een dergelijk geding worden ontvangen of verkregen ».

Overweging 10 van de voormelde richtlijn bevat de volgende toelichting :

« Rechtstreeks vergelijkbare diensten moeten op dezelfde wijze worden behandeld ongeacht welke onder deze richtlijn vallende beroepsbeoefenaren de diensten verstrekken. Met het oog op de eerbiediging van de bij het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (het ‘ Handvest ’) gewaarborgde rechten mag, in het geval van bedrijfsrevisoren, externe accountants en belastingadviseurs, die in sommige lidstaten gemachtigd zijn een cliënt in rechte te verdedigen of te vertegenwoordigen, of zijn rechtspositie te bepalen, de informatie die zij bij de uitoefening van deze taken ontvangen, niet onder de in deze richtlijn neergelegde meldingsplicht vallen ».

B.12. In tegenstelling tot hetgeen de verzoekende partij aanvoert, bevinden de « niet-gereguleerde belastingadviseurs » en de « gecertificeerde belastingadviseurs » zich in vergelijkbare situaties ten aanzien van het waarborgen van de rechten van verdediging van cliënten wanneer zij de positie van hun cliënten bepalen, hun cliënten in rechte verdedigen of vertegenwoordigen.

B.13. De wetgever vermocht, teneinde te voldoen aan zijn verplichtingen die uit de richtlijn (EU) 2015/849 voortvloeien, in het bijzonder rekening houdend met het doel van de Uniewetgever om vergelijkbare fiscale adviesverlening aan dezelfde regels te onderwerpen, aldus te oordelen dat « niet-gereguleerde belastingadviseurs » niet aan een voor die beroepscategorie specifieke vrijstellingsregeling dienden te worden onderworpen. Overigens toont de verzoekende partij niet aan dat het eveneens onderwerpen van de « niet-gereguleerde belastingadviseurs » aan de vrijstellingsregeling die geldt voor de « gecertificeerde belastingadviseurs » onevenredige gevolgen voor haar of haar leden met zich meebrengt.

Het derde middel is niet gegrond.

Om die redenen,

het Hof

verwerpt het beroep.

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 21 september 2023.

De griffier,

De voorzitter,

N. Dupont

L. Lavrysen