

Advies van 13 juli 2023***over een voorstel tot norm van de Raad ITAA betreffende de verenigbaarheid van de activiteit van domiciliëring van rechtspersonen en verenigingen*****A. Inleiding**

1. De Voorzitter van het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants¹, de heer Bart VAN COILE, heeft op datum van 2 mei 2023 de Hoge Raad aangeschreven met het verzoek een advies uit te brengen over *“een voorstel tot norm van de Raad ITAA betreffende de verenigbaarheid van de activiteit van domiciliëring van rechtspersonen en verenigingen”*.

Dit “voorstel tot norm” is door de Raad van het ITAA aangenomen op datum van 28 maart 2023 in het kader van de bevoegdheid van de Raad voor het uitvaardigen van technische normen en aanbevelingen, specifiek voor de uitoefening van het beroep van accountant en belastingadviseur. Deze bevoegdheid is gebaseerd op artikel 72, eerste lid, 2°, van de wet van 17 maart 2019 betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur (hierna: de wet van 17 maart 2019).

2. De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft van de wetgever de opdracht gekregen bij te dragen tot de ontwikkeling van het wettelijk, reglementair en normatief kader dat van toepassing is op de economische beroepen, onder meer via het verstrekken van adviezen of aanbevelingen aan het Parlement, de regering of de instituten voor de economische beroepen.

Meer in het bijzonder moet de Hoge Raad verplicht worden geraadpleegd door het ITAA over elke beslissing met een algemene draagwijdte die de Raad van het instituut neemt met het oog op het uitvaardigen van een technische norm of aanbeveling, specifiek voor de uitoefening van het beroep (zoals bedoeld in artikel 72, eerste lid, 2°, van de wet van 17 maart 2019).

¹ Verkort: IBA. In zijn communicatie mag het instituut ook de benaming *“Belgian Institute for tax advisors and accountants”* gebruiken, verkort: ITAA (cf. artikel 61, 6^{de} lid, van de wet van 17 maart 2019).

De Raad van het ITAA kan niet afwijken van een advies dat door de meerderheid van de leden van de Hoge Raad is goedgekeurd indien het advies betrekking heeft op een aangelegenheid die betrekking heeft op meer dan één beroep of hoedanigheid (artikel 80, tweede lid, tweede zin van de wet van 17 maart 2019).

De Hoge Raad moet het hem gevraagde advies binnen de drie maanden uitbrengen; zo niet wordt hij geacht een gunstig advies uit te brengen (artikel 80, derde lid, van de wet van 17 maart 2019).

3. Hierna volgt het advies van de Hoge Raad, zoals unaniem goedgekeurd op 13 juli 2023, dit wil zeggen vóór de uiterlijke termijn van 2 augustus 2023. Volledigheidshalve dient erop gewezen dat de Raad van het ITAA van onderhavig advies niet kan afwijken, aangezien het betrekking heeft op meerdere hoedanigheden.

B. Vooraf

4. Reeds op 4 september 2018 had de Raad van het voormalig Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (IAB)¹ een ontwerp van norm aangenomen *“betreffende de verenigbaarheid van de activiteit van domiciliëring van rechtspersonen en verenigingen”*. Hierin legde de Raad van het IAB de bijzondere voorwaarden vast die externe accountants of belastingconsulenten moesten in acht nemen ingeval zij op hun kantoor de maatschappelijke zetel van rechtspersonen of verenigingen vestigden.

De Hoge Raad is op 19 oktober 2018 door het IAB aangeschreven met het verzoek een advies uit te brengen over dit ontwerp van norm van 4 september 2018.

5. Op 15 januari 2019 heeft de Hoge Raad over dit *“ontwerp van norm van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten betreffende de verenigbaarheid van de activiteit van domiciliëring van rechtspersonen en verenigingen”* een éénsluitend advies² geformuleerd.

In dit advies gaf de Hoge Raad aan dat het ontwerp op een aantal punten moest worden bijgestuurd.

Bovendien oordeelde de Hoge Raad dat de vraag omtrent de (on)verenigbaarheid van domiciliëringactiviteiten mogelijk ook van belang was voor de andere economische beroepsbeoefenaars, lid van één van de twee andere instituten, namelijk de leden van het IBR (Instituut van de Bedrijfsrevisoren) en de leden van het BIBF (Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten). De Hoge Raad nam dan ook het initiatief om – via een schrijven van 28 januari 2019³ - het

¹ Sinds de wet van 17 maart 2019 betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur (in werking getreden op 30 september 2020) zijn het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (IAB) en het Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten (BIBF) gefuseerd tot het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants, verkort: IBA, of ook nog: ITAA (het Engelse letterwoord voor het nieuwe instituut).

² <http://www.cspe-hreb.be/ysite/pdf/advies-hreb-15-01-2019-norm-iab-domiciliering.pdf>

³ <http://www.cspe-hreb.be/ysite/pdf/schrijven-aan-interinstitutencomite-van-28-01-2019.pdf>

advies over te maken aan het interinstitutencomité (bedoeld in artikel 53 van de toenmalige wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen), met het verzoek om een overleg te organiseren in de schoot van de economische beroepen en na te gaan of (al dan niet) een gezamenlijk standpunt zou kunnen worden uitgewerkt.

C. Éénsluitend advies van de Hoge Raad

6. De Hoge Raad stelt vooreerst met tevredenheid vast dat in het voorstel van norm, zoals voor advies voorgelegd, tegemoet gekomen wordt aan één van de fundamentele bekommernissen van de Hoge Raad geuit in zijn eerder advies van 15 januari 2019, met name wat betreft de herinnering aan de toepassing van de wettelijke deontologische voorschriften (zie de punten 2.1., 2.2. en 2.3 van het voorstel).

6.1. Meer in het bijzonder herinnert het voorstel de beroepsbeoefenaar er voortaan uitdrukkelijk aan dat hij er steeds moet over waken om te handelen in volledige onafhankelijkheid, met respect voor de beginselen van de deontologie bij het vervullen van de hem toevertrouwde activiteiten of opdrachten. Deze deontologische beginselen hebben minstens betrekking op zijn integriteit en objectiviteit, alsmede op zijn vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, zijn respect voor de vertrouwelijkheid en zijn professionaliteit (cf. artikel 37 van de wet van 17 maart 2019).

6.2. Het voorstel houdt eveneens rekening met de uitdrukkelijke wens van de Hoge Raad om te verduidelijken dat domiciliëringsactiviteiten niet gecombineerd kunnen worden met wettelijk voorbehouden opdrachten of contractuele controle- of beoordelingsopdrachten bij dezelfde cliënt, en dit zowel in hoofde van de beroepsbeoefenaar zelf, als op het niveau van personen die deel uitmaken van het netwerk van de beroepsbeoefenaar (punt 2.4. van het voorstel).

6.3. De precisering in het voorstel dat de beroepsbeoefenaar erover moet waken geen diensten te verlenen die kunnen worden aanzien als een inmenging in het bestuur, en tevens moet vermijden als feitelijk bestuurder van de gedomicilieerde entiteit te worden aanzien, is voor de Hoge Raad eveneens positief onthaald (punt 5 van het voorstel).

7. Tegelijk moet de Hoge Raad vaststellen dat het voorstel, zoals voor advies voorgelegd, een aantal van zijn bezorgdheden helaas niet (volledig) wegneemt.

7.1. Zo voorziet punt 8 van het voorstel, zoals voor advies voorgelegd, weliswaar in de verplichting voor de beroepsbeoefenaar om met de gedomicilieerde entiteit een opdrachtbrief af te sluiten, maar de

formulering in het voorstel lijkt te veronderstellen dat een opdrachtbrief enkel nodig is ingeval de opdracht een “*bezetting van lokalen nodig voor de werking van de gedomicilieerde rechtspersoon of vereniging*” omvat. Dit is echter te beperkend.

De Hoge Raad wijst op de wettelijke verplichting voor de beroepsbeoefenaars om **voor iedere opdracht een opdrachtbrief** op te maken, in overleg met hun cliënt en voorafgaandelijk aan de uitvoering van de opdracht. In deze opdrachtbrief worden op een evenwichtige wijze de wederzijdse rechten en plichten van de cliënt en de beroepsbeoefenaar omschreven (artikel 41 van de wet van 17 maart 2019). Voor de gegevens die in dergelijke opdrachtbrief **minstens** moeten worden opgenomen, kan worden verwezen naar artikel 54 van het *koninklijk besluit van 9 december 2019 tot vastlegging van een reglement inzake de kwaliteitstoetsing van de externe leden van het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten en tot nadere regeling van het gebruik van de opdrachtbrief*.

7.2. In het voorstel zoals voor advies voorgelegd, kan de domiciliëringsactiviteit voortaan als een aparte activiteit, los van enige andere opdracht van de beroepsbeoefenaar worden uitgevoerd. Dit in tegenstelling tot het ontwerp dat in 2018 voor advies is voorgelegd, waarin uitdrukkelijk werd bepaald dat de domiciliëringsactiviteit slechts mocht worden uitgeoefend voor cliënten voor wie de externe accountant of belastingconsulent tevens de activiteiten van artikel 34 en/of 38 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen uitvoert.

Gelet op het feit dat domiciliëringsactiviteiten, al dan niet in combinatie met andere dienstverlening vanwege de beroepsbeoefenaar, een potentieel risico inhouden vanuit het oogpunt van de witwaswetgeving, is het voor de Hoge Raad van primordiaal belang dat in het voorstel van norm voor iedere domiciliëringsopdracht bijzondere aandacht wordt gevraagd voor de verplichte naleving van de witwaswetgeving, niet alleen wat het (intern) cliëntacceptatiebeleid bij de aanvang van de opdracht betreft, maar evenzeer doorheen de volledige duur van de opdracht.

Daarnaast is het voor de Hoge Raad noodzakelijk dat ook de kwaliteitstoetsing, georganiseerd door het ITAA in toepassing van de artikelen 55 tot 60 van de wet van 17 maart 2019, bijzondere aandacht zou besteden aan dergelijke activiteiten; minstens zou moeten worden nagegaan of de beroepsbeoefenaar dergelijke werkzaamheden uitvoert, en zo ja, zou minstens één van dergelijke opdrachten moeten worden geselecteerd voor toetsing (desgevallend na risicobeoordeling in functie van het land van herkomst van de gedomicilieerde entiteit).

7.3. In het voorstel, zoals voor advies voorgelegd, komt de opheffing van de *beslissing van de Raad van 9 oktober 2000 met betrekking tot de vestiging van de zetel van een vennootschap op het adres van een accountant of belastingconsulent*¹ niet meer aan bod. In het ontwerp dat in 2018 voor advies was voorgelegd, was uitdrukkelijk bepaald dat deze beslissing werd opgeheven, maar deze bepaling blijkt nu te zijn verdwenen. Het is voor de Hoge Raad dan ook onduidelijk wat er met de beslissing uit 2000 is

¹ Zie het standpunt van de Raad van het toenmalige IAB, bekendgemaakt in *I.A.B.-info*, 11 januari 2001, 21/3.

gebeurd. Vanuit het oogpunt van de rechtszekerheid is het voor de Hoge Raad noodzakelijk dat duidelijkheid wordt verstrekt omtrent het lot van de vroegere beslissing.

7.4. Het ontwerp, zoals in 2018 voor advies voorgelegd, vertoonde volgens de Hoge Raad een aantal terminologische onvolkomenheden; in zijn advies van 15 januari 2019 spoorde hij het instituut dan ook aan om de (vormelijke) onnauwkeurigheden weg te werken.

De Hoge Raad is genoodzaakt op te merken dat in het voorliggend voorstel de gehanteerde terminologie nog steeds onvoldoende nauwkeurig is.

Zo bijvoorbeeld wordt onder de definities van het voorstel tot norm een “entiteit” gedefinieerd als “**de vennootschap of vereniging met of zonder rechtspersoonlijkheid dewelke gedomicilieerd wordt door de beroepsbeoefenaar**”. Onder “domiciliëring van entiteiten” is de definitie van “entiteit” blijkbaar ruimer, want hieronder moet worden verstaan, volgens het voorstel tot norm, “*Een maatschappelijke zetel verschaffen aan een onderneming, een rechtspersoon of een soortgelijke juridische constructie; Of een bedrijfs-, administratief of correspondentieadres verschaffen en andere daarmee samenhangende diensten aan een onderneming, een rechtspersoon of een soortgelijke juridische constructie*”.

Een stichting of een natuurlijke persoon die zelfstandig een beroepsactiviteit voert, is dus geen “entiteit” in de zin van punt 1. a) van het voorstel tot norm, maar valt wel onder de definitie van punt 1. b) “domiciliëring van entiteiten” vermits deze definitie “*een onderneming, een rechtspersoon of een soortgelijke juridische constructie*” beoogt.

Zo ook rijst de vraag wat er onder het begrip “onderneming” precies moet worden begrepen:

- Gaat het om een “onderneming” in de zin van artikel I.1,1° van boek 1 van het Wetboek Economisch Recht (WER) (algemene definitie), dus:
 - iedere natuurlijke persoon die zelfstandig een beroepsactiviteit uitoefent;
 - iedere rechtspersoon;
 - iedere andere organisatie zonder rechtspersoonlijkheid?
- Of bedoelt men de specifieke definitie van onderneming in het WER, namelijk elke natuurlijke persoon of rechtspersoon die op duurzame wijze een economisch doel nastreeft, alsmede zijn verenigingen?

Wanneer het om de algemene definitie van onderneming in het WER gaat, worden de volgende actoren uitgesloten:

- iedere organisatie zonder rechtspersoonlijkheid die geen uitkeringsoogmerk heeft en die ook in feite geen uitkeringen verricht aan haar leden of aan personen die een beslissende invloed uitoefenen op het beleid van de organisatie (bv. een feitelijke vereniging);
- iedere publiekrechtelijke rechtspersoon die geen goederen of diensten aanbiedt op een markt;

- overheden: de Federale Staat, de gewesten, de gemeenschappen, de provincies, de hulpverleningszones, de prezones, de Brusselse Agglomeratie, de gemeenten, de meergemeentezones, de binnengemeentelijke territoriale organen, de Franse Gemeenschapscommissie, de Vlaamse Gemeenschapscommissie, de Gemeenschappelijke Gemeenschapscommissie en de openbare centra voor maatschappelijk welzijn.

Ongeacht om welke definitie van onderneming in het WER het gaat, is het zo dat de definitie van onderneming steeds de rechtspersoon en dus ook de vereniging omvat, zodat de in het voorstel tot norm gehanteerde formulering “rechtspersoon of vereniging” eigenlijk een tautologie is.

De Hoge Raad is van mening dat de gebruikte terminologie doorheen het voorstel van norm duidelijk en coherent moet zijn en bijgevolg voor verbetering vatbaar is; het gebruik van reeds bestaande begripsomschrijvingen, zoals deze uit het WER, is nodig en kan onnodige verwarring voorkomen.

Volledigheidshalve wijst de Hoge Raad er nog op dat het begrip “maatschappelijke zetel” door artikel 2:4 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (WVV) werd gewijzigd in “zetel”.

8. Verder bevat het voorstel, zoals voor advies voorgelegd, een aantal voorschriften, waarover bij de leden van de Hoge Raad twijfels rijzen; vooral de uitbreiding van de “domiciliëringsopdracht” roept vragen op.

8.1. De Hoge Raad moet vaststellen dat de reikwijdte van de “domiciliëringsopdracht”, bedoeld in het voor advies voorgelegd voorstel, aanzienlijk is uitgebreid, zowel *ratione personae* als *ratione materiae*, in vergelijking met het ontwerp van het instituut van 2018.

De vergelijking op het vlak van de reikwijdte van de “domiciliëringsopdracht” kan schematisch als volgt worden weergegeven:

	Ontwerp van 2018	Ontwerp van 2023
<i>Ratione materiae</i>	Vestigen van maatschappelijke zetel op het kantoor van de beroepsbeoefenaar	- Verschaffen van maatschappelijke zetel; - Verschaffen van bedrijfsadres; - Verschaffen van administratief adres; - Verschaffen van correspondentieadres; - Andere daarmee samenhangende diensten
<i>Ratione personae</i>	Dienstverlening aan rechtspersonen of verenigingen	Dienstverlening aan onderneming, rechtspersoon of een soortgelijke juridische constructie

Verondersteld kan worden dat deze uitbreiding in het ontwerp van 2023 is geïnspireerd op de definities en het toepassingsgebied van de *wet van 29 maart 2018 tot registratie van de dienstenverleners aan vennootschappen* (Belgisch Staatsblad, 2 mei 2018) en het *koninklijk besluit van 11 oktober 2018 betreffende de registratie van de dienstenverleners aan vennootschappen*. Sinds 1 september 2018 geldt voor zogenaamde “dienstenverleners aan vennootschappen” een verplichte (voorafgaande) registratie bij de FOD Economie (Algemene Directie K.M.O.-beleid). Aangezien de leden van het ITAA reeds onderworpen zijn aan de zogenaamde antiwitwasregeling, zoals opgenomen 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* (artikel 5, § 1, 24° en 25°), vallen zij echter buiten het toepassingsgebied van de wet op de registratie van de dienstenverleners. Zij hoeven zich dan ook niet apart te registreren. Dit vloeit uitdrukkelijk voort uit artikel 4 van de wet van 29 maart 2018:

“Deze wet is van toepassing op de natuurlijke en rechtspersonen, andere dan deze bedoeld in artikel 5, § 1, 1° tot 28° en 30° tot 33°, 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, die een activiteit uitoefenen bedoeld in artikel 3, 1°.”

De Hoge Raad stelt zich echter vragen bij deze uitbreiding van de opdracht voor leden van het ITAA. Helaas beschikt de Hoge Raad niet over concrete informatie omtrent de bestaande praktijken ter zake in de schoot van de ITAA-leden en evenmin omtrent de nood vanwege het bedrijfsleven om voor dergelijke diensten beroep te kunnen doen op economische beroepsbeoefenaars. Het zou nuttig zijn dat het ITAA hierover meer duiding verstrekt (bijvoorbeeld: hoeveel van dergelijke opdrachten worden nu reeds uitgevoerd door ITAA-leden; zijn er kantoren die dergelijke opdrachten als een gebruikelijke of voornaamste activiteit uitvoeren, enz.).

Bovenal stelt de Hoge Raad zich de vraag of en zo ja, op welke wijze, het ITAA toezicht kan houden op dergelijke activiteiten van de beroepsbeoefenaars, alsook of dergelijke opdrachten het voorwerp uitmaken van de kwaliteitstoetsing. Het komt de Hoge Raad voor dat dergelijke werkzaamheden mogelijk een gevoelig risico kunnen inhouden op het vlak van witwassen. Met de door de *Financial Action Task Force (FATF-GAFI)* vooropgestelde evaluatie van België in 2024-2025 in het vooruitzicht, is dit alleszins een bijzonder aandachtspunt.

Tenslotte rijst de vraag of het voorstel van norm de toets met de Europese Dienstenrichtlijn doorstaat, hetgeen wellicht een verdere analyse van de situatie van deze activiteit, uitgevoerd door economische beroepsbeoefenaars, in de buurlanden verdient.

9. Aanvullend stelt de Hoge Raad zich de vraag of de voorschriften in verband met de verenigbaarheid van domiciliëringsopdrachten niet eerder thuishoren in een reglementaire tekst, in uitvoering van artikel 36, § 2, van de wet van 17 maart 2019 (met het oog op het vastleggen van specifieke maatregelen met betrekking tot de deontologie en de maatregelen om de onafhankelijkheid te verzekeren), dan wel in uitvoering van artikel 49, eerste lid van de wet van 17 maart 2019 (met het oog op het vaststellen van de nadere regels met betrekking tot de onverenigbaarheden met het beroep en de uitzonderingen hierop).

Deze vraag dringt zich des te meer op, aangezien momenteel een voorontwerp van koninklijk besluit inzake deontologie in ontwikkeling zou zijn bij de FOD Economie, in samenwerking met de kabinetten van

de bevoegde Ministers. Het ITAA heeft dit overigens zelf in een schrijven van 7 maart 2023 aan de Hoge Raad laten weten.

In elk geval zal moeten worden nagegaan of de normatieve bepalingen wel degelijk in overeenstemming zijn met de reglementaire voorschriften die momenteel in voorbereiding zouden zijn.

10. Tenslotte betreurt de Hoge Raad dat hij niet op de hoogte is gebracht van het gevolg dat gegeven is aan zijn verzoek aan de instituten om een overleg te organiseren in de schoot van de economische beroepen; bedoeling van dit verzoek was om na te gaan of een gezamenlijk standpunt omtrent de verenigbaarheid van domiciliëringsactiviteiten zou kunnen worden uitgewerkt. Behoudens vergissing heeft de Hoge Raad geen enkele reactie ontvangen, noch vanwege het interinstitutencomité, noch vanwege één van de instituten.

Desalniettemin blijft de Hoge Raad van oordeel dat de vraag omtrent de verenigbaarheid van domiciliëringsopdrachten ten kantore van economische beroepsbeoefenaars best wordt geanalyseerd voor alle economische beroepsbeoefenaars. De Hoge Raad hecht immers een groot belang aan de convergentie van de deontologische voorschriften binnen de sector van de economische beroepen, uiteraard rekening houdend met de specificiteiten van elke beroepsgroep. Bovendien oefenen de economische beroepsbeoefenaars hun beroep vaak uit in de schoot van netwerken, hetgeen de nood aan convergente deontologische voorschriften nog verscherpt.

11. Gelet op hetgeen voorafgaat, heeft de Hoge Raad geoordeeld dat hij thans geen positief advies kan formuleren omtrent het in de huidige stand opgesteld en voor advies voorgelegd voorstel van norm.

Hoewel het ontwerp op diverse punten is aangepast en tegemoet komt aan een aantal bemerkingen uit een eerder advies van de Hoge Raad van 15 januari 2019, blijven echter een aantal bezorgdheden en onduidelijkheden bestaan.

De Hoge Raad is van mening dat, in het kader van een constructief overleg, de overblijvende onvolkomenheden in het ontwerp kunnen worden besproken en, voor zover mogelijk, kunnen worden opgelost, zodat een aangepaste versie opnieuw voor advies aan de Hoge Raad kan worden voorgelegd.

Bijgevolg heeft de Hoge Raad beslist om – in toepassing van artikel 81 van de wet van 17 maart 2019 en artikel 5, tweede en derde lid van het koninklijk besluit van 23 juni 1994 – een “ad hoc”-werkgroep op te richten in de schoot van de Hoge Raad, dit met het oog op een constructief overleg teneinde de nodige aanpassingen aan het voorstel van norm te bespreken.

De Raad van het ITAA zal worden verzocht om zijn vertegenwoordigers aan te duiden die zullen deelnemen aan de werkzaamheden van deze werkgroep.

Voor de startvergadering zal ook de Raad van het IBR worden uitgenodigd, zodat kan worden nagegaan of de werkgroep al dan niet samen met één of meerdere vertegenwoordigers van het IBR moet worden samengesteld.

Zullen worden uitgenodigd om als “deskundige” deel te nemen aan de vergaderingen:

- Een vertegenwoordiger van de FOD Economie, Algemene Directie K.M.O.-beleid, verantwoordelijk voor de registratie van dienstenverleners aan vennootschappen;
- Een vertegenwoordiger van de FOD Economie, verantwoordelijk voor de voorbereiding van de uitvoeringsbesluiten, in toepassing van de wet van 17 maart 2019;
- Een vertegenwoordiger van de Cel voor Financiële Informatieverwerking (CFI).

De werkzaamheden van deze “*ad hoc*”-werkgroep zullen op korte termijn worden opgestart. Het is de bedoeling om op basis van de besprekingen in de schoot van de werkgroep het ontwerp, waar nodig, bij te sturen en te verfijnen, zodat een aangepaste versie opnieuw aan de Hoge Raad kan worden voorgelegd.

D. Conclusie

12. Gelet op diverse onduidelijkheden en onvolkomenheden in het voor advies voorgelegd voorstel, heeft de Hoge Raad geoordeeld dat hij thans geen positief advies kan formuleren.

Vanuit de betrachting om in het kader van een constructief overleg te verhelpen aan de tekortkomingen in het voor advies voorgelegd voorstel van norm, heeft de Hoge Raad beslist om in zijn schoot een *ad hoc*-werkgroep op te richten.

Bijlage:

Schematische vergelijking tussen de tekst van het ontwerp van norm van 18 september 2018, zoals initieel in 2018 aan de Hoge Raad voorgelegd, en de tekst van het voorstel tot norm van 28 maart 2023, zoals in mei 2023 aan de Hoge Raad voorgelegd.

Aan de Hoge Raad voorgelegd voor advies door de Raad van het IAB op 19 oktober 2018	Aan de Hoge Raad voorgelegd voor advies door de Raad van het ITAA op 2 mei 2023
<p>“BESLISSING VAN DE RAAD VAN HET IAB BETREFFENDE DE VERENIGBAARHEID VAN DE ACTIVITEIT VAN DOMICILIËRING VAN RECHTSPERSONEN EN VERENIGINGEN”</p>	<p>“<u>VOORSTEL TOT NORM VAN DE RAAD ITAA BETREFFENDE DE VERENIGBAARHEID VAN DE ACTIVITEIT VAN DOMICILIËRING VAN RECHTSPERSONEN EN VERENIGINGEN</u>”</p>
<ul style="list-style-type: none"> • <u>Voorwoord</u> 	<p>I. Voorwoord</p>
<p>Conform artikel 25 van Richtlijn 2006/123/EG van het Europees Parlement en van de Raad van 12 december 2006 betreffende diensten op de interne markt, mogen titularissen van een gereguleerd beroep niet onderworpen worden aan eisen die hen ertoe verplichten uitsluitend een bepaalde specifieke activiteit uit te oefenen of die het gezamenlijk of in partnerschap uitoefenen van verschillende activiteiten beperken. Ditzelfde artikel 25 laat in ieder geval toe om dergelijke eisen op te leggen voor zover dergelijke eisen gerechtvaardigd zijn om naleving van de beroeps- en gedragsregels te waarborgen en voor zover zij nodig zijn om hun onafhankelijkheid en onpartijdigheid te waarborgen.</p>	<p>Conform artikel 25 van Richtlijn 2006/123/EG van het Europees Parlement en van de Raad van 12 december 2006 betreffende diensten op de interne markt, mogen titularissen van een gereguleerd beroep niet onderworpen worden aan eisen die hen ertoe verplichten uitsluitend een bepaalde specifieke activiteit uit te oefenen of die het gezamenlijk of in partnerschap uitoefenen van verschillende activiteiten beperken.</p>
<p>De opsomming van activiteiten van accountants en belastingconsulenten voorzien in artikelen 34 en 38 van de wet is niet exhaustief (Memorie van Toelichting, Parl. St. Kamer 1982-1983, nr. 552/1, p. 42). Het beroep van accountant en belastingconsulent kan dus gekenmerkt worden door het verlenen van andere diensten aan ondernemingen en belastingplichtigen voor zover deze verenigbaar zijn met de deontologie.</p>	<p>De opsomming van activiteiten van <u>(gecertificeerd) accountants en gecertificeerd belastingadviseurs</u> voorzien in artikelen <u>3 en 6 van de wet van 17 maart 2019 betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur</u> zijn niet exhaustief, <u>daar deze bepalingen zelf stellen dat deze activiteiten “hoofdzakelijk” worden uitgeoefend.</u> Het beroep van <u>accountants en belastingadviseurs</u> kan dus gekenmerkt worden door het verlenen van andere diensten</p>

	aan ondernemingen en belastingplichtigen voor zover deze verenigbaar zijn met de deontologie.
	<u>Sinds 1 september 2018¹ moeten de zogenaamde “dienstverleners aan vennootschappen” zich verplicht vooraf laten registreren bij de Algemene Directie K.M.O.-beleid van de FOD Economie en dit om witwaspraktijken en terrorismefinanciering te bestrijden. Meer in het bijzonder moeten ondernemingen die beroepsmatig één van de volgende diensten aan derden leveren zich laten registreren:</u>
	<u>- Een maatschappelijke zetel verschaffen aan een onderneming, een rechtspersoon of een soortgelijke juridische constructie;</u>
	<u>- Een bedrijfs-, administratief of correspondentieadres verschaffen en andere daarmee samenhangende diensten aan een onderneming, een rechtspersoon of een soortgelijke juridische constructie.</u>
	<u>Deze verplichting, ingevoerd door de wet van 29 maart 2018 tot registratie van de dienstverleners aan vennootschappen is niet van toepassing op de natuurlijke of rechtspersonen ingeschreven in het openbaar register als gecertificeerd accountant, als gecertificeerd belastingadviseur, als accountant, als fiscaal accountant of als stagiair.</u>
	<u>De activiteit van domiciliëring van entiteiten, in zijn hoedanigheid van beroepsbeoefenaar, is verenigbaar met de uitoefening door deze beroepsbeoefenaar van de beroepsactiviteiten bedoeld in de artikelen 3 en 6 van de Wet van 17 maart 2019, en dit mits naleving van een aantal voorwaarden, ter bescherming van de deontologische beginselen, met inbegrip van onafhankelijkheid en beroepsgeheim.</u>
• Grondslag van deze beslissing	II. Grondslag van deze beslissing
De Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten neemt deze beslissing	De Raad van het Instituut neemt deze beslissing krachtens zijn bevoegdheid die hem toegekend is

¹ Conform de wet van 29 maart 2018 tot registratie van dienstverleners aan vennootschappen.

krachtens zijn bevoegdheid die hem toegekend is door artikel 27 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.	door <u>artikel 72, 2° van de wet van 17 maart 2019 betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur.</u>
Conform deze bepaling, legt de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten de technische en deontologische normen en aanbevelingen vast voor de uitoefening van de betrokken functie.	Conform deze bepaling, <u>is de Raad van het Instituut bevoegd voor het uitvaardigen en openbaar maken van</u> technische normen en aanbevelingen, specifiek voor de uitoefening van het beroep. <u>Dergelijke normen zijn bindend en worden in het Nederlands, het Frans en zo mogelijk in het Duits openbaar gemaakt.</u>
Deze beslissing van de Raad heeft tot doel om de bijzondere voorwaarden vast te leggen omtrent de uitoefening door externe accountants of belastingconsulenten van de activiteit van domiciliëring van rechtspersonen en verenigingen.	<u>Dergelijke norm</u> heeft tot doel om de bijzondere voorwaarden vast te leggen omtrent de uitoefening door <u>beroepsbeoefenaars</u> van de activiteit van domiciliëring van rechtspersonen en verenigingen.
• Beslissing van de Raad	III. Voorstel tot norm
	<u>a) Definities</u>
	<u>1. Voor de toepassing van deze norm wordt verstaan onder:</u>
	<u>a. “entiteit”: de vennootschap of vereniging met of zonder rechtspersoonlijkheid dewelke gedomicilieerd wordt door de beroepsbeoefenaar.</u>
1. Onder domiciliëring van rechtspersonen en verenigingen wordt verstaan, in de zin van deze beslissing, de vestiging van de maatschappelijke zetel van de rechtspersoon of vereniging op het kantoor van de accountant of belastingconsulent.	<u>b. “domiciliëring van entiteiten” : Een maatschappelijke zetel verschaffen aan een onderneming, een rechtspersoon of een soortgelijke juridische constructie; Of een bedrijfs-, administratief of correspondentieadres verschaffen en andere daarmee samenhangende diensten aan een onderneming, een rechtspersoon of een soortgelijke juridische constructie.</u>
	<u>c. “kantoor” van de beroepsbeoefenaar : de organisatorische eenheid waarbinnen één of meer beroepsbeoefenaars voor een cliënt beroepsactiviteiten uitoefenen als bedoeld in de</u>

	<u>artikelen 3 en 6 van de Wet van 17 maart 2019 en die bestaat uit ofwel uitsluitend één vestiging ofwel meerdere vestigingen waarbinnen deze werkmethodes van toepassing zijn¹.</u>
	<u>d. “beroepsbeoefenaar”: de gecertificeerd accountant, de gecertificeerd belastingadviseur, de accountant, de fiscaal accountant en de stagiairs die de beroepsactiviteiten uitoefenen als zelfstandige in hoofdberoep of bijberoep, voor rekening van derden, alsook de erkende rechtspersonen².</u>
	<u>b) Algemene voorwaarden</u>
2. De Raad laat toe dat de externe accountants en belastingconsulenten de activiteit van domiciliëring van rechtspersonen en verenigingen uitoefenen voor zover zij de volgende cumulatieve voorwaarden naleven:	2. De activiteit van domiciliëring van entiteiten is verenigbaar met de uitoefening van de beroepsactiviteiten bedoeld in de artikelen 3 en 6 van de Wet van 17 maart 2019, voor zover de volgende cumulatieve voorwaarden worden nageleefd:
	<u>2.1. De beroepsbeoefenaar oefent de activiteit van domiciliëring uit met respect voor de beginselen van de deontologie. Voor een beroepsbeoefenaar hebben deze minstens betrekking op zijn onafhankelijkheid, zijn integriteit en objectiviteit, waardigheid alsmede op zijn vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, zijn respect voor de vertrouwelijkheid en zijn professionaliteit.</u>
	<u>2.2. De beroepsbeoefenaar moet ervoor zorgen dat zijn onafhankelijkheid, onpartijdigheid en zijn beroepsgeheim niet in gevaar komen.</u>
	<u>2.3. De beroepsbeoefenaar moet ervoor zorgen dat het risico op belangenconflicten tussen de verschillende activiteiten voorkomen wordt.</u>
	<u>2.4. De activiteit van domiciliëring mag niet worden uitgeoefend door de gecertificeerde accountant (en de entiteiten dewelke lid zijn van</u>

¹ Artikel 2,12° van de wet van 17 maart 2019 betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur.

² Artikel 2,3° van de wet van 17 maart 2019 betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur.

	<p>het netwerk van de extern gecertificeerd accountant) wanneer deze voor dezelfde cliënt een wettelijk voorbehouden opdracht uitvoert (al dan niet gedeeld met de bedrijfsrevisoren) of een contractuele controle- of beoordelingsopdracht.</p>
	<p><u>c) Voorwaarden eigen aan de domiciliëringsopdracht</u></p>
<p>d. De externe accountant of belastingconsulent houdt, op duidelijk afzonderlijke wijze, de goederen en documenten bij die toebehoren aan de op zijn kantoor gedomicilieerde onderneming en dit, op een manier dat, in geval van uitvoerend beslag door een leverancier van deze onderneming of inbeslagname door de curator van deze onderneming, enkel zijn documenten en goederen in beslag genomen worden,</p>	<p>3. De <u>beroepsbeoefenaar</u> houdt, op duidelijk afzonderlijke wijze, de goederen en documenten bij die toebehoren aan de op zijn kantoor gedomicilieerde <u>entiteit</u> en dit, op een manier dat, in geval van uitvoerend beslag door een leverancier van deze onderneming of inbeslagname door de curator van deze onderneming, enkel de documenten en goederen van de op zijn kantoor gedomicilieerde entiteit in beslag genomen worden.</p>
<p>e. De externe accountant of belastingconsulent die, voor een onderneming die op zijn kantoor gedomicilieerd is, de opdrachten bedoeld in artikelen 34 en 38 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen uitvoert, houdt op afzonderlijke wijze de documenten betreffende deze onderneming bij die gedekt zijn door het beroepsgeheim, en dit op dergelijke wijze dat de documenten niet meegedeeld kunnen worden in het geval van onderzoeken (bv. fiscale controle, ...) uitgevoerd door een overheid op de zetel van de op het kantoor gedomicilieerde onderneming,</p>	<p>4. De <u>beroepsbeoefenaar</u> die, voor een <u>entiteit</u> die op zijn kantoor gedomicilieerd is, de opdrachten bedoeld in artikelen 3 en 6 van de wet van 17 maart 2019 betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur uitvoert, houdt op afzonderlijke wijze de documenten betreffende deze onderneming bij die gedekt zijn door het beroepsgeheim, en dit op dergelijke wijze dat de documenten niet meegedeeld kunnen worden in het geval van onderzoeken (bv. fiscale controle, ...) uitgevoerd door een overheid op de zetel van de op het kantoor gedomicilieerde <u>rechtspersoon of vereniging</u>.</p>
<p>f. De externe accountant of belastingconsulent draagt geen, zelfs feitelijke, bestuursverantwoordelijkheid in de gedomicilieerde vennootschap,</p>	<p>5. De <u>beroepsbeoefenaar</u> heeft de plicht erover te <u>waken geen diensten te verlenen dewelke kunnen aanzien worden als een inmenging in het bestuur van de op het kantoor gedomicilieerde rechtspersoon. Bovendien moet de beroepsbeoefenaar erover waken dat hij niet kan aanzien worden als feitelijke bestuurder van deze rechtspersoon.</u></p>
<p>a. Naast de maatschappelijke zetel dient ook de administratieve zetel van de gedomicilieerde rechtspersoon of vereniging op het kantoor van de externe accountant en/of belastingconsulent</p>	<p>6. Naast de maatschappelijke zetel dient ook de administratieve zetel van de gedomicilieerde rechtspersoon of vereniging op het kantoor van de externe <u>beroepsbeoefenaar</u> gevestigd te worden</p>

gevestigd worden opdat het als fiscaal domicilie erkend zou worden; Dit houdt minstens in dat de boekhouding ter plaatse beschikbaar is, dat het aandelenregister daar bijgehouden worden en dat de algemene vergadering van aandeelhouders of vennoten er gehouden wordt,	opdat het als fiscaal domicilie erkend zou worden. Dit houdt minstens in dat de boekhouding ter plaatse beschikbaar is, dat het aandelenregister daar bijgehouden wordt en dat de algemene vergadering van aandeelhouders of vennoten er gehouden wordt.
b. De externe accountant of belastingconsulent beschikt over de mogelijkheid om de gedomicilieerde personen lokalen ter beschikking te stellen met een gedeelte dat de privacy verzekert en die de organen belast met de daadwerkelijke leiding, bestuur of toezicht van de gedomicilieerde persoon toelaten regelmatig te vergaderen en toelaten aan de individuele aandeelhouder van de vennootschap zonder commissaris om daar zijn onderzoeks- en controlebevoegdheid uit te oefenen, en is de rechtmatige bezetter van de lokalen die ter beschikking worden gesteld van de gedomicilieerde persoon;	7. <u>De exploitatiezetel van de gedomicilieerde entiteit kan niet gevestigd worden op het kantoor van de externe beroepsbeoefenaar. De beroepsbeoefenaar beschikt wel over de mogelijkheid om de gedomicilieerde entiteit lokalen ter beschikking te stellen met een gedeelte dat de privacy verzekert en die de organen belast met de daadwerkelijke leiding, bestuur of toezicht van de gedomicilieerde entiteit toelaten regelmatig te vergaderen en toelaten aan de individuele aandeelhouder van de vennootschap zonder commissaris om daar zijn onderzoeks- en controlebevoegdheid uit te oefenen, en is de rechtmatige bezetter van de lokalen die ter beschikking worden gesteld van de gedomicilieerde entiteit.</u>
g. De externe accountant of belastingconsulent sluit met de gedomicilieerde personen een overeenkomst die de voorwaarden van bezetting van de lokalen vastlegt die nodig zijn voor de werking van de gedomicilieerde persoon,	8. De <u>beroepsbeoefenaar</u> sluit met de gedomicilieerde <u>entiteit</u> een <u>opdrachtbrief af</u> die de voorwaarden van bezetting van de lokalen vastlegt die nodig zijn voor de werking van de gedomicilieerde <u>rechtspersoon of vereniging</u> .
c. De gedomicilieerde rechtspersoon of vereniging heeft zijn vestiging(en) in de Kruispuntbank van Ondernemingen geregistreerd ¹ ; Het is aan de externe accountant of belastingconsulent om erop toe te zien dat deze verplichting door de gedomicilieerde rechtspersoon of vereniging wordt nageleefd,	9. De gedomicilieerde <u>entiteit</u> heeft zijn vestiging(en) in de Kruispuntbank van Ondernemingen geregistreerd ² . Het is aan de <u>beroepsbeoefenaar</u> om erop toe te zien dat deze verplichting door de gedomicilieerde <u>entiteit</u> wordt nageleefd.
h. De externe accountant of belastingconsulent oefent de activiteit van domiciliëring slechts uit voor cliënten voor wie hij tevens de activiteiten van artikel 34 en/of 38 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen uitvoert.	??

¹ Conform artikel III.16 Wetboek van Economisch Recht.

² Conform artikel III.16 Wetboek van Economisch Recht.

<p>3. Deze beslissing heeft niet tot doel om algemene voorwaarden te regelen die de externe accountants en belastingconsulenten moeten naleven voor de uitoefening van een verenigbare activiteit¹.</p>	/
<p>4. Deze beslissing verleent geen toelating om een taak als bestuurder of zaakvoerder van een vennootschap uit te oefenen die, zonder te beschikken over de hoedanigheid van accountant of belastingconsulent, de activiteit van domiciliëring van rechtspersonen en verenigingen uitoefent. Hiertoe dient overeenkomstig artikel 31 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen de voorafgaande toestemming van de Raad van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten bekomen te worden. Daarnaast dienen in dat geval ook de voorwaarden uit de wet van 29 maart 2018 tot registratie van de dienstenverleners aan vennootschappen nageleefd te worden.</p>	/
	<i>5. Inwerkingtreding en overgangmaatregel</i>
<p>5. De beslissing van de Raad van 9 oktober 2000 met betrekking tot de vestiging van de zetel van een vennootschap op het adres van een accountant of belastingconsulent wordt opgeheven.</p>	??
	<p><u>Deze norm treedt in werking bij de bekendmaking aan de beroepsbeoefenaars via de website van het ITAA. De beroepsbeoefenaars die de bedoelde activiteiten reeds uitoefenen voor de inwerkingtreding van deze norm en die niet aan bovenvermelde voorwaarden voldoen, conformeren zich aan deze norm binnen xxx vanaf de publicatie ervan.</u></p>

¹ Hier wordt bedoeld dat het uitvoeren van de verenigbare activiteiten, erkend door het IAB, niet binnen een niet erkende vennootschappen kunnen worden uitgevoerd.