

OFFICIELE BERICHTEN — AVIS OFFICIELS

COUR CONSTITUTIONNELLE

[C – 2024/000770]

Extrait de l'arrêt n° 2/2024 du 11 janvier 2024

Numéros du rôle : 7480, 7498 et 7537

En cause : les recours en annulation du décret de la Région wallonne du 1er octobre 2020 « modifiant le décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux, en matière de taxes régionales wallonnes, en vue de la transposition de la directive 2018/822/UE sur l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration », introduits par l'association de fait « Belgian Association of Tax Lawyers » et autres, par l'Ordre des barreaux francophones et germanophone et par l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents P. Nihoul et L. Lavrysen, et des juges T. Giet, J. Moerman, M. Pâques, Y. Kherbache, D. Pieters, E. Bribosia, W. Verrijdt et K. Jadin, assistée du greffier N. Dupont, présidée par le président P. Nihoul,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. *Objet des recours et procédure*

a. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 11 décembre 2020 et parvenue au greffe le 15 décembre 2020, un recours en annulation totale ou partielle du décret de la Région wallonne du 1er octobre 2020 « modifiant le décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux, en matière de taxes régionales wallonnes, en vue de la transposition de la directive 2018/822/UE sur l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration » (publié au *Moniteur belge* du 20 octobre 2020) a été introduit par l'association de fait « Belgian Association of Tax Lawyers », Paul Verhaeghe et Gerd Goyvaerts, assistés et représentés par Me P. Malherbe, avocat au barreau de Bruxelles.

Par la même requête, les parties requérantes demandaient également la suspension partielle du même décret. Par l'arrêt n° 45/2021 du 11 mars 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.045), publié au *Moniteur belge* du 16 mars 2021, deuxième édition, la Cour a partiellement suspendu ce décret.

b. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 19 janvier 2021 et parvenue au greffe le 20 janvier 2021, l'Ordre des barreaux francophones et germanophone, assisté et représenté par Me S. Scarnà, avocat au barreau de Bruxelles, a introduit un recours en annulation du même décret.

Par la même requête, la partie requérante demandait également la suspension du même décret. Par l'arrêt n° 94/2021 du 17 juin 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.094), publié au *Moniteur belge* du 31 janvier 2022, la Cour a rejeté la demande de suspension.

c. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 17 mars 2021 et parvenue au greffe le 19 mars 2021, l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables, assisté et représenté par Me F. Judo et Me L. Proost, avocats au barreau de Bruxelles, a introduit un recours en annulation des articles 3 et 5 du même décret.

Ces affaires, inscrites sous les numéros 7480, 7498 et 7537 du rôle de la Cour, ont été jointes.

(...)

II. *En droit*

(...)

Quant aux dispositions attaquées

B.1.1. Les parties requérantes demandent l'annulation du décret de la Région wallonne du 1er octobre 2020 « modifiant le décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux, en matière de taxes régionales wallonnes, en vue de la transposition de la directive 2018/822/UE sur l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration » (ci-après : le décret du 1er octobre 2020).

Ce décret transpose la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 « modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration » (ci-après : la directive (UE) 2018/822).

La directive (UE) 2018/822 modifie la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 « relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE » (ci-après : la directive 2011/16/UE).

L'objet de la directive 2011/16/UE consiste à établir « les règles et procédures selon lesquelles les États membres coopèrent entre eux aux fins d'échanger les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation interne des États membres relative aux taxes et impôts [qui relèvent du champ d'application de la directive] » (article 1er, paragraphe 1, de la directive 2011/16/UE).

Il ressort du considérant 2 de la directive (UE) 2018/822 que celle-ci s'inscrit dans le cadre des efforts de l'Union européenne visant à faciliter la transparence fiscale au niveau de l'Union :

« Les États membres éprouvent de plus en plus de difficultés à protéger leur base d'imposition nationale de l'érosion car les structures de planification fiscale sont devenues particulièrement sophistiquées et tirent souvent parti de la mobilité accrue tant des capitaux que des personnes au sein du marché intérieur. De telles structures sont généralement constituées de dispositifs qui sont mis en place dans différentes juridictions et permettent de transférer les bénéfices imposables vers des régimes fiscaux plus favorables ou qui ont pour effet de réduire l'ardoise fiscale totale du contribuable. En conséquence, les États membres voient souvent leurs recettes fiscales diminuer de façon considérable, ce qui les empêche d'appliquer des politiques fiscales propices à la croissance. Il est par conséquent essentiel que les autorités fiscales des États membres obtiennent des informations complètes et pertinentes sur les dispositifs fiscaux à caractère potentiellement agressif. De telles informations leur permettraient de réagir rapidement contre les pratiques fiscales dommageables et de remédier aux lacunes par voie législative ou par la réalisation d'analyses des risques appropriées et de contrôles fiscaux. [...] ».

Concrètement, les États membres doivent désigner une autorité compétente chargée de l'échange, entre les États membres, des informations relatives à des dispositifs fiscaux transfrontières « à caractère potentiellement agressif ». Pour que les autorités compétentes disposent de ces informations, la directive instaure une obligation de déclaration concernant de tels dispositifs.

B.1.2. L'obligation de déclaration incombe en premier lieu aux « intermédiaires », qui participent généralement à la mise en œuvre de tels dispositifs. Toutefois, en l'absence de tels intermédiaires, ou lorsque ceux-ci peuvent invoquer le secret professionnel légalement applicable, l'obligation de déclaration incombe alors au contribuable :

« (6) La déclaration d'informations sur des dispositifs transfrontières de planification fiscale à caractère potentiellement agressif peut contribuer efficacement aux efforts déployés pour créer un environnement fiscal équitable dans le marché intérieur. À cet égard, faire obligation aux intermédiaires d'informer les autorités fiscales de certains dispositifs transfrontières susceptibles d'être utilisés à des fins de planification fiscale agressive constituerait un pas dans la bonne direction. [...]

[...]

(8) Afin de garantir le bon fonctionnement du marché intérieur et de prévenir les lacunes dans le cadre réglementaire proposé, l'obligation de déclaration devrait incomber à tous les acteurs qui participent généralement à la conception, la commercialisation, l'organisation ou la gestion de la mise en œuvre d'une opération transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ou d'une série de telles opérations, ainsi qu'à ceux qui apportent assistance ou conseil. Il convient de noter que, dans certains cas, l'obligation de déclaration ne serait pas applicable à un intermédiaire en raison du secret professionnel applicable en vertu du droit ou lorsqu'il n'existe pas d'intermédiaire, par exemple parce que le contribuable conçoit et met en œuvre un schéma en interne. Il serait donc essentiel que, dans ces circonstances, les autorités fiscales ne soient pas privées de la possibilité de recevoir des informations sur les dispositifs fiscaux potentiellement liés à la planification fiscale agressive. Il serait donc nécessaire que l'obligation de déclaration incombe alors au contribuable qui bénéficie du dispositif dans ces cas particuliers » (considérants 6-8).

B.1.3. Afin de transposer cette obligation de déclaration en Région wallonne, le décret du 1er octobre 2020 apporte un certain nombre de modifications au décret de la Région wallonne du 6 mai 1999 « relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes » (ci-après : le décret du 6 mai 1999).

L'article 3 du décret du 1er octobre 2020 insère dans l'article 64*bis* du décret du 6 mai 1999 plusieurs définitions :

« 19° ' dispositif transfrontière ' : un dispositif concernant plusieurs États membres ou un État membre et un pays tiers si [...] au moins [une] des conditions suivantes est remplie :

- a) tous les participants au dispositif ne sont pas résidents à des fins fiscales dans la même juridiction;
- b) un ou plusieurs des participants au dispositif sont résidents à des fins fiscales dans plusieurs juridictions simultanément;
- c) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cette juridiction, le dispositif constituant une partie ou la totalité de l'activité de cet établissement stable;
- d) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction sans être résidents à des fins fiscales ni créer d'établissement stable dans cette juridiction;
- e) un tel dispositif peut avoir des conséquences sur l'échange automatique d'informations ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs.

Aux fins des 19° au 26° du paragraphe 2 et de l'article 64*quinquies*/2, on entend également par dispositif une série de dispositifs. Un dispositif peut comporter plusieurs étapes ou parties;

20° ' dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ' : tout dispositif transfrontière comportant au moins l'un des marqueurs;

21° ' marqueur ' : une caractéristique ou particularité d'un dispositif transfrontière qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale, telle que recensée au paragraphe 2;

22° ' intermédiaire ' : toute personne qui conçoit, commercialise ou organise un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le met à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou en gère la mise en œuvre.

L'on entend également par ce terme toute personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre. Toute personne a le droit de fournir des éléments prouvant qu'elle ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement être censée savoir qu'elle participait à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. À cette fin, cette personne peut invoquer tous les faits et circonstances pertinents ainsi que les informations disponibles et son expertise et sa compréhension en la matière.

Pour être un intermédiaire, une personne répond à l'une au moins des conditions supplémentaires suivantes :

- a) être résidente dans un État membre à des fins fiscales;
- b) posséder dans un État membre un établissement stable par le biais duquel sont fournis les services concernant le dispositif;
- c) être constituée dans un État membre ou régie par le droit d'un État membre;
- d) être enregistrée auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil dans un État membre;

23° ' contribuable concerné ' : toute personne à qui un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, ou qui est disposée à mettre en œuvre un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou qui a mis en œuvre la première étape d'un tel dispositif;

[...]

25° ' dispositif commercialisable ' : un dispositif transfrontière qui est conçu, commercialisé, prêt à être mis en œuvre, ou mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, sans avoir besoin d'être adapté de façon importante;

26° ' dispositif sur mesure ' : tout dispositif transfrontière qui n'est pas un dispositif commercialisable ».

B.1.4. L'article 5 du décret du 1er octobre 2020 insère un article 64*quinquies*/2 dans le décret du 6 mai 1999. Cette disposition règle la transmission obligatoire, par les intermédiaires ou par les contribuables concernés, d'informations relatives aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, ainsi que l'échange automatique de ces informations par l'autorité compétente. Le nouvel article 64*quinquies*/2, §§ 1^{er} et 2, du décret du 6 mai 1999 dispose :

« § 1^{er}. Les intermédiaires transmettent à l'autorité compétente belge les informations dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de trente jours, à compter du cas mentionné ci-dessous qui intervient en premier :

1° le lendemain de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration;

2° le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en œuvre;

3° lorsque la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie.

Nonobstant l'alinéa 1er, les intermédiaires visés à l'article 64bis, § 1er, alinéa 4, 22°, alinéa 2, transmettent également des informations dans un délai de trente jours commençant le lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils.

§ 2. Dans le cas de dispositifs commercialisables, les intermédiaires établissent tous les trois mois un rapport fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration visées au paragraphe 14, 1°, 4°, 7° et 8°, qui sont devenues disponibles depuis la transmission du dernier rapport ».

L'article 64quinquies/2, § 3, détermine l'autorité qui doit être informée lorsque plusieurs autorités entrent en considération. L'article 64quinquies/2, § 4, règle l'obligation de déclaration lorsque plusieurs intermédiaires participent au même dispositif :

« Lorsque, en application du paragraphe 3, il existe une obligation de déclaration multiple, l'intermédiaire est dispensé de la transmission des informations s'il peut prouver que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre État membre ».

B.1.5. L'article 64quinquies/2, § 5, du décret du 6 mai 1999, tel qu'il a été inséré par l'article 5 du décret du 1er octobre 2020, définit le rapport entre l'obligation de déclaration et le secret professionnel auquel certains intermédiaires sont tenus. En vertu de cette disposition, un intermédiaire tenu au secret professionnel n'est dispensé de l'obligation de déclaration que s'il informe tout autre intermédiaire ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, le contribuable des obligations de déclaration qui leur incombent en vertu de l'article 64quinquies/2, § 6. Selon l'article 64quinquies/2, § 5, alinéa 3, le secret professionnel ne peut en aucun cas être invoqué à l'égard de l'obligation de déclaration de dispositifs commercialisables. L'article 64quinquies/2, § 5, du décret du 6 mai 1999 dispose :

« Les intermédiaires sont dispensés de l'obligation de fournir des informations concernant un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, lorsque l'obligation de déclaration serait contraire au secret professionnel auquel ils sont tenus et dont la violation est sanctionnée pénalement. En pareil cas, les intermédiaires notifient immédiatement à tout autre intermédiaire, ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné, les obligations de déclaration qui leur incombent en vertu du paragraphe 6.

Les intermédiaires peuvent avoir droit à une dispense en vertu de l'alinéa 1^{er} uniquement dans la mesure où ils agissent dans les limites de la législation nationale pertinente qui définit leurs professions, et qu'à partir du moment où ils ont rempli l'obligation de notification visée à l'alinéa 1er.

Aucun secret professionnel visé au présent paragraphe ne peut être invoqué concernant l'obligation de déclaration des dispositifs commercialisables qui donnent lieu à un rapport périodique conformément au paragraphe 2 ».

B.1.6. S'il n'y a pas d'intermédiaire ou si l'intermédiaire notifie au contribuable concerné ou à un autre intermédiaire l'application d'une dispense en vertu de l'article 64quinquies/2, § 5, l'obligation de transmettre des informations relatives à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration relève de la responsabilité de l'autre intermédiaire qui a reçu cette notification ou, en l'absence de celui-ci, de celle du contribuable concerné (article 64quinquies/2, § 6, du décret du 6 mai 1999, tel qu'il a été inséré par l'article 5 du décret du 1er octobre 2020).

B.1.7. L'échange automatique, par l'autorité compétente, des informations relatives aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration est réglé à l'article 64quinquies/2, §§ 13 à 16, du décret du 6 mai 1999, tel qu'il a été inséré par l'article 5 du décret du 1er octobre 2020 :

« § 13. L'autorité compétente belge communique les informations visées au paragraphe 14 concernant les dispositifs transfrontières dont elle a été informée par l'intermédiaire ou le contribuable concerné conformément aux paragraphes 1^{er} à 12, par voie d'un échange automatique d'informations aux autorités compétentes de tous les autres États membres, selon les modalités visées à l'article 64octies, § 8.

§ 14. Les informations qui doivent être communiquées par l'autorité compétente belge conformément au paragraphe 13, comprennent les éléments suivants, le cas échéant :

1° l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance pour les personnes physiques, leur résidence fiscale, leur numéro d'identification fiscale et, le cas échéant, les personnes qui sont des entreprises associées au contribuable concerné;

2° des informations détaillées sur les marqueurs recensés à l'annexe IV de la Directive selon lesquels le dispositif transfrontière doit faire l'objet d'une déclaration;

3° un résumé du contenu du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, y compris une référence à la dénomination par laquelle il est communément connu, le cas échéant, et une description des activités commerciales ou dispositifs pertinents, présentée de manière abstraite, sans donner lieu à la divulgation d'un secret commercial, industriel ou professionnel, d'un procédé commercial ou d'informations dont la divulgation serait contraire à l'ordre public;

4° la date à laquelle la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie ou sera accomplie;

5° des informations détaillées sur les dispositions nationales sur lesquelles se fonde le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration;

6° la valeur du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration;

7° l'identification de l'État membre du ou des contribuables concernés, ainsi que de tout autre État membre susceptible d'être concerné par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration;

8° l'identification, dans les États membres, de toute autre personne susceptible d'être concernée par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration en indiquant à quels États membres cette personne est liée.

§ 15. Le fait qu'une autorité fiscale ne réagit pas face à un dispositif devant faire l'objet d'une déclaration ne vaut pas approbation de la validité ou du traitement fiscal de ce dispositif.

§ 16. L'échange automatique d'informations est effectué dans un délai d'un mois à compter de la fin du trimestre au cours duquel les informations ont été transmises. Les premières informations sont communiquées le 31 octobre 2020 au plus tard ».

B.1.8. L'article 8 du décret du 1er octobre 2020 règle de la manière suivante l'entrée en vigueur de celui-ci, ainsi que la date à laquelle celui-ci produit ses effets :

« Le présent décret entre en vigueur le jour de sa publication au *Moniteur belge*.

Les articles 2 à 7 du présent décret produisent leurs effets au 1er juillet 2020 ».

En vertu de l'article 64quinquies/2, § 11, du décret du 6 mai 1999, tel qu'il a été inséré par l'article 5 du décret du 1er octobre 2020, les intermédiaires et les contribuables doivent transmettre, au plus tard le 31 août 2020, les informations sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1er juillet 2020 :

« Les intermédiaires et les contribuables concernés fournissent des informations sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1er juillet 2020. Les intermédiaires et les contribuables concernés, le cas échéant, transmettent des informations sur ces dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, au plus tard le 31 août 2020 ».

Quant à la recevabilité

En ce qui concerne la recevabilité du recours en annulation dans l'affaire n° 7480

B.2.1. La première partie requérante dans l'affaire n° 7480 est l'association de fait « Belgian Association of Tax Lawyers ». Le Gouvernement wallon considère que cette partie ne dispose pas de la capacité à agir en annulation devant la Cour, dès lors qu'il n'est pas contesté qu'il s'agit d'une association de fait.

Les parties requérantes dans l'affaire n° 7480 font valoir que la deuxième partie requérante, en tant que mandataire général de l'association de fait, a la qualité, en vertu de l'article 703 du Code judiciaire, pour agir au nom de tous les membres de l'association.

B.2.2. Aux termes de l'article 2, 2°, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, la partie requérante devant la Cour doit être une personne physique ou morale justifiant d'un intérêt.

B.2.3. Les deuxième et troisième parties requérantes dans l'affaire n° 7480 exercent la profession d'avocat, dans le cadre de laquelle elles traitent également de matières fiscales.

En leur qualité précitée d'avocat, ces parties requérantes ont un intérêt au recours en annulation d'un décret qui leur impose une obligation de déclaration si elles agissent en tant qu'intermédiaires. Il n'est dès lors pas nécessaire d'examiner la recevabilité du recours en ce qui concerne la première partie requérante.

L'exception est rejetée.

En ce qui concerne les mémoires complémentaires des parties requérantes dans les affaires nos 7480 et 7498

B.3. Dans leurs mémoires complémentaires, les parties requérantes dans l'affaire n° 7480 ainsi que la partie requérante dans l'affaire n° 7498 formulent plusieurs ajustements et compléments à leur requête. Il n'appartient pas aux parties requérantes de modifier, dans un mémoire complémentaire, les moyens qu'elles ont elles-mêmes formulés dans la requête. Un grief qui, comme en l'espèce, est formulé dans un mémoire complémentaire, mais qui diffère de celui qui a été formulé dans la requête, constitue dès lors un moyen nouveau et est irrecevable.

Quant aux moyens pris de la violation des règles répartitrices de compétences (premier moyen dans l'affaire n° 7480 et premier moyen dans l'affaire n° 7537)

B.4. L'examen de la conformité d'une disposition législative aux règles répartitrices de compétences doit en règle précéder celui de sa compatibilité avec les dispositions du titre II et des articles 170, 172 et 191 de la Constitution.

B.5.1. Le premier moyen dans l'affaire n° 7480 est pris de la violation, par les articles 3 et 5 du décret du 1er octobre 2020, des articles 10, 11, 143, § 1er, 170 et 172 de la Constitution, de l'article 6, § 1er, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles et de l'article 1erter de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, en ce qu'il est possible d'interpréter les articles 3 et 5 du décret du 1er octobre 2020 de telle manière que les contribuables et les intermédiaires ne sont soumis à une obligation de déclaration que lorsqu'ils ont des points de rattachement personnels avec la Région wallonne. Cela entraînerait une différence de traitement qui va à l'encontre de la loyauté fédérale et de l'union économique et monétaire.

Le premier moyen dans l'affaire n° 7537 est pris de la violation, par le décret du 1er octobre 2020, des articles 10, 11, 143, § 1er, 170 et 172 de la Constitution et des règles répartitrices de compétences contenues dans l'article 6, § 1er, VI, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles. La partie requérante dans l'affaire n° 7537 reproche au décret du 1er octobre 2020 d'imposer des obligations à des intermédiaires qui exercent des professions intellectuelles, alors qu'il s'agit d'une compétence réservée au législateur fédéral. Pour le surplus, le moyen rejoint totalement le premier moyen dans l'affaire n° 7480.

B.5.2. L'article 64quinquies/2, §§ 3, 4, 7 et 8, du décret du 6 mai 1999, tel qu'il a été inséré par l'article 5 du décret du 1er octobre 2020, dispose :

« § 3. Lorsque l'intermédiaire a l'obligation de transmettre des informations concernant des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités compétentes de plusieurs Etats membres, ces informations sont transmises à l'autorité compétente belge visée à l'article 64bis, paragraphe 1er, alinéa 4, 6°, uniquement si la Région wallonne occupe la première place dans la liste ci-après, lorsque l'objet du dispositif en question relève d'un impôt dont la Région wallonne assure le service :

1° l'intermédiaire est résident à des fins fiscales en Région wallonne;

2° l'intermédiaire possède en Région wallonne un établissement stable par l'intermédiaire duquel les services concernant le dispositif sont fournis;

3° l'intermédiaire est constitué ou est régi par le droit de la Région wallonne;

4° l'intermédiaire est enregistré en Région wallonne auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil.

§ 4. Lorsque, en application du paragraphe 3, il existe une obligation de déclaration multiple, l'intermédiaire est dispensé de la transmission des informations s'il peut prouver que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre Etat membre.

[...]

§ 7. Le contribuable concerné à qui incombe l'obligation de déclaration transmet les informations dans un délai de trente jours, commençant le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à la disposition du contribuable concerné aux fins de mise en œuvre, ou est prêt à être mis en œuvre par le contribuable concerné, ou lorsque la première étape de sa mise en œuvre est accomplie en ce qui concerne le contribuable concerné, la date intervenant le plus tôt étant retenue.

Lorsque le contribuable concerné a l'obligation de transmettre des informations concernant le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités compétentes de plusieurs Etats membres, ces informations sont transmises à l'autorité compétente belge visée à l'article 64bis, paragraphe 1er, alinéa 4, 6°, uniquement si la Région wallonne occupe la première place dans la liste ci-après, lorsque l'objet du dispositif en question relève d'un impôt dont la Région wallonne assure le service :

1° le contribuable concerné est résident à des fins fiscales en Région wallonne;

2° le contribuable concerné possède en Région wallonne un établissement stable qui bénéficie du dispositif;

3° le contribuable concerné perçoit des revenus en Région wallonne ou y réalise des bénéfices, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun Etat membre;

4° le contribuable concerné exerce une activité en Région wallonne, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun Etat membre.

§ 8. Lorsque, en application du paragraphe 7, il existe une obligation de déclaration multiple, le contribuable concerné est dispensé de la transmission des informations s'il peut prouver que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre Etat membre ».

B.5.3. La partie requérante dans l'affaire n° 7537 n'expose pas en quoi les dispositions précitées peuvent avoir la moindre incidence sur la compétence fédérale relative aux conditions d'accès aux professions intellectuelles prestataires de services. Le premier moyen dans l'affaire n° 7537 est irrecevable dans cette mesure.

B.5.4. Il peut se déduire de l'exposé des moyens que les parties requérantes dans les affaires n°s 7480 et 7537 supposent que les critères sont formulés de telle sorte qu'ils permettent qu'un intermédiaire ou un contribuable puisse échapper à l'obligation de déclaration lorsqu'il ne remplit pas les critères énumérés dans les dispositions précitées.

Les dispositions précitées ne sont applicables que lorsqu'un intermédiaire ou un contribuable est tenu de transmettre des informations aux autorités compétentes de plusieurs Etats membres. Lorsque, sur la base des critères précités, qui sont fondés sur l'article 8bis ter, paragraphes 3, 4, 7 et 8, de la directive 2011/16/UE, inséré par l'article 1er, point 2), de la directive (UE) 2018/822 (Doc. parl., Parlement wallon, 2019-2020, n° 240/1, p. 6), aucune information ne doit être transmise à l'autorité compétente belge visée à l'article 64bis, § 1er, alinéa 4, 6°, du décret du 6 mai 1999, cela implique nécessairement que ces informations doivent être transmises à une autre autorité.

B.5.5. Le premier moyen dans l'affaire n° 7480 et le premier moyen dans l'affaire n° 7537, dans la mesure où il est recevable, reposent sur une lecture erronée des dispositions qu'ils attaquent et ne sont, en conséquence, pas fondés.

Quant aux autres moyens

En ce qui concerne le deuxième moyen dans l'affaire n° 7480

B.6.1. Le deuxième moyen dans l'affaire n° 7480 est pris de la violation, par le décret du 1er octobre 2020, des articles 10, 11, 170, § 2, et 172 de la Constitution, en ce que le décret transpose la directive (UE) 2018/822 dans des matières autres que l'impôt des sociétés, sans qu'une justification raisonnable soit donnée à cet égard.

B.6.2. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7480 n'exposent pas en quoi les dispositions attaquées violeraient l'article 170 de la Constitution. Le moyen est irrecevable en ce qu'il est pris de la violation de l'article 170 de la Constitution.

B.6.3. Le moyen est identique pour le reste au troisième moyen que les parties requérantes dans l'affaire n° 7480 invoquent dans l'affaire n° 7407 à l'égard des articles 2 à 60 de la loi du 20 décembre 2019 « transposant la Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration » (ci-après : la loi du 20 décembre 2019). Par son arrêt n° 103/2022 du 15 septembre 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103), la Cour a jugé qu'il ne peut pas être statué sur ce moyen avant de poser la question préjudicielle suivante à la Cour de justice de l'Union européenne :

« La directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 ' modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration ' viole-t-elle l'article 6, paragraphe 3, du Traité sur l'Union européenne et les articles 20 et 21 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, et plus spécifiquement le principe d'égalité et de non-discrimination que ces dispositions garantissent, en ce que la directive (UE) 2018/822 ne limite pas l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration à l'impôt des sociétés, mais la rend applicable à tous les impôts rentrant dans le champ d'application de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 ' relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE ', ce qui inclut en droit belge non seulement l'impôt des sociétés mais aussi des impôts directs autres que l'impôt des sociétés et des impôts indirects, tels que les droits d'enregistrement ? ».

B.6.4. La question précitée se pose également dans le cadre du moyen présentement examiné. Dans l'attente de la réponse de la Cour de justice à la première question préjudicielle qui lui a été posée par l'arrêt n° 103/2022, il y a lieu de surseoir à statuer sur le moyen mentionné en B.6.1.

En ce qui concerne le troisième moyen dans l'affaire n° 7480 et le second moyen, première branche, dans l'affaire n° 7498

B.7.1. Le troisième moyen dans l'affaire n° 7480 est pris de la violation, par le décret du 1er octobre 2020, des articles 10, 11, 22, 29, 170 et 172 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec les articles 2, 4, paragraphe 3, 5 et 6 du Traité sur l'Union européenne (ci-après : le TUE), avec les articles 16, paragraphe 1, 26, paragraphe 2, 49, 56, 63, 65, paragraphe 3, et 115 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : le TFUE), avec les articles 7, 8, paragraphe 1, 20 et 51 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7480 reprochent aux obligations d'information instaurées dans le décret d'être basées sur des présomptions de planification fiscale agressive qui ne peuvent pas être raisonnablement déduites des marqueurs élaborés dans la directive. Elles reprochent par ailleurs à certains des marqueurs d'instaurer une présomption irréfragable en ce qu'ils ne permettent pas au contribuable concerné de démontrer que le but du dispositif n'est pas principalement fiscal.

Dans la première branche du second moyen, la partie requérante dans l'affaire n° 7498 fait valoir, entre autres, que le décret du 1er octobre 2020 entraîne une ingérence injustifiée dans le droit au respect de la vie privée des intermédiaires et des contribuables concernés.

B.7.2. Les moyens précités rejoignent le second moyen qui est invoqué dans l'affaire n° 7409 à propos de la loi du 20 décembre 2019. Par son arrêt n° 103/2022, la Cour a jugé qu'il ne peut pas être statué sur ce moyen avant de poser la question préjudicielle suivante à la Cour de justice de l'Union européenne :

« La directive (UE) 2018/822 précitée viole-t-elle le droit au respect de la vie privée garanti par l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et par l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration entraînerait une ingérence dans le droit au respect de la vie privée des intermédiaires et des contribuables concernés qui ne serait pas raisonnablement justifiée et proportionnée au regard des objectifs poursuivis et qui ne serait pas pertinente au regard de l'objectif d'assurer le bon fonctionnement du marché intérieur ? ».

B.7.3. La question précitée se pose également dans le cadre des moyens présentement examinés. Dans l'attente de la réponse de la Cour de justice à la cinquième question préjudicielle qui lui a été posée par l'arrêt n° 103/2022, il y a lieu de surseoir à statuer sur les moyens mentionnés en B.7.1.

En ce qui concerne le quatrième moyen dans l'affaire n° 7480 et le premier moyen dans l'affaire n° 7498

B.8.1. Le quatrième moyen dans l'affaire n° 7480 est pris de la violation, par le décret du 1er octobre 2020, des articles 10, 11, 12, 14, 170 et 172 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec les articles 2, 4, paragraphe 3, 5 et 6 du TUE, avec les articles 26, paragraphe 2, 49, 56, 63, 65, paragraphe 3, et 115 du TFUE, avec les articles 20 et 47 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, avec les articles 6 et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, en ce que la notion

d'« intermédiaire » n'a pas été définie assez clairement en ce qui concerne les personnes qui ne sont pas des promoteurs. Étant donné que les définitions contenues dans le décret sont basées sur la directive, celle-ci viole également, selon les parties requérantes, les dispositions précitées. Dans son premier moyen, la partie requérante dans l'affaire n° 7498 fait valoir, entre autres, que les notions de « dispositif », de « participant », d'« entreprise associée », le qualificatif « transfrontière » et les différents « marqueurs » ne sont pas définis de façon suffisamment précise.

B.8.2. Les deux moyens sont quasiment identiques aux moyens que les parties requérantes dans l'affaire n° 7480 et la partie requérante dans l'affaire n° 7498 invoquent à l'égard des dispositions correspondantes de la loi du 20 décembre 2019 dans l'affaire n° 7407 (cinquième moyen) et dans l'affaire n° 7409 (premier moyen). Par son arrêt n° 103/2022, la Cour a jugé qu'il ne peut pas être statué sur ce moyen avant de poser la question préjudicielle suivante à la Cour de justice de l'Union européenne :

« La directive (UE) 2018/822 précitée viole-t-elle le principe de légalité en matière pénale garanti par l'article 49, paragraphe 1, de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et par l'article 7, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme, viole-t-elle le principe général de la sécurité juridique et viole-t-elle le droit au respect de la vie privée garanti par l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et par l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que les notions de ' dispositif ' (et dès lors celles de ' dispositif transfrontière ', de ' dispositif commercialisable ' et de ' dispositif sur mesure '), d' ' intermédiaire ', de ' participant ', d' ' entreprise associée ', le qualificatif ' transfrontière ', les différents ' marqueurs ' et le ' critère de l'avantage principal ', que la directive (UE) 2018/822 emploie pour déterminer le champ d'application et la portée de l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, ne seraient pas suffisamment clairs et précis ? ».

B.8.3. La question précitée se pose également dans le cadre des moyens présentement examinés. Dans l'attente de la réponse de la Cour de justice à la deuxième question préjudicielle qui lui a été posée par l'arrêt n° 103/2022, il y a lieu de surseoir à statuer sur les moyens mentionnés en B.8.1.

En ce qui concerne le cinquième moyen dans l'affaire n° 7480

B.9.1. Le cinquième moyen dans l'affaire n° 7480 est pris de la violation, par le décret du 1er octobre 2020, des articles 10, 11, 12, 14, 170 et 172 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec les articles 2, 4, paragraphe 3, 5 et 6 du TUE, avec les articles 26, paragraphe 2, 49, 56, 63 et 115 du TFUE, avec les articles 20 et 47 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec les articles 6, paragraphes 1 et 2, et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que le début et la fin du délai pour satisfaire à l'obligation de déclaration n'ont pas été définis de manière suffisamment claire.

B.9.2. Ce moyen est quasiment identique au sixième moyen que les parties requérantes dans l'affaire n° 7480 invoquent dans l'affaire n° 7407 à l'égard des dispositions correspondantes de la loi du 20 décembre 2019. Par son arrêt n° 103/2022, la Cour a jugé qu'il ne peut pas être statué sur ce moyen avant de poser la question préjudicielle suivante à la Cour de justice de l'Union européenne :

« La directive (UE) 2018/822 précitée, en particulier en ce qu'elle insère l'article 8bis ter, paragraphes 1 et 7, de la directive 2011/16/UE précitée, viole-t-elle le principe de légalité en matière pénale garanti par l'article 49, paragraphe 1, de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et par l'article 7, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme, et viole-t-elle le droit au respect de la vie privée garanti par l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et par l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que le point de départ du délai de 30 jours dans lequel l'intermédiaire ou le contribuable concerné doit satisfaire à l'obligation de déclaration d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ne serait pas fixé de façon suffisamment claire et précise ? ».

B.9.3. La question précitée se pose également dans le cadre du moyen présentement examiné. Dans l'attente de la réponse de la Cour de justice à la troisième question préjudicielle qui lui a été posée par l'arrêt n° 103/2022, il y a lieu de surseoir à statuer sur le moyen mentionné en B.9.1.

En ce qui concerne le sixième moyen dans l'affaire n° 7480 et le premier moyen dans l'affaire n° 7498

B.10.1. Le sixième moyen dans l'affaire n° 7480 est pris de la violation, par le décret du 1er octobre 2020, des articles 10, 11, 12, 14, 170, 172 et 190 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec les articles 2, 4, paragraphe 3, et 6 du TUE, avec les articles 49, 56 et 63 du TFUE, avec les articles 20 et 47 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec les articles 6, paragraphes 1 et 2, et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que le décret du 1er octobre 2020 entre en vigueur le 1er juillet 2020, alors qu'il n'est paru au *Moniteur belge* que le 20 octobre 2020. Le premier moyen dans l'affaire n° 7498, en ce qu'il est dirigé contre l'article 8 du décret du 1er octobre 2020, rejoint ce qui précède.

B.10.2. L'article 8 du décret du 1er octobre 2020 dispose :

« Le présent décret entre en vigueur le jour de sa publication au *Moniteur belge*.

Les articles 2 à 7 du présent décret produisent leurs effets au 1er juillet 2020 ».

Le décret du 1er octobre 2020, qui a été publié au *Moniteur belge* du 20 octobre 2020, est entré en vigueur le même jour.

B.10.3. Bien que l'article 190 de la Constitution interdise qu'une norme législative devienne obligatoire avant sa publication, cette disposition n'interdit pas, en soi, qu'une norme publiée prenne effet à partir d'une date antérieure à sa publication.

B.10.4. Toutefois, lorsqu'il confère un effet rétroactif à une norme législative, le législateur compétent doit tenir compte du principe de la non-rétroactivité des lois.

B.10.5. La non-rétroactivité des lois est une garantie ayant pour but de prévenir l'insécurité juridique. Cette garantie exige que le contenu du droit soit prévisible et accessible, de sorte que le justiciable puisse prévoir, dans une mesure raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte est accompli. La rétroactivité ne se justifie que si elle est indispensable à la réalisation d'un objectif d'intérêt général.

S'il s'avère que la rétroactivité a en outre pour but ou pour effet d'influencer dans un sens l'issue de procédures judiciaires ou que les juridictions soient empêchées de se prononcer sur une question de droit bien précise, la nature du principe en cause exige que des circonstances exceptionnelles ou des motifs impérieux d'intérêt général justifient l'intervention du législateur, laquelle porte atteinte, au préjudice d'une catégorie de citoyens, aux garanties juridictionnelles offertes à tous.

B.10.6. Une règle doit être qualifiée de rétroactive si elle s'applique à des faits, actes et situations qui étaient définitivement accomplis au moment où elle est entrée en vigueur.

B.10.7. En vertu de l'article 64quinquies/2, § 11, du décret du 6 mai 1999, inséré par le décret du 1er octobre 2020, l'obligation de déclaration concerne les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1er juillet 2020. La même disposition prévoit que les informations relatives à ces dispositifs doivent être communiquées au plus tard le 31 août 2020. L'article 8, alinéa 2, du décret du 1er octobre 2020, lu en combinaison avec l'article 64quinquies/2, §§ 1^{er} et 7, du décret du 6 mai 1999, inséré par le décret du 1er octobre 2020, a pour conséquence que, pour les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration

dont la première étape a été mise en œuvre après le 1er juillet 2020, les informations doivent être transmises dans un délai de 30 jours. Il s'ensuit que, pour les dispositifs dont la première étape a été mise en œuvre au cours de la période allant du 25 juin 2018 jusqu'à 30 jours avant l'entrée en vigueur du décret du 1er octobre 2020, la date à laquelle ceux-ci doivent être déclarés tombe avant cette entrée en vigueur. Par conséquent, l'obligation de déclaration est rétroactive pour ces dispositifs.

B.10.8.1. Ni les travaux préparatoires, ni les mémoires du Gouvernement wallon ne permettent de déduire que cette obligation rétroactive de déclaration serait absolument nécessaire pour réaliser un objectif d'intérêt général. Au contraire, le Gouvernement wallon fait uniquement valoir que l'obligation de déclaration ne pouvait pas être appliquée en pratique avant cette période, et renvoie à cet égard aux travaux préparatoires :

« On pourrait penser que nous sommes en retard, puisque la transposition devait intervenir pour le mois de juin. Ce n'est pas le cas de manière pratique, puisque les impôts, concernés par cette directive, sont des impôts qui, pour l'heure, seront toujours gérés en termes de service par le Fédéral. Il fallait que nous nous mettions en ordre pour le 1er janvier 2021 au plus tard, puisque là nous récupérons le service du précompte immobilier (*Doc. parl.*, Parlement wallon, 2020-2021, C.R.I., n° 3, p. 26).

B.10.8.2. La directive (UE) 2020/876 du Conseil du 24 juin 2020 « modifiant la directive 2011/16/UE afin de répondre au besoin urgent de reporter certains délais pour la déclaration et l'échange d'informations dans le domaine de la fiscalité en raison de la pandémie de COVID-19 » a inséré, dans la directive 2011/16/UE, un article 27bis, dont les paragraphes 1 et 2 disposent :

« 1. Nonobstant les délais de déclaration d'informations sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration fixés à l'article 8 bis ter, paragraphe 12, les États membres peuvent prendre les mesures nécessaires pour permettre aux intermédiaires et aux contribuables concernés de fournir, pour le 28 février 2021 au plus tard, des informations sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020.

2. Lorsque les États membres prennent les mesures visées au paragraphe 1, ils prennent également les mesures nécessaires pour permettre que :

a) nonobstant l'article 8bis ter, paragraphe 18, les premières informations soient communiquées le 30 avril 2021 au plus tard;

b) le délai de trente jours pour déclarer les informations visées à l'article 8bis ter, paragraphes 1 et 7, commence à courir au plus tard le 1er janvier 2021 lorsque :

i) un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, ou est prêt à être mis en œuvre, ou lorsque la première étape de sa mise en œuvre a été accomplie entre le 1er juillet 2020 et le 31 décembre 2020; ou

ii) les intermédiaires au sens de l'article 3, point 21, deuxième alinéa, fournissent, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils entre le 1er juillet 2020 et le 31 décembre 2020;

c) dans le cas de dispositifs commercialisables, le premier rapport périodique conformément à l'article 8bis ter, paragraphe 2, soit établi par les intermédiaires au plus tard le 30 avril 2021 ».

Il s'ensuit que, sans qu'il soit nécessaire de déterminer si cela pourrait justifier la rétroactivité des dispositions attaquées, cette rétroactivité n'est pas nécessaire pour assurer le respect du droit de l'Union européenne.

B.10.9. À la lumière des éléments précités, le sixième moyen dans l'affaire n° 7480, en ce qu'il critique la rétroactivité des dispositions attaquées, est fondé en ce qu'il est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution.

L'article 64quinquies/2, § 11, du décret du 6 mai 1999, tel qu'il a été inséré par l'article 5 du décret du 1er octobre 2020, et l'article 8, alinéa 2, du décret du 1er octobre 2020 doivent être annulés.

L'examen au regard des autres normes visées au moyen ne saurait aboutir à une annulation plus étendue. Partant, la Cour ne doit pas poser à la Cour de justice de l'Union européenne la question préjudicielle que les parties requérantes dans l'affaire n° 7480 suggèrent. L'examen du premier moyen dans l'affaire n° 7498, en ce que celui-ci est dirigé contre l'article 8 du décret du 1er octobre 2020, ne saurait pas davantage conduire à une annulation plus étendue.

En ce qui concerne le septième moyen dans l'affaire n° 7480

B.11.1. Le septième moyen dans l'affaire n° 7480 est pris de la violation, par le décret du 1er octobre 2020, des articles 10, 11, 12, 14, 18, 22, 29, 170 et 172 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec les articles 2, 4, paragraphe 3, 6 et 19 du TUE, avec l'article 16, paragraphe 1, du TFUE, avec les articles 7, 8, paragraphe 1, 20 et 47 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec les articles 6, paragraphe 3, 8 et 10 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que le décret du 1er octobre 2020 lèverait le secret professionnel propre aux avocats en leur imposant l'obligation de déclaration.

B.11.2. Le septième moyen dans l'affaire n° 7480 est quasiment identique au sixième moyen invoqué par les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 et coïncide avec les deux premiers moyens invoqués dans l'affaire n° 7429. Par son arrêt n° 111/2023 du 20 juillet 2023 (ECLI:BE:GHCC:2023:ARR.111), la Cour s'est prononcée sur ces moyens.

B.12.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7480 font valoir que l'article 64quinquies/2, § 5, du décret du 6 mai 1999, tel qu'il a été inséré par l'article 5 du décret du 1er octobre 2020, viole les dispositions mentionnées en B.11.1 en ce qu'il exclut qu'un avocat qui agit en tant qu'intermédiaire au sens du décret invoque son secret professionnel pour être dispensé de l'obligation de déclaration en matière de dispositifs commercialisables.

B.12.2. Une double obligation de déclaration incombe aux intermédiaires en ce qui concerne ces dispositifs. Au moment où, pour la première fois, ils sont mis à disposition aux fins de la mise en œuvre ou qu'ils sont prêts à être mis en œuvre, ces dispositifs doivent, tout comme les dispositifs sur mesure, être déclarés individuellement (article 64quinquies/2, § 1er, du décret du 6 mai 1999).

B.12.3. Dans le cas des dispositifs commercialisables, les intermédiaires ont également l'obligation d'établir tous les trois mois un rapport périodique fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration, qui sont devenues disponibles en ce qui concerne les dispositifs commercialisables (article 64quinquies/2, § 2, du décret du 6 mai 1999). Les informations qui doivent être communiquées comprennent les éléments suivants, s'ils sont applicables :

- l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale et leur numéro d'identification fiscale et, le cas échéant, les personnes qui sont des entreprises associées au contribuable concerné;

- la date à laquelle la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie ou sera accomplie;

- l'identification de l'État membre du ou des contribuables concernés, ainsi que de tout autre État membre susceptible d'être concerné par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration;

- l'identification, dans les États membres, de toute autre personne susceptible d'être concernée par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration en indiquant à quels États membres cette personne est liée.

B.13.1. Par son arrêt n° 111/2023, précité, la Cour a jugé, quant au premier moyen dans l'affaire n° 7429, que ce moyen n'est pas fondé en ce qui concerne l'obligation de déclaration initiale relative aux dispositifs commercialisables, contenue dans l'article 11/3 du décret flamand du 21 juin 2013 « relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal » (ci-après : le décret flamand du 21 juin 2013), étant donné qu'il peut être admis, en raison de la nature même d'un dispositif commercialisable, que, lors de la déclaration individuelle initiale, les informations à transmettre ne porteront pas sur des données qui relèvent du secret professionnel (B.9.3).

Les parties requérantes dans l'affaire n° 7480 ne font pas valoir d'arguments qui conduisent à une autre conclusion en ce qui concerne l'article 64quinquies/2, § 5, alinéa 3, du décret du 6 mai 1999, tel qu'il a été inséré par l'article 5 du décret du 1er octobre 2020, en tant qu'il porte sur l'obligation de déclaration initiale relative aux dispositifs commercialisables.

B.13.2. Pour des motifs identiques à ceux qui sont contenus dans l'arrêt n° 111/2023, précité, le septième moyen dans l'affaire n° 7480 n'est pas fondé en ce qu'il est dirigé contre l'article 64quinquies/2, § 5, alinéa 3, du décret du 6 mai 1999, tel qu'il a été inséré par l'article 5 du décret du 1er octobre 2020, en tant qu'il porte sur l'obligation de déclaration initiale relative aux dispositifs commercialisables.

B.14.1. En ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique en matière de dispositifs commercialisables, la Cour a jugé par son arrêt n° 111/2023 :

« B.9.4. Contrairement à ce qui a été constaté en ce qui concerne l'obligation de déclaration initiale des dispositifs commercialisables, il n'est pas exclu que, eu égard aux informations citées en B.9.2 qui doivent être communiquées dans le cadre de l'obligation de déclaration périodique, cette obligation de déclaration porte sur des activités qui relèvent du secret professionnel.

S'il est vrai que la règle du secret professionnel doit céder lorsqu'une nécessité l'impose ou lorsqu'une valeur jugée supérieure entre en conflit avec elle, il y a lieu d'observer que l'article 11/6, § 3, du décret du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par le décret attaqué, établit une levée du secret professionnel absolue et a priori concernant les rapports périodiques relatifs à des dispositifs commercialisables. Dans les travaux préparatoires, cette mesure est justifiée par 'le fait que l'obligation de déclaration trimestrielle dans le cas de dispositifs commercialisables ne peut pas être transférée sur un contribuable, celui-ci ne disposant pas des informations nécessaires pour effectuer cette déclaration '(Doc. parl., Parlement flamand, 2019-2020, n° 322/1, p. 21).

Ainsi qu'il ressort des travaux préparatoires, rien n'empêche toutefois que l'intermédiaire qui, en raison du secret professionnel, ne pourrait pas lui-même remplir l'obligation de déclaration aide le contribuable à satisfaire à l'obligation de déclaration qui lui incombe dans ce cas (*ibid.*). Il n'apparaît pas pourquoi il serait possible, dans le cadre d'un dispositif sur mesure, de fournir les informations nécessaires au contribuable, mais pas dans le cadre d'un dispositif commercialisable, pour lequel aucun ajustement substantiel n'est nécessaire pour le contribuable, sauf en ce qui concerne des informations dont le contribuable disposera souvent lui-même, ainsi qu'il ressort de l'énumération mentionnée en B.9.2.

B.9.5. Il découle de ce qui précède que l'article 11/6, § 3, du décret du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 14 du décret du 26 juin 2020, en ce qu'il prévoit que les avocats ne peuvent pas se prévaloir du secret professionnel en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique relative aux dispositifs commercialisables au sens de l'article 11/4 du décret du 21 juin 2013, n'est pas raisonnablement proportionné à l'objectif poursuivi.

B.9.6. Le premier moyen dans l'affaire n° 7429 est fondé en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique relative aux dispositifs commercialisables ».

B.14.2. L'article 64quinquies/2, § 5, alinéa 3, du décret du 6 mai 1999, tel qu'il a été inséré par l'article 5 du décret du 1er octobre 2020, dispose, tout comme l'article 11/6, § 3, du décret flamand du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 14 du décret flamand du 26 juin 2020 « modifiant le décret du 21 juin 2013 relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal, en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration », que l'intermédiaire ne peut pas se prévaloir du secret professionnel concernant l'obligation de déclaration périodique relative aux dispositifs transfrontières commercialisables. Il ressort des travaux préparatoires de cette disposition que celle-ci est fondée sur la même justification que son pendant flamand :

« [...] en parallèle avec l'article 326/7, § 3, du C.I.R. 92, l'article 289bis/7, § 3, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 146duodécies, § 3, du Code des droits de succession, l'article 211bis/7, § 3, du Code des droits et taxes divers, et l'article 11/6, § 3, du décret flamand du 21 juin 2013 relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal, l'alinéa 3 prévoit que ce secret professionnel ne puisse pas être invoqué concernant l'obligation de déclaration des dispositifs commercialisables qui donnent lieu à un rapport périodique » (Doc. parl., Parlement wallon, 2019-2020, n° 240/1, p. 6).

B.14.3. Pour des motifs identiques à ceux qui sont contenus dans l'arrêt n° 111/2023, précité, le septième moyen dans l'affaire n° 7480 est fondé en ce qu'il est dirigé contre l'article 64quinquies/2, § 5, alinéa 3, du décret du 6 mai 1999, tel qu'il a été inséré par l'article 5 du décret du 1er octobre 2020, en ce qu'il prévoit que l'avocat agissant en tant qu'intermédiaire ne peut pas se prévaloir du secret professionnel en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique relative aux dispositifs commercialisables au sens de l'article 64quinquies/2, § 2, du décret du 6 mai 1999.

B.15.1. Dans leur septième moyen, les parties requérantes dans l'affaire n° 7480 critiquent également le fait qu'en vertu de l'article 64quinquies/2, § 5, du décret du 6 mai 1999, l'avocat-intermédiaire qui souhaite invoquer son secret professionnel est tenu d'informer les autres intermédiaires concernés qu'il ne peut satisfaire à son obligation de déclaration. Selon les parties requérantes, il est impossible de satisfaire à cette exigence sans violer malgré tout le secret professionnel.

Le contenu de l'article 64quinquies/2, § 5, alinéa 1er, du décret du 6 mai 1999 est similaire à celui de l'article 11/6, § 1er, alinéa 1er, 1°, du décret flamand du 21 juin 2013. Par son arrêt n° 111/2023, la Cour a jugé, en ce qui concerne l'article 11/6, § 1er, alinéa 1er, 1°, du décret flamand du 21 juin 2013, que si l'autre intermédiaire est le client de l'avocat, le secret professionnel n'empêche pas que l'avocat attire l'attention de son client sur son obligation de déclaration (B.11.3). Quant à la situation dans laquelle l'autre intermédiaire n'est pas le client de l'avocat, la Cour a jugé :

« B.11.2. Comme il est dit en B.5, les informations que les avocats doivent transmettre à l'autorité compétente en ce qui concerne leurs clients sont protégées par le secret professionnel, si ces informations portent sur des activités qui relèvent de leur mission spécifique de défense ou de représentation en justice et de conseil juridique. Le simple fait de recourir à un avocat est soumis au secret professionnel. Il en va *a fortiori* de même pour l'identité des clients d'un avocat. Les informations protégées par le secret professionnel par rapport à l'autorité le sont également par rapport aux autres acteurs, par exemple les autres intermédiaires concernés.

B.11.3. Comme il est également dit en B.5, il ne peut être dérogé à la règle du secret professionnel que si un motif impérieux d'intérêt général peut le justifier et si la levée du secret est strictement proportionnée. Selon les travaux préparatoires, l'obligation pour un intermédiaire d'informer les autres intermédiaires concernés de façon motivée du fait qu'il se prévaut du secret professionnel et ne satisfera dès lors pas à l'obligation de déclaration serait nécessaire pour répondre aux exigences de la directive et pour assurer que le secret professionnel n'empêche pas les déclarations nécessaires (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2019-2020, n° 322/1, pp. 20-21).

Comme l'observe le Gouvernement flamand, lorsque l'avocat peut être considéré comme un intermédiaire au sens de l'article 5, 20°, du décret du 21 juin 2013, son client sera en principe soit le contribuable, soit un autre intermédiaire.

Si le client de l'avocat est un autre intermédiaire, le secret professionnel n'empêche pas que l'avocat attire l'attention de son client sur son obligation de déclaration.

Si le client de l'avocat est le contribuable et que d'autres intermédiaires participent au dispositif devant faire l'objet d'une déclaration, il ressort de l'article 11/7 du décret du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 15 du décret du 26 juin 2020, que l'obligation de déclaration incombe aussi en toute hypothèse aux autres intermédiaires concernés, à moins qu'ils puissent apporter la preuve écrite du fait qu'un autre intermédiaire a déjà satisfait à l'obligation de déclaration. Si le secret professionnel de l'avocat l'empêche d'informer un autre intermédiaire du fait qu'il ne satisfera pas à l'obligation de déclaration, il ne peut *a fortiori* pas prouver par écrit à cet autre intermédiaire qu'il a bien satisfait à l'obligation de déclaration. Dans ce cas, tout autre intermédiaire concerné demeure automatiquement tenu à l'obligation de déclaration. La question se pose dès lors de savoir si l'obligation qui incombe à l'intermédiaire en vertu de l'article 11/6, § 1er, alinéa 1er, 1°, du décret du 21 juin 2013 est justifiée par un motif impérieux d'intérêt général.

B.11.4. D'après son article 2, le décret attaqué vise à transposer la directive (UE) 2018/822.

L'article 1er, point 2), de la directive (UE) 2018/822 insère dans la directive 2011/16/UE un article *8bis ter*, dont les paragraphes 5 et 6 sont rédigés ainsi :

' 5. Chaque État membre peut prendre les mesures nécessaires pour accorder aux intermédiaires le droit d'être dispensés de l'obligation de fournir des informations concernant un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration lorsque l'obligation de déclaration serait contraire au secret professionnel applicable en vertu du droit national dudit État membre. En pareil cas, chaque État membre prend les mesures nécessaires pour que les intermédiaires soient tenus de notifier sans retard à tout autre intermédiaire, ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné, les obligations de déclaration qui leur incombent en vertu du paragraphe 6.

Les intermédiaires ne peuvent avoir droit à une dispense en vertu du premier alinéa que dans la mesure où ils agissent dans les limites de la législation nationale pertinente qui définit leurs professions.

6. Chaque État membre prend les mesures nécessaires pour faire en sorte que, lorsqu'il n'existe pas d'intermédiaire ou que l'intermédiaire notifie l'application d'une dispense en vertu du paragraphe 5 au contribuable concerné ou à un autre intermédiaire, l'obligation de transmettre des informations sur un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration relève de la responsabilité de l'autre intermédiaire qui a été notifié, ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, du contribuable concerné '.

Il s'ensuit que l'obligation, pour l'intermédiaire qui se prévaut du secret professionnel, d'informer les autres intermédiaires ou le contribuable de leurs obligations de déclaration est imposée au législateur décréteur par la directive précitée. La Cour doit avoir égard à cet élément avant de juger de la compatibilité du décret avec la Constitution.

B.11.5. Il ne relève pas de la compétence de la Cour de se prononcer sur la compatibilité de la directive précitée avec les articles 7 et 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. Avant de statuer quant au fond sur la violation alléguée, la Cour a dès lors, par son arrêt n° 167/2020 précité, posé à la Cour de justice de l'Union européenne la question préjudicielle suivante :

' L'article 1er, point 2), de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 " modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration " viole-t-il le droit à un procès équitable garanti par l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et le droit au respect de la vie privée garanti par l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, en ce que le nouvel article *8bis ter*, paragraphe 5, qu'il a inséré dans la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 " relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE ", prévoit que, si un État membre prend les mesures nécessaires pour accorder aux intermédiaires le droit d'être dispensés de l'obligation de fournir des informations concernant un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration lorsque l'obligation de déclaration serait contraire au secret professionnel applicable en vertu du droit national dudit État membre, cet État membre est tenu d'obliger lesdits intermédiaires à notifier sans retard à tout autre intermédiaire ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné, ses obligations de déclaration, en ce que cette obligation a pour effet qu'un avocat qui agit en tant qu'intermédiaire est tenu de partager avec un autre intermédiaire qui n'est pas son client les informations qui lui sont connues à l'occasion de l'exercice des activités essentielles de sa profession, à savoir la défense ou la représentation en justice du client et le conseil juridique, même en dehors de toute procédure judiciaire ? '.

B.12. Par son arrêt du 8 décembre 2022 en cause de *Orde van Vlaamse balies e.a.* (C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963), la grande chambre de la Cour de justice de l'Union européenne a répondu à la question préjudicielle précitée comme suit :

' 18. À titre liminaire, il convient de relever que, si la question posée fait référence à l'obligation de notification, prévue à l'article *8bis ter*, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée, tant à l'égard des intermédiaires que, en l'absence d'intermédiaire, à l'égard du contribuable concerné, il résulte néanmoins de la lecture d'ensemble de la demande de décision préjudicielle que la juridiction de renvoi s'interroge, en réalité, uniquement sur la validité de cette obligation pour autant que la notification doive être faite, par un avocat agissant en tant qu'intermédiaire, au sens de l'article 3, point 21, de cette directive (ci-après l'" avocat intermédiaire "), à un autre intermédiaire qui n'est pas son client.

19. En effet, lorsque la notification prévue à l'article *8bis ter*, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée est effectuée par l'avocat intermédiaire à son client, que ce dernier soit un autre intermédiaire ou le contribuable concerné, cette notification n'est pas susceptible de mettre en cause le respect des droits et des libertés garantis par les articles 7 et 47 de la Charte en raison, d'une part, de l'absence de toute obligation de secret professionnel de l'avocat intermédiaire vis-à-vis de son client et, d'autre part, du fait que, au stade de l'exécution par ce client de ses obligations déclaratives au titre de cette directive, la confidentialité de la relation entre l'avocat intermédiaire et ledit client s'oppose à ce qu'il puisse être exigé de ce dernier qu'il révèle à des tiers et, notamment, à l'administration fiscale l'existence de sa consultation d'un avocat.

20. Il ressort ainsi de la décision de renvoi que, par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, à la Cour, d'examiner la validité, au regard des articles 7 et 47 de la Charte, de l'article 8bis ter, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée, en ce que son application par les États membres a pour effet d'imposer à l'avocat agissant en tant qu'intermédiaire, au sens de l'article 3, point 21, de cette directive, lorsque celui-ci est dispensé de l'obligation de déclaration, prévue au paragraphe 1 de l'article 8bis ter de ladite directive, en raison du secret professionnel auquel il est tenu, de notifier sans retard à tout autre intermédiaire qui n'est pas son client les obligations de déclaration qui lui incombent en vertu du paragraphe 6 dudit article 8bis ter.

21. À cet égard, il importe de rappeler que, conformément à l'article 8bis ter, paragraphe 1, de la directive 2011/16 modifiée, chaque État membre prend les mesures nécessaires pour que les intermédiaires soient tenus de transmettre aux autorités compétentes les informations dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de trente jours. L'obligation de déclaration prévue à cette disposition s'applique à tous les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration et, donc, tant aux dispositifs sur mesure, définis au point 25 de l'article 3 de la directive 2011/16 modifiée, qu'aux dispositifs commercialisables, définis au point 24 de cet article 3.

22. Il y a lieu de constater que les avocats peuvent, dans l'exercice de leurs activités, être des " intermédiaires ", au sens de l'article 3, point 21, de la directive 2011/16 modifiée, en raison du fait qu'ils peuvent pratiquer eux-mêmes des activités de conception, de commercialisation, d'organisation, de mise à disposition aux fins de mise en œuvre ou de gestion de mise en œuvre de dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration ou, à défaut, en raison du fait qu'ils peuvent prêter assistance, aide ou conseil à de telles activités. Les avocats exerçant de telles activités sont ainsi, en principe, soumis à l'obligation de déclaration prévue à l'article 8bis ter, paragraphe 1, de cette directive.

23. Cependant, aux termes du premier alinéa du paragraphe 5 de l'article 8bis ter de la directive 2011/16 modifiée, chaque État membre peut prendre les mesures nécessaires pour accorder aux intermédiaires, et notamment aux avocats intermédiaires, une dispense de l'obligation de fournir des informations concernant un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration lorsque l'obligation de déclaration serait contraire au secret professionnel applicable en vertu du droit dudit État membre. En pareil cas, chaque État membre prend les mesures nécessaires pour que les intermédiaires soient tenus de notifier sans retard à tout autre intermédiaire, ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné, les obligations de déclaration qui leur incombent en vertu du paragraphe 6 de cet article. Ce paragraphe prévoit que, dans une telle hypothèse, l'obligation de déclaration relève de la responsabilité de l'autre intermédiaire qui a été notifié, ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, du contribuable concerné.

24. Il importe néanmoins de souligner que, en vertu du second alinéa du paragraphe 5 de l'article 8bis ter de la directive 2011/16 modifiée, les intermédiaires ne peuvent bénéficier d'une dispense en vertu du premier alinéa de ce paragraphe 5 que dans la mesure où ils agissent dans les limites de la législation nationale pertinente qui définit leur profession, ce qu'il incombe, le cas échéant, aux juridictions nationales de vérifier dans le cadre de l'application de cette législation. Partant, ce n'est que par rapport aux avocats intermédiaires qui agissent effectivement dans de telles limites qu'il convient d'examiner la validité de l'article 8bis ter, paragraphe 5, de cette directive au regard des articles 7 et 47 de la Charte.

25. À cet égard, il y a lieu de relever que l'article 7 de la Charte, qui reconnaît à toute personne le droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de ses communications, correspond à l'article 8, paragraphe 1, de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, signée à Rome le 4 novembre 1950 (ci-après la " CEDH "), tandis que l'article 47, qui garantit le droit à un recours effectif et à accéder à un tribunal impartial, correspond à l'article 6, paragraphe 1, de la CEDH.

26. Conformément à l'article 52, paragraphe 3, de la Charte, qui vise à assurer la cohérence nécessaire entre les droits contenus dans celle-ci et les droits correspondants garantis par la CEDH sans porter atteinte à l'autonomie du droit de l'Union, la Cour doit donc tenir compte, dans l'interprétation qu'elle effectue à propos des droits garantis par les articles 7 et 47 de la Charte, des droits correspondants garantis par l'article 8, paragraphe 1, et par l'article 6, paragraphe 1, de la CEDH, tels qu'interprétés par la Cour européenne des droits de l'homme (ci-après la " Cour EDH "), en tant que seuil de protection minimale (voir, en ce sens, arrêt du 2 février 2021, *Consob*, C-481/19, EU:C:2021:84, points 36 et 37).

27. S'agissant de la validité de l'article 8bis ter, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée au regard de l'article 7 de la Charte, il ressort de la jurisprudence de la Cour EDH que l'article 8, paragraphe 1, de la CEDH protège la confidentialité de toute correspondance entre individus et accorde une protection renforcée aux échanges entre les avocats et leurs clients (voir, en ce sens, Cour EDH, arrêt du 6 décembre 2012, *Michaud c. France*, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 117 et 118). À l'instar de cette disposition, dont la protection recouvre non seulement l'activité de défense, mais également la consultation juridique, l'article 7 de la Charte garantit nécessairement le secret de cette consultation juridique, et ce tant à l'égard de son contenu que de son existence. En effet, ainsi que l'a relevé la Cour EDH, les personnes qui consultent un avocat peuvent raisonnablement s'attendre à ce que leurs communications demeurent privées et confidentielles [Cour EDH, arrêt du 9 avril 2019, *Altay c. Turquie* (N° 2), CE:ECHR:2019:0409JUD001123609, § 49]. Partant, hormis des situations exceptionnelles, ces personnes doivent pouvoir légitimement avoir confiance dans le fait que leur avocat ne divulguera à personne, sans leur accord, qu'elles le consultent.

28. La protection spécifique que l'article 7 de la Charte et l'article 8, paragraphe 1, de la CEDH accordent au secret professionnel des avocats, qui se traduit avant tout par des obligations à leur charge, se justifie par le fait que les avocats se voient confier une mission fondamentale dans une société démocratique, à savoir la défense des justiciables (Cour EDH, arrêt du 6 décembre 2012, *Michaud c. France*, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 118 et 119). Cette mission fondamentale comporte, d'une part, l'exigence, dont l'importance est reconnue dans tous les États membres, que tout justiciable doit avoir la possibilité de s'adresser en toute liberté à son avocat, dont la profession même englobe, par essence, la tâche de donner, de façon indépendante, des avis juridiques à tous ceux qui en ont besoin et, d'autre part, celle, corrélatrice, de loyauté de l'avocat envers son client (voir, en ce sens, arrêt du 18 mai 1982, *AM & S Europe/Commission*, 155/79, EU:C:1982:157, point 18).

29. Or, l'obligation que prévoit l'article 8bis ter, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée pour l'avocat intermédiaire lorsque celui-ci est, en raison du secret professionnel auquel il est tenu par le droit national, dispensé de l'obligation de déclaration, prévue au paragraphe 1 de cet article 8bis ter, de notifier sans retard aux autres intermédiaires qui ne sont pas ses clients les obligations de déclaration qui leur incombent en vertu du paragraphe 6 dudit article 8bis ter comporte nécessairement la conséquence que ces autres intermédiaires acquièrent connaissance de l'identité de l'avocat intermédiaire notifiant, de son appréciation selon laquelle le dispositif en cause doit faire l'objet d'une déclaration ainsi que du fait qu'il est consulté à son sujet.

30. Dans ces conditions et dans la mesure où ces autres intermédiaires n'ont pas forcément connaissance de l'identité de l'avocat intermédiaire et du fait qu'il a été consulté au sujet du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, l'obligation de notification, prévue à l'article 8bis ter, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée, entraîne une ingérence dans le droit au respect des communications entre les avocats et leurs clients, garanti à l'article 7 de la Charte.

31. En outre, il convient d'observer que cette obligation de notification induit, indirectement, une autre ingérence dans ce même droit, résultant de la divulgation, par les tiers intermédiaires ainsi notifiés, à l'administration fiscale de l'identité et de la consultation de l'avocat intermédiaire.

32. En effet, il ressort de l'article *8bis ter*, paragraphes 1, 9, 13 et 14, de la directive 2011/16 modifiée que l'identification des intermédiaires figure au nombre des informations à fournir en exécution de l'obligation de déclaration, cette identification faisant l'objet d'un échange d'informations entre les autorités compétentes des États membres. Par conséquent, en cas de notification au titre de l'article *8bis ter*, paragraphe 5, de cette directive, les tiers intermédiaires notifiés, ainsi informés de l'identité de l'avocat intermédiaire et de sa consultation au sujet du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration et eux-mêmes non tenus au secret professionnel, devront informer les autorités compétentes visées à l'article 3, paragraphe 1, de ladite directive non seulement de l'existence de ce dispositif et de l'identité du ou des contribuables concernés, mais encore de l'identité et de la consultation de l'avocat intermédiaire.

33. Partant, il convient d'examiner si ces ingérences dans le droit au respect des communications entre les avocats et leurs clients, garanti à l'article 7 de la Charte, sont susceptibles d'être justifiées.

34. Dans ce contexte, il importe de rappeler que les droits consacrés à l'article 7 de la Charte n'apparaissent pas comme étant des prérogatives absolues, mais doivent être pris en considération par rapport à leur fonction dans la société. En effet, ainsi qu'il ressort de l'article 52, paragraphe 1, de la Charte, celle-ci admet des limitations à l'exercice de ces droits, pour autant que ces limitations soient prévues par la loi, qu'elles respectent le contenu essentiel desdits droits et que, dans le respect du principe de proportionnalité, elles soient nécessaires et répondent effectivement à des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union européenne ou au besoin de protection des droits et des libertés d'autrui (voir, en ce sens, arrêt du 6 octobre 2020, *Privacy International*, C-623/17, EU:C:2020:790, points 63 et 64).

35. En premier lieu, en ce qui concerne l'exigence selon laquelle toute limitation de l'exercice des droits fondamentaux doit être prévue par la loi, celle-ci implique que l'acte qui permet l'ingérence dans ces droits doit définir lui-même la portée de la limitation de l'exercice du droit concerné, étant précisé, d'une part, que cette exigence n'exclut pas que la limitation en cause soit formulée dans des termes suffisamment ouverts pour pouvoir s'adapter à des cas de figure différents ainsi qu'aux changements de situations. D'autre part, la Cour peut, le cas échéant, préciser, par voie d'interprétation, la portée concrète de la limitation au regard tant des termes mêmes de la réglementation de l'Union en cause que de son économie générale et des objectifs qu'elle poursuit, tels qu'interprétés à la lumière des droits fondamentaux garantis par la Charte (arrêt du 21 juin 2022, *Ligue des droits humains*, C-817/19, EU:C:2022:491, point 114 et jurisprudence citée).

36. À cet égard, il y a lieu de relever que, d'une part, le paragraphe 5 de l'article *8bis ter* de la directive 2011/16 modifiée prévoit expressément l'obligation, pour l'avocat intermédiaire dispensé de l'obligation de déclaration en raison du secret professionnel auquel il est tenu, de notifier aux autres intermédiaires les obligations de déclaration qui leur incombent en vertu du paragraphe 6 de cet article. D'autre part, ainsi qu'il a été constaté aux points 29 et 30 du présent arrêt, l'ingérence dans le droit au respect des communications entre les avocats et leurs clients, consacré à l'article 7 de la Charte, est la conséquence directe d'une telle notification par l'avocat à un autre intermédiaire qui n'est pas son client, notamment lorsque celui-ci n'avait, jusqu'au moment de cette notification, pas connaissance de l'identité de cet avocat et de sa consultation au sujet du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

37. En outre, s'agissant de l'ingérence résultant indirectement de ladite obligation de notification en raison de la divulgation, par les tiers intermédiaires notifiés, de l'identité et de la consultation de l'avocat intermédiaire à l'administration fiscale, celle-ci est due, ainsi qu'il a été constaté aux points 31 et 32 du présent arrêt, à l'étendue des obligations d'information découlant de l'article *8bis ter*, paragraphes 1, 9, 13 et 14, de la directive 2011/16 modifiée.

38. Dans ces conditions, il convient de considérer qu'il est satisfait au principe de légalité.

39. En deuxième lieu, en ce qui concerne le respect du contenu essentiel du droit au respect des communications entre les avocats et leurs clients, garanti à l'article 7 de la Charte, il convient de relever que l'obligation de notification, instaurée par l'article *8bis ter*, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée, n'induit que de manière limitée la levée, à l'égard d'un tiers intermédiaire et de l'administration fiscale, de la confidentialité des communications entre l'avocat intermédiaire et son client. En particulier, cette disposition ne prévoit pas l'obligation, ni même l'autorisation, pour l'avocat intermédiaire de partager, sans le consentement de son client, des informations relatives à la teneur de ces communications avec d'autres intermédiaires et ces derniers ne seront donc pas en mesure de transmettre de telles informations à l'administration fiscale.

40. Dans ces conditions, il ne saurait être considéré que l'obligation de notification, prévue à l'article *8bis ter*, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée, porte atteinte au contenu essentiel du droit au respect des communications entre les avocats et leurs clients, consacré à l'article 7 de la Charte.

41. En troisième lieu, s'agissant du respect du principe de proportionnalité, celui-ci exige que les limitations qui peuvent notamment être apportées par des actes du droit de l'Union à des droits et libertés consacrés dans la Charte ne dépassent pas les limites de ce qui est approprié et nécessaire à la satisfaction des objectifs légitimes poursuivis ou du besoin de protection des droits et libertés d'autrui, étant entendu que, lorsqu'un choix s'offre entre plusieurs mesures appropriées, il convient de recourir à la moins contraignante. En outre, un objectif d'intérêt général ne saurait être poursuivi sans tenir compte du fait qu'il doit être concilié avec les droits fondamentaux concernés par la mesure, ce en effectuant une pondération équilibrée entre, d'une part, l'objectif d'intérêt général et, d'autre part, les droits en cause, afin d'assurer que les inconvénients causés par cette mesure ne soient pas démesurés par rapport aux buts visés. Ainsi, la possibilité de justifier une limitation aux droits garantis à l'article 7 de la Charte doit être appréciée en mesurant la gravité de l'ingérence que comporte une telle limitation et en vérifiant que l'importance de l'objectif d'intérêt général poursuivi par cette limitation est en relation avec cette gravité (arrêts du 26 avril 2022, *Pologne/Parlement et Conseil*, C-401/19, EU:C:2022:297, point 65, ainsi que du 22 novembre 2022, *Luxembourg Business Registers et Sovim*, C-37/20 et C-601/20, EU:C:2022:912, point 64).

42. Partant, il y a lieu de vérifier, tout d'abord, que l'obligation de notification, prévue à l'article *8bis ter*, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée, répond à un objectif d'intérêt général reconnu par l'Union. Dans l'affirmative, il convient ensuite de s'assurer, premièrement, qu'elle est apte à réaliser cet objectif, deuxièmement, que l'ingérence dans le droit fondamental au respect des communications entre les avocats et leurs clients qui est susceptible de résulter de cette obligation de notification est limitée au strict nécessaire, en ce sens que l'objectif poursuivi ne pourrait raisonnablement être atteint de manière aussi efficace par d'autres moyens moins attentatoires à ce droit, et, troisièmement, pour autant que tel soit effectivement le cas, que cette ingérence n'est pas disproportionnée par rapport audit objectif, ce qui implique notamment une pondération de l'importance de celui-ci et de la gravité de ladite ingérence (voir, en ce sens, arrêt du 22 novembre 2022, *Luxembourg Business Registers et Sovim*, C-37/20 et C-601/20, EU:C:2022:912, point 66).

43. Ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 88 de ses conclusions, la modification apportée à la directive 2011/16 par la directive 2018/822 s'inscrit dans le cadre d'une coopération fiscale internationale de lutte contre la planification fiscale agressive qui se concrétise par un échange d'informations entre États membres. À cet égard, il ressort notamment des considérants 2, 4, 8 et 9 de la directive 2018/822 que les obligations de déclaration et de notification, mises en place par l'article 8bis ter de la directive 2011/16 modifiée, ont pour objectif de contribuer à la prévention du risque d'évasion et de fraude fiscales.

44. Or, la lutte contre la planification fiscale agressive et la prévention du risque d'évasion et de fraude fiscales constituent des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union, au sens de l'article 52, paragraphe 1, de la Charte, susceptibles de permettre qu'une limitation soit apportée à l'exercice des droits garantis par l'article 7 de celle-ci [voir, en ce sens, arrêt du 6 octobre 2020, *État luxembourgeois (Droit de recours contre une demande d'information en matière fiscale)*, C-245/19 et C-246/19, EU:C:2020:795, point 87].

45. En ce qui concerne le point de savoir si l'obligation de notification, prévue à l'article 8bis ter, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée, est apte et nécessaire à la réalisation desdits objectifs, les gouvernements français et letton soutiennent, en substance, qu'une telle notification permettrait notamment de sensibiliser les autres intermédiaires à leur devoir de se conformer à l'obligation de déclaration et ainsi d'éviter que ces autres intermédiaires ne soient pas informés du fait que l'obligation de déclaration du dispositif transfrontière leur est transférée en application de l'article 8bis ter, paragraphe 6, de la directive 2011/16 modifiée. Ainsi, selon ces gouvernements, à défaut d'une obligation de notification dans le chef de l'avocat intermédiaire, le dispositif transfrontière risquerait de n'être aucunement déclaré, et cela en méconnaissance des objectifs poursuivis par cette directive.

46. Or, à supposer même que l'obligation de notification, instaurée par l'article 8bis ter, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée, soit effectivement apte à contribuer à la lutte contre la planification fiscale agressive et à la prévention du risque d'évasion et de fraude fiscales, force est de constater qu'elle ne saurait, toutefois, être considérée comme étant strictement nécessaire pour réaliser ces objectifs et, notamment, pour assurer que les informations concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration soient transmises aux autorités compétentes.

47. En effet, premièrement, les obligations de déclaration incombant aux intermédiaires sont clairement énoncées dans la directive 2011/16 modifiée, en particulier à son article 8bis ter, paragraphe 1. En vertu de cette disposition, tous les intermédiaires sont, en principe, tenus de transmettre aux autorités compétentes les informations dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent, concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration. En outre, conformément à l'article 8bis ter, paragraphe 9, premier alinéa, de cette directive, chaque État membre prend les mesures nécessaires pour exiger que, lorsqu'il existe plus d'un intermédiaire, l'obligation de transmettre des informations incombe à l'ensemble des intermédiaires participant à un même dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. Aucun intermédiaire ne saurait donc utilement faire valoir qu'il ignorait les obligations de déclaration auxquelles il est directement et individuellement soumis, du seul fait de sa qualité d'intermédiaire.

48. Deuxièmement, quant à l'argument du gouvernement letton selon lequel l'obligation de notification réduirait le risque que les autres intermédiaires se fient au fait que l'avocat intermédiaire déclarera les informations requises aux autorités compétentes et qu'ils s'abstiennent pour ce motif d'effectuer eux-mêmes une déclaration, il convient de constater, d'une part, que, dans la mesure où la consultation d'un avocat est soumise au secret professionnel, les autres intermédiaires n'auront, ainsi qu'il a été relevé au point 30 du présent arrêt, pas forcément connaissance de l'identité de l'avocat intermédiaire et de sa consultation au sujet du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ce qui, en pareil cas, exclut d'emblée un tel risque.

49. D'autre part, même dans l'hypothèse contraire où les autres intermédiaires ont une telle connaissance, il n'y a pas lieu de craindre que ceux-ci se fient, sans vérification, à ce que l'avocat intermédiaire effectue la déclaration requise, dès lors que l'article 8bis ter, paragraphe 9, deuxième alinéa, de la directive 2011/16 modifiée précise qu'un intermédiaire n'est dispensé de l'obligation de transmettre des informations qu'à la condition qu'il puisse prouver que ces mêmes informations ont déjà été transmises par un autre intermédiaire. Par ailleurs, en prévoyant expressément, à son article 8bis ter, paragraphe 5, que le secret professionnel peut conduire à une dispense de l'obligation de déclaration, la directive 2011/16 modifiée fait de l'avocat intermédiaire une personne dont les autres intermédiaires ne peuvent, *a priori*, attendre aucune initiative de nature à les décharger de leurs propres obligations de déclaration.

50. Troisièmement, il convient de rappeler que tout intermédiaire qui, en raison du secret professionnel auquel il est tenu par le droit national, est dispensé de l'obligation de déclaration prévue au paragraphe 1 de l'article 8bis ter de la directive 2011/16 modifiée, reste néanmoins tenu de notifier sans retard à son client les obligations de déclaration qui lui incombent en vertu du paragraphe 6 de cet article.

51. Quatrièmement, s'agissant de la divulgation, par les tiers intermédiaires notifiés, de l'identité et de la consultation de l'avocat intermédiaire à l'administration fiscale, cette divulgation n'apparaît pas non plus strictement nécessaire à la poursuite des objectifs de la directive 2011/16 modifiée de lutte contre la planification fiscale agressive et de prévention du risque d'évasion et de fraude fiscales.

52. En effet, d'une part, l'obligation de déclaration incombant aux autres intermédiaires non soumis au secret professionnel et, à défaut de tels intermédiaires, celle incombant au contribuable concerné garantissent, en principe, que l'administration fiscale soit informée des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration. En outre, l'administration fiscale peut, après avoir reçu une telle information, demander au besoin des informations supplémentaires relatives au dispositif en question directement au contribuable concerné, lequel pourra alors s'adresser à son avocat pour qu'il l'assiste, ou effectuer un contrôle de la situation fiscale dudit contribuable.

53. D'autre part, compte tenu de la dispense de déclaration prévue à l'article 8bis ter, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée, la divulgation à l'administration fiscale de l'identité et de la consultation de l'avocat intermédiaire ne permettra, en tout état de cause, pas à cette administration d'exiger de celui-ci des informations sans le consentement de son client.

54. Lors de l'audience devant la Cour, la Commission a toutefois soutenu, en substance, que cette divulgation de l'identité et de la consultation de l'avocat intermédiaire serait nécessaire pour permettre à l'administration fiscale de vérifier que celui-ci invoque de manière justifiée le secret professionnel.

55. Cet argument ne saurait être retenu.

56. Certes, ainsi qu'il a été relevé au point 24 du présent arrêt, le second alinéa du paragraphe 5 de l'article 8bis ter de la directive 2011/16 modifiée précise que les avocats intermédiaires ne peuvent avoir droit à une dispense en vertu du premier alinéa de ce paragraphe que dans la mesure où ils agissent dans les limites de la législation nationale pertinente qui définit leur profession. Toutefois, l'objectif des obligations de déclaration et de notification, prévues à l'article 8bis ter de cette directive, est non pas de contrôler que les avocats intermédiaires agissent dans ces limites, mais de lutter contre les pratiques fiscales potentiellement agressives et de prévenir le risque d'évasion et de fraude fiscales, en assurant que les informations concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration soient transmises aux autorités compétentes.

57. Or, ainsi qu'il résulte des points 47 à 53 du présent arrêt, ladite directive assure une telle information de l'administration fiscale, sans que la divulgation à celle-ci de l'identité et de la consultation de l'avocat intermédiaire soit nécessaire à cet effet.

58. Dans ces conditions, l'éventualité que des avocats intermédiaires puissent invoquer à tort le secret professionnel pour se soustraire à leur obligation de déclaration ne saurait permettre de considérer comme étant strictement nécessaire l'obligation de notification, prévue à l'article 8bis ter, paragraphe 5, de cette directive, et la divulgation à l'administration fiscale de l'identité et de la consultation de l'avocat intermédiaire notifiant qui en est la conséquence.

59. Il résulte des considérations qui précèdent que l'article 8bis ter, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée viole le droit au respect des communications entre l'avocat et son client, garanti à l'article 7 de la Charte, en ce qu'il prévoit, en substance, que l'avocat intermédiaire, soumis au secret professionnel, est tenu de notifier à tout autre intermédiaire qui n'est pas son client les obligations de déclaration qui lui incombent.

60. En ce qui concerne la validité de l'article 8bis ter, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée au regard de l'article 47 de la Charte, il y a lieu de rappeler que le droit à un procès équitable, garanti à cette dernière disposition, est constitué de divers éléments. Il comprend, notamment, les droits de la défense, le principe de l'égalité des armes, le droit d'accès aux tribunaux et le droit d'accès à un avocat, tant en matière civile qu'en matière pénale. L'avocat ne serait pas en mesure d'assurer sa mission de conseil, de défense et de représentation de son client de manière adéquate, et celui-ci serait par conséquent privé des droits qui lui sont conférés par l'article 47 de la Charte, si l'avocat, dans le cadre d'une procédure judiciaire ou de sa préparation, était obligé de coopérer avec les pouvoirs publics en leur transmettant des informations obtenues lors des consultations juridiques ayant eu lieu dans le cadre d'une telle procédure (voir, en ce sens, arrêt du 26 juin 2007, *Ordre des barreaux francophones et germanophone e.a.*, C-305/05, EU:C:2007:383, points 31 et 32).

61. Il ressort de ces considérations que les exigences découlant du droit à un procès équitable impliquent, par définition, un lien avec une procédure judiciaire (voir, en ce sens, arrêt du 26 juin 2007, *Ordre des barreaux francophones et germanophone e.a.*, C-305/05, EU:C:2007:383, point 35).

62. Or, force est de constater qu'un tel lien n'est pas établi en l'occurrence.

63. En effet, il résulte des dispositions de l'article 8bis ter, paragraphes 1 et 5, de la directive 2011/16 modifiée et, notamment, des délais prévus à ces dispositions que l'obligation de notification naît à un stade précoce, au plus tard lorsque le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration vient d'être finalisé et est prêt à être mis en œuvre, donc en dehors du cadre d'une procédure judiciaire ou de sa préparation.

64. Ainsi que l'a relevé, en substance, M. l'avocat général au point 41 de ses conclusions, à ce stade précoce, l'avocat intermédiaire n'agit pas en tant que défenseur de son client dans un litige et la seule circonstance que les conseils de l'avocat ou le dispositif transfrontière objet de sa consultation puissent donner lieu à un contentieux à un stade ultérieur ne signifie pas que l'intervention de l'avocat s'est opérée dans le cadre ou aux fins du droit de la défense de son client.

65. Dans ces conditions, il convient de considérer que l'obligation de notification se substituant, pour l'avocat intermédiaire tenu au secret professionnel, à l'obligation de déclaration prévue à l'article 8bis ter, paragraphe 1, de la directive 2011/16 modifiée ne comporte pas d'ingérence dans le droit à un procès équitable, garanti à l'article 47 de la Charte.

66. Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent qu'il convient de répondre à la question posée que l'article 8bis ter, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée est invalide au regard de l'article 7 de la Charte, en ce que son application par les États membres a pour effet d'imposer à l'avocat agissant en tant qu'intermédiaire, au sens de l'article 3, point 21, de cette directive, lorsque celui-ci est dispensé de l'obligation de déclaration, prévue au paragraphe 1 de l'article 8bis ter de ladite directive, en raison du secret professionnel auquel il est tenu, de notifier sans retard à tout autre intermédiaire qui n'est pas son client les obligations de déclaration qui lui incombent en vertu du paragraphe 6 dudit article 8bis ter ».

B.13.1. Il ressort de cet arrêt que l'article 8bis ter, paragraphe 5, de la directive 2011/16/UE, inséré par la directive (UE) 2018/822, viole l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, en ce que son application par les États membres a pour effet d'imposer à l'avocat agissant en tant qu'intermédiaire, au sens de l'article 3, point 21, de la directive 2011/16/UE, lorsque celui-ci est dispensé de l'obligation de déclaration, prévue au paragraphe 1 de l'article 8bis ter de cette directive, en raison du secret professionnel auquel il est tenu, de notifier sans retard à tout autre intermédiaire qui n'est pas son client les obligations de déclaration qui lui incombent en vertu du paragraphe 6 de l'article 8bis ter.

Il s'ensuit que le deuxième moyen, en sa deuxième branche, dans l'affaire n° 7429 est fondé en ce qu'il est dirigé contre l'obligation qui incombe, en vertu de l'article 11/6, § 1er, alinéa 1er, 1°, du décret du 21 juin 2013, à l'avocat-intermédiaire de notifier sans retard aux autres intermédiaires qui ne sont pas ses clients leurs obligations de déclaration ».

B.15.2. Pour des motifs identiques à ceux qui sont contenus dans l'arrêt n° 111/2023, précité, le septième moyen dans l'affaire n° 7480 est fondé en ce qu'il est dirigé contre l'obligation qui incombe à l'avocat-intermédiaire, en vertu de l'article 64quinquies/2, § 5, alinéa 1er, du décret du 6 mai 1999, de notifier sans retard aux autres intermédiaires qui ne sont pas ses clients leurs obligations de déclaration.

B.15.3. Il y a lieu d'annuler l'article 64quinquies/2, § 5, alinéa 1er, du décret du 6 mai 1999, tel qu'il a été inséré par l'article 5 du décret du 1er octobre 2020, en ce qu'il impose à l'avocat agissant en tant qu'intermédiaire une obligation d'information envers un autre intermédiaire qui n'est pas son client.

En ce qui concerne le second moyen dans l'affaire n° 7498

B.16. Le second moyen dans l'affaire n° 7498 est pris de la violation, par le décret du 1er octobre 2020, des articles 10, 11 et 22 de la Constitution, des articles 7, 8, 20 et 21 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, des articles 1^{er} et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et de l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, lus en combinaison avec les articles 6 et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec les articles 47, 48, 49, 51 et 52 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, avec les principes généraux du droit en matière de droits de la défense et avec l'article 6, paragraphe 2, du TUE.

La première branche du second moyen dans l'affaire n° 7498 soulève, d'une part, le même grief que celui qui est examiné en B.15.1 à B.15.3 et, d'autre part, le grief qui est examiné en B.7.1 à B.7.3.

La deuxième branche du second moyen dans l'affaire n° 7498 soulève le même grief que celui qui est examiné en B.12.1 à B.14.3.

La troisième branche du second moyen dans l'affaire n° 7498 critique l'absence de règles distinctes pour les avocats. L'examen de cette branche ne saurait aboutir à un constat de violation plus étendu que ceux qui sont mentionnés en B.14.3 et en B.15.2.

En ce qui concerne le deuxième moyen dans l'affaire n° 7537

B.17. La partie requérante dans l'affaire n° 7537 prend un deuxième moyen de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 5 du TUE et avec l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. Elle reproche au décret du 1er octobre 2020 d'être basé sur une directive qui viole les principes fondamentaux du droit de l'Union européenne. Le moyen rejoint les deuxième et troisième moyens dans l'affaire n° 7480. Comme il a été jugé en B.6.4 et en B.7.3 à l'égard de ces moyens, il y a également lieu de surseoir à statuer sur le deuxième moyen dans l'affaire n° 7537 dans l'attente de la réponse de la Cour de justice aux première et cinquième questions préjudicielles qui lui ont été posées par l'arrêt n° 103/2022.

En ce qui concerne les troisième et quatrième moyens dans l'affaire n° 7537

B.18.1. Le troisième moyen dans l'affaire n° 7537 est pris de la violation, par le décret du 1er octobre 2020, des articles 10, 11 et 22 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec les articles 7 et 8 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. Selon la partie requérante dans l'affaire n° 7537, les dispositions attaquées font naître une différence de traitement en ce qui concerne le secret professionnel, selon que les intermédiaires donnent des conseils sur la situation juridique existante du client ou sur la situation juridique future du client ou sur des éléments non juridiques de la situation du client.

Le quatrième moyen dans l'affaire n° 7537 est pris de la violation, par le décret du 1er octobre 2020, des articles 10, 11 et 22 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. La partie requérante dans l'affaire n° 7537 fait valoir que, sans qu'existe une justification raisonnable, les dispositions attaquées font naître une différence de traitement entre les intermédiaires, selon qu'ils collaborent avec d'autres intermédiaires ou non.

B.18.2. La Cour examine les moyens conjointement.

B.19. En ce qui concerne la déclaration individuelle initiale relative à un dispositif commercialisable, il y a lieu de constater que, comme il est dit en B.13.2, les informations à transmettre lors de cette déclaration ne sont pas couvertes par le secret professionnel.

B.20. En ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique relative à un dispositif commercialisable, il y a lieu de constater que, comme il est dit en B.14.1, il n'est pas exclu que cette obligation de déclaration porte sur des activités qui relèvent du secret professionnel.

Pour les motifs mentionnés en B.14.2 et B.14.3, la Cour a jugé qu'il n'est pas raisonnablement justifié que les avocats ne puissent pas se prévaloir du secret professionnel en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique relative aux dispositifs commercialisables.

S'il est vrai que le secret professionnel de l'avocat, en ce qu'il est un élément fondamental du droit à un procès équitable, se distingue de celui d'autres dépositaires du secret professionnel et s'il est vrai que les avocats sont soumis à un statut particulier et accomplissent une mission spécifique dans le cadre de l'administration de la justice, il y a lieu de constater qu'en l'espèce, les motifs mentionnés en B.14.2 et B.14.3 valent également à l'égard des autres intermédiaires qui sont tenus au secret professionnel.

Par conséquent, l'inconstitutionnalité constatée en B.14.3 concerne tous les intermédiaires qui sont tenus au secret professionnel.

Il y a lieu d'annuler l'article 64quinquies/2, § 5, alinéa 3, du décret du 6 mai 1999, tel qu'il a été inséré par l'article 5 du décret du 1er octobre 2020, en ce qu'il prévoit que l'intermédiaire qui est tenu au secret professionnel pénalement sanctionné ne peut pas se prévaloir du secret professionnel en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique relative aux dispositifs commercialisables au sens de l'article 64quinquies/2, § 2, du décret du 6 mai 1999.

B.21.1. En ce qui concerne l'obligation, pour chaque intermédiaire qui invoque le secret professionnel, d'informer les autres intermédiaires qui ne sont pas ses clients de leurs obligations de déclaration, la Cour a jugé, par son arrêt n° 103/2022, qu'il ne pouvait pas être statué sur ce moyen avant de poser la question préjudicielle suivante à la Cour de justice de l'Union européenne :

« L'article 1er, point 2), de la directive (UE) 2018/822 précitée viole-t-il le droit au respect de la vie privée garanti par l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et par l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que le nouvel article 8bis ter, paragraphe 5, qu'il a inséré dans la directive 2011/16/UE précitée, prévoit que, si un État membre prend les mesures nécessaires pour accorder aux intermédiaires le droit d'être dispensés de l'obligation de fournir des informations concernant un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration lorsque l'obligation de déclaration serait contraire au secret professionnel applicable en vertu du droit national dudit État membre, cet État membre est tenu d'obliger lesdits intermédiaires à notifier sans retard à tout autre intermédiaire ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné, ses obligations de déclaration, en ce que cette obligation a pour effet qu'un intermédiaire qui est soumis au secret professionnel pénalement sanctionné en vertu du droit dudit État membre est tenu de partager avec un autre intermédiaire qui n'est pas son client les informations qui lui sont connues à l'occasion de l'exercice de sa profession ? ».

B.21.2. La question précitée se pose également dans le cadre des moyens présentement examinés. Dans l'attente de la réponse de la Cour de justice à la quatrième question préjudicielle qui lui a été posée par l'arrêt n° 103/2022, il y a lieu de surseoir à statuer sur les moyens mentionnés en B.18.1 en ce qu'ils portent sur l'obligation, pour l'intermédiaire qui se prévaut d'un secret professionnel pénalement sanctionné, autre que celui de l'avocat, d'informer les autres intermédiaires qui ne sont pas ses clients de leurs obligations de déclaration.

Par ces motifs,

la Cour

- annule l'article 8, alinéa 2, du décret de la Région wallonne du 1er octobre 2020 « modifiant le décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux, en matière de taxes régionales wallonnes, en vue de la transposition de la directive 2018/822/UE sur l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration »;

- annule l'article 64quinquies/2, § 11, du décret de la Région wallonne du 6 mai 1999 « relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes », tel qu'il a été inséré par l'article 5 du même décret du 1er octobre 2020;

- annule l'article 64quinquies/2, § 5, alinéa 1er, du même décret du 6 mai 1999, tel qu'il a été inséré par l'article 5 du même décret du 1er octobre 2020, en ce qu'il impose à l'avocat agissant en tant qu'intermédiaire une obligation d'information envers un autre intermédiaire qui n'est pas son client;

- annule l'article 64quinquies/2, § 5, alinéa 3, du même décret du 6 mai 1999, tel qu'il a été inséré par l'article 5 du même décret du 1er octobre 2020, en ce qu'il prévoit que l'intermédiaire qui est tenu au secret professionnel pénalement sanctionné ne peut pas se prévaloir du secret professionnel en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique relative aux dispositifs commercialisables au sens de l'article 64quinquies/2, § 2, du même décret du 6 mai 1999;

- sursoit à statuer sur les griefs mentionnés en B.6.1, B.7.1, B.8.1, B.9.1, B.17 et B.18.1, dans l'attente de la réponse de la Cour de justice de l'Union européenne aux questions préjudicielles qui lui ont été posées par l'arrêt n° 103/2022 du 15 septembre 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103).

Ainsi rendu en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 11 janvier 2024.

Le greffier,
N. Dupont

Le président,
P. Nihoul

GRONDWETTELIJK HOF

[C – 2024/000770]

Uittreksel uit arrest nr. 2/2024 van 11 januari 2024

Rolnummers 7480, 7498 en 7537

In zake : de beroepen tot vernietiging van het decreet van het Waalse Gewest van 1 oktober 2020 « houdende wijziging van het decreet van 6 mei 1999 betreffende de vestiging, de invordering en de geschillen inzake de Waalse gewestelijke belastingen, met het oog op de omzetting van Richtlijn 2018/822/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies », ingesteld door de feitelijke vereniging « Belgian Association of Tax Lawyers » en anderen, door de « Ordre des barreaux francophones et germanophone » en door het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters P. Nihoul en L. Lavrysen, en de rechters T. Giet, J. Moerman, M. Pâques, Y. Kherbache, D. Pieters, E. Bribosia, W. Verrijdt en K. Jadin, bijgestaan door de griffier N. Dupont, onder voorzitterschap van voorzitter P. Nihoul,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. *Onderwerp van de beroepen en rechtspleging*

a. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 11 december 2020 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 15 december 2020, is beroep tot gehele of gedeeltelijke vernietiging van het decreet van het Waalse Gewest van 1 oktober 2020 « houdende wijziging van het decreet van 6 mei 1999 betreffende de vestiging, de invordering en de geschillen inzake de Waalse gewestelijke belastingen, met het oog op de omzetting van Richtlijn 2018/822/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies » (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 20 oktober 2020) ingesteld door de feitelijke vereniging « Belgian Association of Tax Lawyers », Paul Verhaeghe en Gerd Goyvaerts, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. P. Malherbe, advocaat bij de balie te Brussel.

Bij hetzelfde verzoekschrift vorderden de verzoekende partijen eveneens de gedeeltelijke schorsing van hetzelfde decreet. Bij het arrest nr. 45/2021 van 11 maart 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.045), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 16 maart 2021, tweede editie, heeft het Hof dat decreet gedeeltelijk geschorst.

b. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 19 januari 2021 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 20 januari 2021, heeft de « Ordre des barreaux francophones et germanophone », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. S. Scarnà, advocaat bij de balie te Brussel, beroep tot vernietiging ingesteld van hetzelfde decreet.

Bij hetzelfde verzoekschrift vorderde de verzoekende partij eveneens de schorsing van hetzelfde decreet. Bij het arrest nr. 94/2021 van 17 juni 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.094), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 31 januari 2022, heeft het Hof de vordering tot schorsing verworpen.

c. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 17 maart 2021 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 19 maart 2021, heeft 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, beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 3 en 5 van hetzelfde decreet.

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 7480, 7498 en 7537 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

(...)

II. *In rechte*

(...)

Ten aanzien van de bestreden bepalingen

B.1.1. De verzoekende partijen vorderen de vernietiging van het decreet van het Waalse Gewest van 1 oktober 2020 « houdende wijziging van het decreet van 6 mei 1999 betreffende de vestiging, de invordering en de geschillen inzake de Waalse gewestelijke belastingen, met het oog op de omzetting van Richtlijn 2018/822/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies » (hierna : het decreet van 1 oktober 2020).

Dat decreet voorziet in de omzetting van de richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 « tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU, wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies » (hierna : de richtlijn (EU) 2018/822).

De richtlijn (EU) 2018/822 wijzigt de richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 « betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG » (hierna : de richtlijn 2011/16/EU).

Het doel van de richtlijn 2011/16/EU bestaat erin « de voorschriften en procedures [vast te stellen] voor de onderlinge samenwerking van de lidstaten met het oog op de uitwisseling van inlichtingen die naar verwachting van belang zijn voor de administratie en de handhaving van de nationale wetgeving van de lidstaten met betrekking tot de [...] belastingen [die vallen onder het toepassingsgebied van die richtlijn] » (artikel 1, lid 1, van de richtlijn 2011/16/EU).

Uit overweging 2 bij de richtlijn (EU) 2018/822 blijkt dat die past in het kader van de inspanningen van de Europese Unie om fiscale transparantie op het niveau van de Unie te faciliteren :

« Het is voor de lidstaten almaar moeilijker om hun nationale belastinggrondslagen tegen uitholling te beschermen nu fiscale planningsstructuren steeds geraffineerder worden en vaak profiteren van de toegenomen mobiliteit van kapitaal en personen binnen de interne markt. Dergelijke structuren bestaan gewoonlijk uit constructies die zich over meerdere rechtsgebieden uitstrekken, waarbij belastbare winsten worden verschoven naar gunstigere belastingregimes of de totale belastingdruk op een belastingplichtige wordt verlaagd. Daardoor lopen de lidstaten vaak aanzienlijke belastinginkomsten mis en kunnen zij moeilijker een groeivriendelijk fiscaal beleid voeren. Het is dan ook van wezenlijk belang dat de belastingautoriteiten van de lidstaten volledige en relevante informatie over mogelijk agressieve fiscale constructies krijgen. Daarmee zouden deze autoriteiten onverwijld kunnen reageren op schadelijke fiscale praktijken en mazen dichtend door wetgeving vast te stellen of door passende risicobeoordelingen en belastingcontroles te verrichten. [...] ».

Concreet moeten de lidstaten voorzien in een bevoegde autoriteit, die instaat voor de uitwisseling, tussen de lidstaten, van de inlichtingen omtrent « mogelijk agressieve » grensoverschrijdende fiscale constructies. Opdat de bevoegde autoriteiten over die inlichtingen kunnen beschikken, voert de richtlijn een meldingsplicht in met betrekking tot dergelijke constructies.

B.1.2. De meldingsplicht rust in de eerste plaats op de zogenaamde intermediairs die doorgaans betrokken zijn bij de implementatie van dergelijke constructies. Wanneer er echter geen dergelijke intermediairs zijn, of indien zij zich kunnen beroepen op een wettelijk verschoningsrecht, verschuift de meldingsplicht naar de belastingplichtige :

« (6) De melding van mogelijk agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies kan daadwerkelijk bijdragen aan de inspanningen die worden geleverd om een eerlijk belastingklimaat op de interne markt te scheppen. In dit verband zou een verplichting voor intermediairs om de belastingautoriteiten te informeren over bepaalde grensoverschrijdende constructies die kunnen worden gebruikt voor agressieve fiscale planning, een stap in de goede richting betekenen. [...]

[...]

(8) Om de goede werking van de interne markt te garanderen en leemten in de voorgestelde regelgeving te voorkomen, moet de meldingsplicht worden opgelegd aan alle spelers die doorgaans betrokken zijn bij het bedenken, aanbieden, opzetten of beheren van de implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende transactie of een reeks van dergelijke transacties, alsmede aan diegenen die bijstand of advies verlenen. Er mag ook niet worden voorbijgegaan aan het feit dat de meldingsplicht bij een intermediair soms niet kan worden gehandhaafd omdat er een wettelijk verschoningsrecht bestaat of omdat er geen sprake is van een intermediair, bijvoorbeeld wanneer de belastingplichtige zelf een regeling bedenkt en implementeert. Het is dus van wezenlijk belang dat de belastingautoriteiten in die omstandigheden toch informatie kunnen blijven krijgen over belastinggerelateerde constructies die mogelijk verband houden met agressieve fiscale planning. Daarom dient de meldingsplicht in dergelijke gevallen te verschuiven naar de belastingplichtige die van de constructie profiteert » (overwegingen 6-8).

B.1.3. Om die meldingsplicht om te zetten voor het Waalse Gewest, brengt het decreet van 1 oktober 2020 een aantal wijzigingen aan in het decreet van het Waalse Gewest van 6 mei 1999 « betreffende de vestiging, de invordering en de geschillen inzake de Waalse gewestelijke belastingen » (hierna : het decreet van 6 mei 1999).

Artikel 3 van het decreet van 1 oktober 2020 voegt in artikel 64*bis* van het decreet van 6 mei 1999 een aantal definities in :

« 19° ' grensoverschrijdende constructie ' : een constructie die ofwel meer dan één lidstaat ofwel een lidstaat en een derde land betreft, waarbij ten minste één van de volgende voorwaarden is vervuld :

- a) niet alle deelnemers aan de constructie hebben hun fiscale woonplaats in hetzelfde rechtsgebied;
- b) één of meer van de deelnemers aan de constructie heeft zijn fiscale woonplaats tegelijkertijd in meer dan één rechtsgebied;
- c) één of meer van de deelnemers aan de constructie oefent een bedrijf uit in een ander rechtsgebied via een in dat rechtsgebied gelegen vaste inrichting en de constructie behelst een deel of het geheel van het bedrijf van die vaste inrichting;
- d) één of meer van de deelnemers aan de constructie oefent een activiteit uit in een ander rechtsgebied zonder in dat rechtsgebied zijn fiscale woonplaats te hebben of zonder in dat rechtsgebied een vaste inrichting te creëren;
- e) een dergelijke constructie heeft mogelijk gevolgen voor de automatische uitwisseling van inlichtingen of de vaststelling van het uiteindelijke belang.

Voor de toepassing van de punten 19° tot 26°, van paragraaf 2 en van artikel 64*quinquies*/2, wordt onder constructie ook een reeks constructies verstaan. Een constructie kan uit verscheidene stappen of onderdelen bestaan;

20° ' meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ' : iedere grensoverschrijdende constructie die ten minste één van de wezenskenmerken bezit;

21° ' wezenskenmerk ' : een eigenschap of kenmerk van een grensoverschrijdende constructie die geldt als een indicatie van een mogelijk risico op belastingontwijking, als genoemd in paragraaf 2;

22° ' intermediair ' : een persoon die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbiedt, opzet, beschikbaar maakt voor implementatie of de implementatie ervan beheert.

Intermediair is ook een persoon die, gelet op de betrokken feiten en omstandigheden en op basis van de beschikbare informatie en de deskundigheid die en het begrip dat nodig is om die diensten te verstrekken, weet of redelijkerwijs kon weten dat hij heeft toegezegd rechtstreeks of via andere personen hulp, bijstand of advies te verstrekken met betrekking tot het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of beheren van de implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie. Elke persoon heeft het recht bewijs te leveren van het feit dat een dergelijk persoon niet wist en redelijkerwijs niet kon weten dat die persoon bij een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie betrokken was. Daartoe kan die persoon alle relevante feiten en omstandigheden, beschikbare informatie en zijn relevante deskundigheid en begrip ervan vermelden.

Om een intermediair te zijn, dient een persoon ten minste één van de volgende aanvullende voorwaarden te vervullen :

- a) fiscaal inwoner van een lidstaat zijn;
- b) beschikken over een vaste inrichting in een lidstaat via welke de diensten in verband met de constructie worden verleend;
- c) opgericht zijn in of onder de toepassing van de wetten vallen van een lidstaat;
- d) ingeschreven zijn bij een beroepsorganisatie in verband met de verstrekking van juridische, fiscale of adviesdiensten in een lidstaat;

23° ' relevante belastingplichtige ' : elke persoon voor wie een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie beschikbaar wordt gemaakt voor implementatie, of die gereed is om een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te implementeren of die de eerste stap van een dergelijke constructie heeft geïmplementeerd;

[...]

25° ' marktklare constructie ' : een grensoverschrijdende constructie die is bedacht of aangeboden, implementeerbaar is of beschikbaar is gemaakt voor implementatie zonder dat er wezenlijke aanpassingen nodig zijn;

26° ' constructie op maat ' : een grensoverschrijdende constructie die geen marktklare constructie is ».

B.1.4. Bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020 wordt een artikel 64*quinquies*/2 ingevoegd in het decreet van 6 mei 1999. In die bepaling wordt de verplichte verstrekking van inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies door intermediairs of relevante belastingplichtigen geregeld, alsook de automatische uitwisseling van die inlichtingen door de bevoegde autoriteit. Het nieuwe artikel 64*quinquies*/2, §§ 1 en 2, van het decreet van 6 mei 1999 bepaalt :

« § 1. De intermediairs verstrekken binnen dertig dagen aan de Belgische bevoegde overheid de inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan zij kennis, bezit of controle hebben, vanaf het hieronder vermelde geval dat zich het eerst voordoet :

- 1° de dag nadat de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie voor implementatie beschikbaar is gesteld;
- 2° de dag nadat de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie gereed is voor implementatie;
- 3° het ogenblik dat de eerste stap in de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is ondernomen.

Onverminderd het eerste lid verstrekken de in artikel 64*bis*, § 1, lid 4, 22°, lid 2 bedoelde intermediairs tevens inlichtingen binnen dertig dagen te rekenen vanaf de dag nadat zij, rechtstreeks of via andere personen, hulp, bijstand of advies hebben verstrekt.

§ 2. In het geval van marktklare constructies stellen de intermediairs om de drie maanden een periodiek verslag op met een overzicht van nieuwe meldingsplichtige inlichtingen als bedoeld in paragraaf 14, 1°, 4°, 7° en 8°, die sinds het laatste ingediende verslag beschikbaar zijn geworden ».

Artikel 64*quinquies*/2, § 3, bepaalt welke autoriteit moet worden ingelicht wanneer meerdere autoriteiten in aanmerking komen. Artikel 64*quinquies*/2, § 4, regelt de meldingsplicht wanneer meerdere intermediairs bij dezelfde constructie betrokken zijn :

« Wanneer er overeenkomstig § 3 een meervoudige meldingsplicht bestaat, wordt de intermediair ontheven van het verstrekken van de inlichtingen als hij aantoonbaar dat dezelfde inlichtingen in een andere lidstaat zijn verstrekt ».

B.1.5. Artikel 64*quinquies*/2, § 5, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020, bepaalt de manier waarop de meldingsplicht zich verhoudt tot het beroepsgeheim waaraan bepaalde intermediairs gebonden zijn. Een intermediair die gebonden is aan het beroepsgeheim, is krachtens die bepaling enkel vrijgesteld van de meldingsplicht indien hij iedere andere intermediair of, bij gebreke daarvan, de belastingplichtige op de hoogte brengt van de meldingsplicht die op hen rust krachtens artikel 64*quinquies*/2, § 6. Volgens artikel 64*quinquies*/2, § 5, derde lid, kan in geen geval een beroepsgeheim worden aangevoerd aangaande de meldingsplicht van marktklare constructies. Artikel 64*quinquies*/2, § 5, van het decreet van 6 mei 1999 bepaalt :

« De intermediairs worden ontheven van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, wanneer de meldingsplicht een inbreuk zou vormen op het wettelijk verschoningsrecht waaraan zij gebonden zijn en waarvan de schending strafbaar is. In die omstandigheden stellen de intermediairs iedere andere intermediair of, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige onverwijld in kennis van zijn meldingsverplichtingen uit hoofde van paragraaf 6.

Aan intermediairs mag slechts ontheffing krachtens het eerste lid worden verleend voor zover zij optreden binnen de grenzen van de desbetreffende nationale wetten die hun beroep definiëren, en vanaf het moment dat zij aan de in het eerste lid bedoelde meldingsplicht hebben voldaan.

Geen verschoningsrecht, als bedoeld in dit paragraaf, mag ingeroepen worden betreffende de meldingsverplichting van marktklare constructies die aanleiding geven tot een periodiek rapport overeenkomstig paragraaf 2 ».

B.1.6. Als er geen intermediair is of als de intermediair de relevante belastingplichtige of een andere intermediair inlicht over de toepassing van een ontheffing krachtens artikel 64*quinquies*/2, § 5, valt de verplichting om inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verstrekken onder de verantwoordelijkheid van de andere intermediair die werd ingelicht, of, bij gebreke daarvan, bij de relevante belastingplichtige (artikel 64*quinquies*/2, § 6, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020).

B.1.7. De automatische uitwisseling, door de bevoegde autoriteit, van de inlichtingen met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies wordt geregeld in artikel 64*quinquies*/2, §§ 13 tot 16, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020 :

« § 13. De Belgische bevoegde autoriteit deelt de in paragraaf 14 bedoelde inlichtingen betreffende de grensoverschrijdende constructies mee waarvan zij door de relevante intermediair of belastingplichtige overeenkomstig paragrafen 1 tot 12 in kennis is gesteld, via automatische uitwisseling van inlichtingen aan de bevoegde autoriteiten van alle andere lidstaten in overeenstemming met de in artikel 64*octies*, § 8, bedoelde nadere regels.

§ 14. De door de bevoegde Belgische autoriteit uit hoofde van paragraaf 13 mee te delen inlichtingen omvatten het volgende, voor zover van toepassing :

- 1° de identificatiegegevens van intermediairs en relevante belastingplichtigen, met inbegrip van hun naam, geboortedatum en -plaats in het geval van een natuurlijk persoon, fiscale woonplaats, fiscaal identificatienummer, en, in voorkomend geval, van de personen die een verbonden onderneming vormen met de relevante belastingplichtige;
- 2° nadere bijzonderheden over de in bijlage IV vermelde wezenskenmerken op grond waarvan de grensoverschrijdende constructie gemeld moet worden;
- 3° een samenvatting van de inhoud van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, met onder meer de benaming waaronder zij algemeen bekend staat, indien voorhanden, en een omschrijving van de relevante zakelijke activiteiten of constructies, in algemene bewoordingen gesteld, die niet mag leiden tot de openbaarmaking van een handels-, bedrijfs-, nijverheids- of beroepsgeheim of een fabrieks- of handwerkswijze, of van inlichtingen waarvan de onthulling in strijd zou zijn met de openbare orde;
- 4° de datum waarop de eerste stap voor de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is of zal worden ondernomen;
- 5° nadere bijzonderheden van de nationale bepalingen die aan de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ten grondslag liggen;
- 6° de waarde van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie;
- 7° de lidstaat van de relevante belastingbetaler(s) en eventuele andere lidstaten waarop de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid van invloed zal zijn;
- 8° de identificatiegegevens van andere personen in een lidstaat, op wie de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid van invloed zal zijn, waarbij wordt vermeld met welke lidstaten deze personen verbonden zijn.

§ 15. Dat een belastingdienst niet reageert op een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie impliceert niet dat de geldigheid of fiscale behandeling van die constructie wordt aanvaard.

§ 16. De automatische inlichtingenuitwisseling geschiedt binnen één maand te rekenen vanaf het einde van het kwartaal waarin de inlichtingen zijn verstrekt. De eerste inlichtingen worden uiterlijk op 31 oktober 2020 meegedeeld ».

B.1.8. Bij artikel 8 van het decreet van 1 oktober 2020 wordt de inwerkingtreding van het decreet, alsook de datum waarop het uitwerking heeft, als volgt geregeld :

« Dit decreet treedt in werking de dag waarop het in het *Belgisch Staatsblad* bekendgemaakt wordt.

De artikelen 2 tot 7 van dit decreet hebben uitwerking met ingang van 1 juli 2020 ».

Krachtens artikel 64*quinquies*/2, § 11, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020, moeten de intermediairs en de belastingplichtigen uiterlijk op 31 augustus 2020 inlichtingen verstrekken over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020 :

« De intermediairs en relevante belastingplichtigen verstrekken inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020. De intermediairs en, in voorkomend geval, de relevante belastingplichtigen verstrekken inlichtingen over die meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies uiterlijk op 31 augustus 2020 ».

Ten aanzien van de ontvankelijkheid

Wat betreft de ontvankelijkheid van het beroep tot vernietiging in de zaak nr. 7480

B.2.1. De eerste verzoekende partij in de zaak nr. 7480 is de feitelijke vereniging « Belgian Association of Tax Lawyers ». De Waalse Regering gaat ervan uit dat die partij niet over de bekwaamheid beschikt om voor het Hof een beroep tot vernietiging in te stellen, aangezien niet wordt betwist dat het om een feitelijke vereniging gaat.

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 voeren aan dat de tweede verzoekende partij, krachtens artikel 703 van het Gerechtelijk Wetboek, als algemeen lasthebber van de feitelijke vereniging de hoedanigheid heeft om op te treden namens alle leden van de vereniging.

B.2.2. Naar luid van artikel 2, 2°, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof dient de verzoekende partij voor het Hof een natuurlijke persoon of een rechtspersoon te zijn die doet blijken van een belang.

B.2.3. De tweede en de derde verzoekende partij in de zaak nr. 7480 oefenen het beroep van advocaat uit, waarbij zij ook optreden in fiscale materies.

In de voormelde hoedanigheid van advocaat hebben die verzoekende partijen belang bij een beroep tot vernietiging van een decreet dat hun een meldingsplicht oplegt indien zij als intermediair optreden. Bijgevolg is het niet noodzakelijk de ontvankelijkheid van het beroep van de eerste verzoekende partij te onderzoeken.

De exceptie wordt verworpen.

Wat betreft de aanvullende memories van de verzoekende partijen in de zaken met nrs. 7480 en 7498

B.3. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 alsook de verzoekende partij in de zaak nr. 7498 formuleren in hun aanvullende memories een aantal aanpassingen en uitbreidingen van hun verzoekschrift. Het staat niet aan de verzoekende partijen in een aanvullende memorie de middelen, zoals door henzelf omschreven in het verzoekschrift, te wijzigen. Een bezwaar dat, zoals te dezen, in een aanvullende memorie wordt aangebracht maar dat verschilt van datgene dat in het verzoekschrift is geformuleerd, is dan ook een nieuw middel en is onontvankelijk.

Ten aanzien van de middelen die afgeleid zijn uit een schending van de bevoegdheidsverdelende regels (eerste middel in de zaak nr. 7480 en eerste middel in de zaak nr. 7537)

B.4. Het onderzoek van de overeenstemming van een wetkrachtige bepaling met de bevoegdheidsverdelende regels moet in de regel dat van de bestaanbaarheid ervan met de bepalingen van titel II en met de artikelen 170, 172 en 191 van de Grondwet voorafgaan.

B.5.1. Het eerste middel in de zaak nr. 7480 is afgeleid uit de schending, door de artikelen 3 en 5 van het decreet van 1 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 143, § 1, 170 en 172 van de Grondwet, van artikel 6, § 1, VI, derde lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen en van artikel 1ter van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, doordat het mogelijk is de artikelen 3 en 5 van het decreet van 1 oktober 2020 zo te interpreteren dat de belastingplichtigen en de intermediairs slechts aan een meldingsplicht zijn onderworpen wanneer zij persoonlijke aanknopingspunten met het Waalse Gewest hebben. Dit zou leiden tot een verschil in behandeling dat ingaat tegen de federale loyaliteit en de economische en monetaire unie.

Het eerste middel in de zaak nr. 7537 is afgeleid uit de schending, door het decreet van 1 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 143, § 1, 170 en 172 van de Grondwet en van de bevoegdheidsverdelende regels vervat in artikel 6, § 1, VI, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen. De verzoekende partij in de zaak nr. 7537 klaagt aan dat het decreet van 1 oktober 2020 verplichtingen oplegt aan intermediairs die behoren tot intellectuele beroepen, terwijl dit een bevoegdheid is die voorbehouden is aan de federale wetgever. Voor het overige sluit het middel volledig aan bij het eerste middel in de zaak nr. 7480.

B.5.2. Artikel 64*quinquies*/2, §§ 3, 4, 7 en 8, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020, bepaalt :

« § 3. Wanneer de intermediair verplicht is inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies te verstrekken aan de bevoegde autoriteiten van meer dan één lidstaat, worden die inlichtingen verstrekt aan de in artikel 64*bis*, paragraaf 1, lid 4, 6°, bedoelde bevoegde Belgische overheid, enkel indien het Waalse Gewest als eerste op de onderstaande lijst voorkomt, wanneer het voorwerp van de desbetreffende constructie onder een belasting valt waarvan het Waalse Gewest de dienst zelf verzekert :

1° de intermediair is fiscaal inwoner in het Waalse Gewest;

2° de intermediair heeft in het Waalse Gewest een vaste inrichting via welke de diensten met betrekking tot de constructie worden verstrekt;

3° de intermediair is opgericht of valt onder toepassing van de wetten van het Waalse Gewest;

4° de intermediair is ingeschreven in het Waalse Gewest bij een beroepsorganisatie in verband met de verstrekking van juridische, fiscale of adviesdiensten.

§ 4. Wanneer er overeenkomstig § 3 een meervoudige meldingsplicht bestaat, wordt de intermediair ontheven van het verstrekken van de inlichtingen als hij aantoon dat dezelfde inlichtingen in een andere lidstaat zijn verstrekt.

[...]

§ 7. De relevante belastingplichtige bij wie de meldingsplicht ligt, verstrekt de inlichtingen binnen dertig dagen, te rekenen vanaf de dag nadat de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie voor implementatie ter beschikking van de relevante belastingplichtige is gesteld of gereed is voor implementatie door de relevante belastingplichtige of zodra de eerste stap voor de implementatie ervan met betrekking tot de relevante belastingplichtige is ondernomen, naargelang wat het eerst plaatsvindt.

Wanneer de relevante belastingplichtige verplicht is inlichtingen over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verstrekken aan de bevoegde autoriteiten van meer dan één lidstaat, worden die inlichtingen alleen verstrekt aan de in artikel 64bis, paragraaf 1, lid 4, 6°, bedoelde bevoegde Belgische overheid, enkel indien het Waalse Gewest als eerste op de onderstaande lijst voorkomt, wanneer het voorwerp van de desbetreffende constructie onder een belasting valt waarvan het Waalse Gewest de dienst zelf verzekert :

1° de relevante belastingplichtige is fiscaal inwoner in het Waalse Gewest;

2° de relevante belastingplichtige heeft in het Waalse Gewest een vaste inrichting die begunstigde van de constructie is;

3° de relevante belastingplichtige ontvangt inkomsten of genereert winsten in het Waalse Gewest, hoewel hij geen fiscaal inwoner van een lidstaat is noch een vaste inrichting in een lidstaat heeft;

4° de relevante belastingplichtige oefent een activiteit in het Waalse Gewest uit, hoewel hij geen fiscaal inwoner van een lidstaat is noch een vaste inrichting in een lidstaat heeft.

§ 8. Wanneer er op grond van paragraaf 7 een meervoudige meldingsplicht bestaat, wordt de relevante belastingplichtige ontheven van het verstrekken van de inlichtingen als hij aantoonde dat dezelfde inlichtingen in een andere lidstaat zijn verstrekt ».

B.5.3. De verzoekende partij in de zaak nr. 7537 zet niet uiteen hoe de voormelde bepalingen enige invloed kunnen hebben op de federale bevoegdheid inzake de voorwaarden voor toegang tot dienstverlenende intellectuele beroepen. Het eerste middel in de zaak nr. 7537 is in die mate niet ontvankelijk.

B.5.4. Uit de uiteenzetting van de middelen kan worden afgeleid dat de verzoekende partijen in de zaken nrs. 7480 en 7537 veronderstellen dat de criteria zo zijn geformuleerd dat zij toelaten dat een intermediair of een belastingplichtige zou kunnen ontsnappen aan een meldingsplicht wanneer hij niet voldoet aan de in de voormelde bepalingen opgesomde criteria.

De voormelde bepalingen zijn enkel van toepassing wanneer een intermediair of een belastingplichtige verplicht is inlichtingen te verstrekken aan de bevoegde autoriteiten van meerdere lidstaten. Wanneer op grond van de voormelde criteria, die zijn gebaseerd op artikel 8bis ter, leden 3, 4, 7 en 8, van de richtlijn 2011/16/EU, zoals ingevoegd bij artikel 1, punt 2), van de richtlijn (EU) 2018/822 (Parl. St., Waals Parlement, 2019-2020, nr. 240/1, p. 6), geen inlichtingen moeten worden verstrekt aan de in artikel 64bis, § 1, vierde lid, 6°, van het decreet van 6 mei 1999 bedoelde bevoegde Belgische overheid, veronderstelt dit noodzakelijkerwijze dat die inlichtingen aan een andere autoriteit moeten worden verstrekt.

B.5.5. Het eerste middel in de zaak nr. 7480 en het eerste middel in de zaak nr. 7537, voor zover ontvankelijk, berusten op een verkeerde lezing van de daarin bestreden bepalingen en zijn derhalve niet gegrond.

Ten aanzien van de overige middelen

Wat betreft het tweede middel in de zaak nr. 7480

B.6.1. Het tweede middel in de zaak nr. 7480 is afgeleid uit de schending, door het decreet van 1 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 170, § 2, en 172 van de Grondwet, doordat het decreet de richtlijn (EU) 2018/822 omzet in andere materies dan de vennootschapsbelastingen, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording wordt gegeven.

B.6.2. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 zetten niet uiteen in welke zin de bestreden bepalingen artikel 170 van de Grondwet zouden schenden. Het middel is niet ontvankelijk in zoverre het is afgeleid uit de schending van artikel 170 van de Grondwet.

B.6.3. Het middel is voor het overige identiek aan het derde middel dat de verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 aanvoeren in de zaak nr. 7407 ten aanzien van de artikelen 2 tot 60 van de wet van 20 december 2019 « tot omzetting van Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies » (hierna : de wet van 20 december 2019). Bij zijn arrest nr. 103/2022 van 15 september 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103) heeft het Hof geoordeeld dat dit middel niet kan worden beantwoord vooraleer aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag wordt gesteld :

« Schendt de richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 ' tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies ' artikel 6, lid 3, van het Verdrag betreffende de Europese Unie en de artikelen 20 en 21 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, en meer specifiek het bij die bepalingen gewaarborgde beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, in zoverre de richtlijn (EU) 2018/822 de meldingsplicht voor meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies niet beperkt tot de vennootschapsbelasting, maar van toepassing maakt op alle belastingen die vallen onder het toepassingsgebied van de richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 ' betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG ', hetgeen in het Belgisch recht niet alleen de vennootschapsbelasting omvat, maar ook andere directe belastingen dan de vennootschapsbelasting en indirecte belastingen, zoals de registratierechten ? ».

B.6.4. De voormelde vraag rijst eveneens in het kader van het thans onderzochte middel. In afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op de eerste prejudiciële vraag die is gesteld bij het arrest nr. 103/2022, dient de uitspraak over het in B.6.1 vermelde middel te worden aangehouden.

Wat betreft het derde middel in de zaak nr. 7480 en het eerste onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7498

B.7.1. Het derde middel in de zaak nr. 7480 is afgeleid uit de schending, door het decreet van 1 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 22, 29, 170 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, 5 en 6 van het Verdrag betreffende de Europese Unie (hierna : het VEU), met de artikelen 16, lid 1, 26, lid 2, 49, 56, 63, 65, lid 3, en 115 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna : het VWEU), met de artikelen 7, 8, lid 1, 20 en 51 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 klagen aan dat de informatieverplichtingen die in het decreet worden ingevoerd, gebaseerd zijn op vermoedens van agressieve fiscale planning die niet op redelijke wijze kunnen worden afgeleid uit de in de richtlijn uitgewerkte wezenskenmerken. Daarnaast klagen zij aan dat bepaalde van de wezenskenmerken een onweerlegbaar vermoeden invoeren, doordat zij niet toelaten dat de betrokken belastingplichtige aantoonde dat het oogmerk van de constructie niet voornamelijk fiscaal is.

In het eerste onderdeel van haar tweede middel voert de verzoekende partij in de zaak nr. 7498 onder andere aan dat het decreet van 1 oktober 2020 een onverantwoorde inbreuk maakt op het recht op bescherming van het privéleven van de betrokken intermediairs en belastingplichtigen.

B.7.2. De voormelde middelen sluiten aan bij het tweede middel dat in de zaak nr. 7409 wordt aangevoerd ten aanzien van de wet van 20 december 2019. Bij zijn arrest nr. 103/2022 heeft het Hof geoordeeld dat dit middel niet kan worden beantwoord vooraleer aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag wordt gesteld :

« Schendt de voormelde richtlijn (EU) 2018/822 het recht op eerbiediging van het privéleven gewaarborgd bij artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en bij artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in zoverre de meldingsplicht voor meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies zou leiden tot een inmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven van de intermediairs en de relevante belastingplichtigen die niet redelijkerwijs verantwoord noch evenredig met de nagestreefde doelstellingen zou zijn en die niet pertinent zou zijn ten opzichte van het doel de goede werking van de interne markt te garanderen ? ».

B.7.3. De voormelde vraag rijst eveneens in het kader van de thans onderzochte middelen. In afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op de vijfde prejudiciële vraag die is gesteld bij het arrest nr. 103/2022, dient de uitspraak over de in B.7.1 vermelde middelen te worden aangehouden.

Wat betreft het vierde middel in de zaak nr. 7480 en het eerste middel in de zaak nr. 7498

B.8.1. Het vierde middel in de zaak nr. 7480 is afgeleid uit de schending, door het decreet van 1 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 170 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, 5 en 6 van het VEU, met de artikelen 26, lid 2, 49, 56, 63, 65, lid 3, en 115 van het VWEU, met de artikelen 20 en 47 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, met de artikelen 6 en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, doordat het begrip « intermediair » onvoldoende duidelijk gedefinieerd is ten aanzien van diegenen die geen promotoren zijn. Aangezien de definities in het decreet gebaseerd zijn op de richtlijn, schendt deze volgens de verzoekende partijen eveneens de aangehaalde bepalingen. In haar eerste middel voert de verzoekende partij in de zaak nr. 7498 onder andere aan dat de begrippen « constructie », « deelnemer », en « verbonden onderneming », alsook de kwalificatie « grensoverschrijdende » en de verschillende « wezenskenmerken » onvoldoende duidelijk gedefinieerd zijn.

B.8.2. Beide middelen zijn nagenoeg identiek aan de middelen die de verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 en de verzoekende partij in de zaak nr. 7498 aanvoeren ten aanzien van de overeenstemmende bepalingen van de wet van 20 december 2019 in de zaak nr. 7407 (vijfde middel) en in de zaak nr. 7409 (eerste middel). Bij zijn arrest nr. 103/2022 heeft het Hof geoordeeld dat dit middel niet kan worden beantwoord vooraleer aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag wordt gesteld :

« Schendt de voormelde richtlijn (EU) 2018/822 het wettigheidsbeginsel in strafzaken gewaarborgd bij artikel 49, lid 1, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en artikel 7, lid 1, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, het algemeen beginsel van rechtszekerheid en het recht op eerbiediging van het privéleven gewaarborgd bij artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en bij artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in zoverre de begrippen ' constructie ' (en derhalve de begrippen ' grensoverschrijdende constructie ', ' marktklare constructie ' en ' constructie op maat '), ' intermediair ', ' deelnemer ', ' verbonden onderneming ', de kwalificatie ' grensoverschrijdend ', de verschillende ' wezenskenmerken ' en de ' *main benefit test* ', die in de richtlijn (EU) 2018/822 worden gebruikt om het toepassingsgebied en de draagwijdte te bepalen van de meldingsplicht voor meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, niet voldoende duidelijk en nauwkeurig zouden zijn ? ».

B.8.3. De voormelde vraag rijst eveneens in het kader van de thans onderzochte middelen. In afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op de tweede prejudiciële vraag die is gesteld bij het arrest nr. 103/2022, dient de uitspraak over de in B.8.1 vermelde middelen te worden aangehouden.

Wat betreft het vijfde middel in de zaak nr. 7480

B.9.1. Het vijfde middel in de zaak nr. 7480 is afgeleid uit de schending, door het decreet van 1 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 170 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, 5 en 6 van het VEU, met de artikelen 26, lid 2, 49, 56, 63 en 115 van het VWEU, met de artikelen 20 en 47 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met de artikelen 6, leden 1 en 2, en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, doordat de aanvang en het einde van de termijn voor het vervullen van de meldingsplicht onvoldoende duidelijk zijn gedefinieerd.

B.9.2. Dat middel is nagenoeg identiek aan het zesde middel dat de verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 aanvoeren in de zaak nr. 7407 ten aanzien van de overeenstemmende bepalingen van de wet van 20 december 2019. Bij zijn arrest nr. 103/2022 heeft het Hof geoordeeld dat dit middel niet kan worden beantwoord vooraleer aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag wordt gesteld :

« Schendt de voormelde richtlijn (EU) 2018/822, inzonderheid in zoverre zij artikel 8bis ter, leden 1 en 7, van de voormelde richtlijn 2011/16/EU invoegt, het wettigheidsbeginsel in strafzaken gewaarborgd bij artikel 49, lid 1, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en bij artikel 7, lid 1, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en het recht op eerbiediging van het privéleven gewaarborgd bij artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en bij artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in zoverre het aanvangspunt van de termijn van dertig dagen waarin de intermediair of de relevante belastingplichtige moet voldoen aan de meldingsplicht voor een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, niet op voldoende duidelijke en nauwkeurige wijze zou zijn vastgesteld ? ».

B.9.3. De voormelde vraag rijst eveneens in het kader van het thans onderzochte middel. In afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op de derde prejudiciële vraag die is gesteld bij het arrest nr. 103/2022, dient de uitspraak over het in B.9.1 vermelde middel te worden aangehouden.

Wat betreft het zesde middel in de zaak nr. 7480 en het eerste middel in de zaak nr. 7498

B.10.1. Het zesde middel in de zaak nr. 7480 is afgeleid uit de schending, door het decreet van 1 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 170, 172 en 190 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, en 6 van het VEU, met de artikelen 49, 56 en 63 van het VWEU, met de artikelen 20 en 47 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met de artikelen 6, leden 1 en 2, en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, doordat het decreet van 1 oktober 2020 in werking treedt op 1 juli 2020, terwijl het pas op 20 oktober 2020 in het *Belgisch Staatsblad* is verschenen. Het eerste middel in de zaak nr. 7498, in zoverre het is gericht tegen artikel 8 van het decreet van 1 oktober 2020, sluit hierbij aan.

B.10.2. Artikel 8 van het decreet van 1 oktober 2020 bepaalt :

« Dit decreet treedt in werking de dag waarop het in het *Belgisch Staatsblad* bekendgemaakt wordt.

De artikelen 2 tot 7 van dit decreet hebben uitwerking met ingang van 1 juli 2020 ».

Het decreet van 1 oktober 2020, dat in het *Belgisch Staatsblad* van 20 oktober 2020 is bekendgemaakt, is dezelfde dag in werking getreden.

B.10.3. Hoewel artikel 190 van de Grondwet het verbindend worden van een wetskrachtige norm vóór de bekendmaking ervan verbiedt, verbiedt die bepaling op zich niet dat aan een bekendgemaakte norm uitwerking wordt verleend vanaf een datum die voorafgaat aan de bekendmaking ervan.

B.10.4. Bij het verlenen van terugwerkende kracht aan een wetskrachtige norm, dient de bevoegde wetgever evenwel rekening te houden met het beginsel van de niet-retroactiviteit van de wetten.

B.10.5. De niet-retroactiviteit van de wetten is een waarborg die tot doel heeft rechtsonzekerheid te voorkomen. Die waarborg vereist dat de inhoud van het recht voorzienbaar en toegankelijk is, zodat de rechtzoekende de gevolgen van een bepaalde handeling in redelijke mate kan voorzien op het ogenblik dat die handeling wordt gesteld. De terugwerkende kracht is enkel verantwoord indien die absoluut noodzakelijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang.

Indien blijkt dat de terugwerkende kracht bovendien tot doel of tot gevolg heeft dat de afloop van gerechtelijke procedures in een welbepaalde zin wordt beïnvloed of dat de rechtscollages worden verhinderd zich uit te spreken over een welbepaalde rechtsvraag, vereist de aard van het in het geding zijnde beginsel dat uitzonderlijke omstandigheden of dwingende motieven van algemeen belang het optreden van de wetgever verantwoordend, dat, ten nadele van een categorie van burgers, afbreuk doet aan de aan allen geboden jurisdictionele waarborgen.

B.10.6. Een regel moet als retroactief worden gekwalificeerd wanneer hij van toepassing is op feiten, handelingen en toestanden die definitief waren voltrokken op het ogenblik dat hij in werking is getreden.

B.10.7. Krachtens artikel 64*quinquies*/2, § 11, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij het decreet van 1 oktober 2020, geldt de meldingsplicht voor de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020. Dezelfde bepaling voorziet erin dat de inlichtingen met betrekking tot die constructies moeten worden meegedeeld uiterlijk op 31 augustus 2020. Artikel 8, tweede lid, van het decreet van 1 oktober 2020, in samenhang gelezen met artikel 64*quinquies*/2, §§ 1 en 7, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij het decreet van 1 oktober 2020, heeft tot gevolg dat voor de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd na 1 juli 2020, de inlichtingen binnen 30 dagen moeten worden verstrekt. Daaruit volgt dat voor constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd in de periode van 25 juni 2018 tot 30 dagen vóór de inwerkingtreding van het decreet van 1 oktober 2020, de datum waarop die moeten worden gemeld, vóór die inwerkingtreding valt. Bijgevolg is de meldingsplicht voor die constructies retroactief.

B.10.8.1. Noch uit de parlementaire voorbereiding, noch uit de memories van de Waalse Regering, kan worden afgeleid dat die retroactieve meldingsplicht absoluut noodzakelijk zou zijn voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang. Integendeel voert de Waalse Regering enkel aan dat de meldingsplicht vóór die periode in de praktijk niet kon worden toegepast, waarbij zij verwijst naar de parlementaire voorbereiding :

« Er zou kunnen worden gedacht dat we te laat zijn, aangezien de omzetting tegen juni diende te gebeuren. In de praktijk is dat niet het geval, omdat de belastingen waarop die richtlijn betrekking heeft, belastingen zijn die momenteel nog steeds als dienst door de federale overheid worden beheerd. We moesten ervoor zorgen dat de zaak uiterlijk op 1 januari 2021 was geregeld, aangezien we dan de dienst van de onroerende voorheffing overnemen (*Parl. St.*, Waals Parlement, 2020-2021, *C.R.I.*, nr. 3, p. 26).

B.10.8.2. De richtlijn (EU) 2020/876 van de Raad van 24 juni 2020 « tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU om te voorzien in de dringende behoefte aan uitstel van bepaalde termijnen voor de verstrekking en uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied vanwege de COVID-19-pandemie » heeft in de richtlijn 2011/16/EU een artikel 27*bis* ingevoegd, waarvan de leden 1 en 2 als volgt luiden :

« 1. Niettegenstaande de in artikel 8*bis ter*, lid 12, bedoelde termijnen voor het verstrekken van inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies kunnen de lidstaten de nodige maatregelen nemen om intermediairs en relevante belastingplichtigen in staat te stellen uiterlijk op 28 februari 2021 inlichtingen te verstrekken over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 30 juni 2020.

2. Indien de lidstaten de in lid 1 bedoelde maatregelen nemen, nemen zij tevens de nodige maatregelen opdat :

- a) niettegenstaande artikel 8*bis ter*, lid 18, de eerste inlichtingen uiterlijk op 30 april 2021 worden meegedeeld;
- b) de in artikel 8*bis ter*, leden 1 en 7, bedoelde termijn van 30 dagen voor het verstrekken van inlichtingen uiterlijk op 1 januari 2021 ingaat, indien :
 - i) een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie beschikbaar wordt gemaakt voor implementatie of klaar is voor implementatie, of indien de eerste stap van de implementatie ervan is gezet tussen 1 juli 2020 en 31 december 2020, of
 - ii) de intermediairs in de zin van artikel 3, punt 21, tweede alinea, rechtstreeks of via andere personen hulp, bijstand of advies verstrekken tussen 1 juli 2020 en 31 december 2020;
- c) in het geval van marktklare constructies het eerste periodieke verslag overeenkomstig artikel 8*bis ter*, lid 2, uiterlijk op 30 april 2021 door de intermediair wordt opgesteld ».

Bijgevolg, en zonder dat het nodig is te beoordelen of dit de terugwerkende kracht van de bestreden bepalingen zou kunnen verantwoorden, is die terugwerkende kracht niet noodzakelijk om het respect van het recht van de Europese Unie te waarborgen.

B.10.9. In het licht van de voormelde elementen is het zesde middel in de zaak nr. 7480, in zoverre het is gericht tegen de terugwerkende kracht van de bestreden bepalingen, gegrond in zoverre het is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Artikel 64*quinquies*/2, § 11, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020, en artikel 8, tweede lid, van het decreet van 1 oktober 2020, dienen te worden vernietigd.

Het onderzoek ten aanzien van de overige in het middel vermelde normen zou niet tot een ruimere vernietiging kunnen leiden. Het Hof dient aan het Hof van Justitie van de Europese Unie dus niet de prejudiciële vraag te stellen die de verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 suggereren. Het onderzoek van het eerste middel in de zaak nr. 7498, in zoverre het is gericht tegen artikel 8 van het decreet van 1 oktober 2020, kan evenmin tot een ruimere vernietiging leiden.

Wat betreft het zevende middel in de zaak nr. 7480

B.11.1. Het zevende middel in de zaak nr. 7480 is afgeleid uit de schending, door decreet van 1 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 18, 22, 29, 170 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, 6 en 19 van het VEU, met artikel 16, lid 1, van het VWEU, met de artikelen 7, 8, lid 1, 20 en 47 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met de artikelen 6, lid 3, 8 en 10 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, doordat het decreet van 1 oktober 2020 het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten zou opheffen door hun de meldingsplicht op te leggen.

B.11.2. Het zevende middel in de zaak nr. 7480 is nagenoeg identiek aan het zesde middel dat de verzoekende partijen hebben aangevoerd in de zaak nr. 7443, en sluit aan bij de eerste twee middelen die werden aangevoerd in de zaak nr. 7429. Bij zijn arrest nr. 111/2023 van 20 juli 2023 (ECLI:BE:GHCC:2023:ARR.111) heeft het Hof zich over die middelen uitgesproken.

B.12.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 voeren aan dat artikel 64quinquies/2, § 5, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020, de in B.11.1 vermelde bepalingen schendt doordat het uitsluit dat een advocaat die optreedt als intermediair in de zin van het decreet, zich op zijn beroepsgeheim beroept om te worden vrijgesteld van de meldingsplicht inzake marktklare constructies.

B.12.2. Ten aanzien van die constructies geldt voor intermediairs een dubbele meldingsplicht. Op het moment dat zij voor het eerst ter beschikking worden gesteld of gereed zijn voor implementatie, moeten die constructies, net als de constructies op maat, individueel worden gemeld (artikel 64quinquies/2, § 1, van het decreet van 6 mei 1999).

B.12.3. Ten aanzien van de marktklare constructies geldt daarnaast eveneens een verplichting, voor de intermediairs, om de drie maanden een periodiek verslag op te stellen met een overzicht van de nieuwe meldingsplichtige inlichtingen die ten aanzien van de marktklare constructies beschikbaar zijn geworden (artikel 64quinquies/2, § 2, van het decreet van 6 mei 1999). De gegevens die moeten worden gemeld, zijn, als ze van toepassing zijn :

- de identificatiegegevens van intermediairs, van relevante belastingplichtigen, met inbegrip van hun naam, geboortedatum en -plaats (voor de natuurlijke personen), hun fiscale woonplaats en hun fiscaal identificatienummer en, in voorkomend geval, van de personen die een verbonden onderneming vormen met de relevante belastingplichtige;
- de datum waarop de eerste stap voor de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is of zal worden ondernomen;
- de identificatiegegevens van de lidstaat van de relevante belastingbetaler of belastingbetalers en eventuele andere lidstaten waarop de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid invloed zal hebben;
- de identificatiegegevens van andere personen in een lidstaat, op wie de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid invloed zal hebben, waarbij wordt vermeld aan welke lidstaten die personen verbonden zijn.

B.13.1. Bij zijn voormelde arrest nr. 111/2023 heeft het Hof geoordeeld, met betrekking tot het eerste middel in de zaak nr. 7429, dat dit middel niet gegrond is wat betreft de initiële meldingsplicht inzake marktklare constructies, zoals vervat in artikel 11/3 van het Vlaamse decreet van 21 juni 2013 « betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen » (hierna : het Vlaamse decreet van 21 juni 2013), aangezien vanwege de aard zelf van een marktklare constructie, kan worden aangenomen dat bij de initiële individuele melding de te leveren inlichtingen geen betrekking zullen hebben op gegevens die onder het beroepsgeheim vallen (B.9.3).

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 voeren geen argumenten aan die tot een andere conclusie leiden met betrekking tot artikel 64quinquies/2, § 5, derde lid, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020, in zoverre het betrekking heeft op de initiële meldingsplicht voor marktklare constructies.

B.13.2. Om redenen die identiek zijn aan die welke vervat zijn in het voormelde arrest nr. 111/2023, is het zevende middel in de zaak nr. 7480 niet gegrond in de mate waarin het gericht is tegen artikel 64quinquies/2, § 5, derde lid, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020, in zoverre het betrekking heeft op de initiële meldingsplicht voor marktklare constructies.

B.14.1. Met betrekking tot de periodieke meldingsplicht inzake marktklare constructies, heeft het Hof bij zijn arrest nr. 111/2023 geoordeeld :

« B.9.4. In tegenstelling tot wat is vastgesteld inzake de initiële meldingsplicht voor marktklare constructies, is het, gelet op de in B.9.2 aangehaalde inlichtingen die dienen te worden medegedeeld in het kader van de periodieke meldingsplicht, niet uitgesloten dat die meldingsplicht betrekking heeft op activiteiten die onder het beroepsgeheim vallen.

Ook al moet de regel van het beroepsgeheim wijken in geval van nood of wanneer een hoger geachte waarde hiermee in strijd is, toch dient te worden opgemerkt dat artikel 11/6, § 3, van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd bij het bestreden decreet, een absolute en voorafgaande opheffing van het beroepsgeheim vastlegt ten aanzien van de periodieke verslagen omtrent marktklare constructies. In de parlementaire voorbereiding wordt die maatregel verantwoord door ' het feit dat de driemaandelijke meldingsplicht in geval van marktklare constructies niet kan worden doorgeschoven naar een belastingplichtige, aangezien deze niet over de nodige informatie beschikt om deze melding te doen ' (*Parl. St.*, Vlaams Parlement, 2019-2020, nr. 322/1, p. 21).

Zoals blijkt uit de parlementaire voorbereiding, verhindert echter niets dat de intermediair die vanwege het beroepsgeheim zelf niet zou kunnen voldoen aan de meldingsplicht, de belastingplichtige bijstaat bij het voldoen aan de meldingsplicht die in dat geval op hem rust (*ibid.*). Er blijkt niet waarom het in het kader van een constructie op maat wel mogelijk zou zijn de nodige informatie te bezorgen aan de belastingplichtige, maar zulks niet mogelijk zou zijn in het kader van een marktklare constructie, waarvoor voor de belastingplichtige geen wezenlijke aanpassingen nodig zijn, behoudens met betrekking tot gegevens waarover de belastingplichtige in veel gevallen zelf zal beschikken, zoals blijkt uit de opsomming die is vermeld in B.9.2.

B.9.5. Uit wat voorafgaat, blijkt dat artikel 11/6, § 3, van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd bij artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, in zoverre het bepaalt dat de advocaten zich niet op het beroepsgeheim kunnen beroepen ten aanzien van de periodieke meldingsplicht voor marktklare constructies in de zin van artikel 11/4 van het decreet van 21 juni 2013, niet in een redelijk verband van evenredigheid staat tot het nagestreefde doel.

B.9.6. Het eerste middel in de zaak nr. 7429 is gegrond ten aanzien van de periodieke meldingsplicht inzake marktklare constructies ».

B.14.2. Artikel 64quinquies/2, § 5, derde lid, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020, bepaalt evenals artikel 11/6, § 3, van het Vlaamse decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd bij artikel 14 van het Vlaamse decreet van 26 juni 2020 « tot wijziging van het Vlaamse decreet van 21 juni 2013 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies », dat de intermediair zich ten aanzien van de periodieke meldingsplicht voor marktklare grensoverschrijdende constructies, niet kan beroepen op het beroepsgeheim. Uit de parlementaire voorbereiding bij die bepaling blijkt dat deze steunt op dezelfde verantwoording als de Vlaamse tegenhanger :

« [...] parallel met artikel 326/7, § 3, van het WIB 1992, artikel 289bis/7, § 3, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146duodocies, § 3, van het Wetboek der successierechten, artikel 211bis/7, § 3, van het Wetboek diverse rechten en taksen en artikel 11/6, § 3, van het Vlaamse decreet van 21 juni 2013 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen, voorziet het derde lid erin dat dat beroepsgeheim niet kan worden aangevoerd betreffende de meldingsplicht voor marktklare constructies die aanleiding geven tot een periodiek rapport » (*Parl. St.*, Waals Parlement, 2019-2020, nr. 240/1, p. 6).

B.14.3. Om redenen die identiek zijn aan die welke vervat zijn in het voormelde arrest nr. 111/2023, is het zevende middel in de zaak nr. 7480 gegrond in de mate waarin het gericht is tegen artikel 64*quinquies*/2, § 5, derde lid, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020, in zoverre het bepaalt dat een advocaat die als intermediair optreedt, zich niet kan beroepen op het beroepsgeheim ten aanzien van de verplichting tot periodieke melding van marktklare constructies in de zin van artikel 64*quinquies*/2, § 2, van het decreet van 6 mei 1999.

B.15.1. In hun zevende middel klagen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 eveneens aan dat de advocaat-intermediair die zich op zijn beroepsgeheim wil beroepen, krachtens artikel 64*quinquies*/2, § 5, van het decreet van 6 mei 1999 ertoe is gehouden de andere betrokken intermediairs ervan op de hoogte te brengen dat hij niet aan zijn meldingsplicht kan voldoen. Die vereiste is volgens de verzoekende partijen onmogelijk te vervullen zonder alsnog het beroepsgeheim te schenden.

De inhoud van artikel 64*quinquies*/2, § 5, eerste lid, van het decreet van 6 mei 1999 is soortgelijk aan die van artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1°, van het Vlaamse decreet van 21 juni 2013. Bij zijn arrest nr. 111/2023 oordeelde het Hof, ten aanzien van artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1°, van het Vlaamse decreet van 21 juni 2013, dat indien de andere intermediair de cliënt van de advocaat is, het beroepsgeheim niet verhindert dat de advocaat zijn cliënt wijst op zijn meldingsplicht (B.11.3). Met betrekking tot de situatie waarin de andere intermediair niet de cliënt van de advocaat is, heeft het Hof geoordeeld :

« B.11.2. Zoals is vermeld in B.5, wordt de informatie die advocaten over hun cliënten aan de bevoegde autoriteit moeten doorgeven, door het beroepsgeheim beschermd indien die informatie betrekking heeft op activiteiten die vallen onder zijn specifieke opdracht van verdediging of vertegenwoordiging in rechte en verlening van juridisch advies. Het louter feit een beroep te hebben gedaan op een advocaat, valt onder de bescherming van het beroepsgeheim. Hetzelfde geldt *a fortiori* voor de identiteit van de cliënten van een advocaat. De informatie die ten aanzien van de autoriteit wordt beschermd door het beroepsgeheim, is dat eveneens ten aanzien van andere spelers, zoals bijvoorbeeld andere betrokken intermediairs.

B.11.3. Zoals eveneens is vermeld in B.5, dient de regel van het beroepsgeheim maar te wijken indien zulks kan worden verantwoord door een dwingende reden van algemeen belang en indien de opheffing van het geheim strikt evenredig is. Overeenkomstig de parlementaire voorbereiding zou de verplichting, voor een intermediair, om de andere betrokken intermediairs op gemotiveerde wijze op de hoogte te brengen van het feit dat hij zich beroept op het beroepsgeheim en bijgevolg niet aan de meldingsplicht zal voldoen, noodzakelijk zijn om te voldoen aan de vereisten van de richtlijn en om te verzekeren dat het aanvoeren van het beroepsgeheim niet verhindert dat de noodzakelijke meldingen gebeuren (*Parl. St.*, Vlaams Parlement, 2019-2020, nr. 322/1, pp. 20-21).

Zoals is opgemerkt door de Vlaamse Regering, zal de cliënt, wanneer de advocaat als intermediair in de zin van artikel 5, 20°, van het decreet van 21 juni 2013 kan worden beschouwd, in principe ofwel de belastingplichtige, ofwel een andere intermediair zijn.

Indien de cliënt van de advocaat een andere intermediair is, verhindert het beroepsgeheim niet dat de advocaat zijn cliënt wijst op zijn meldingsplicht.

Indien de cliënt van de advocaat de belastingplichtige is en er andere intermediairs betrokken zijn bij de meldingsplichtige constructie, blijkt uit artikel 11/7 van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd bij artikel 15 van het decreet van 26 juni 2020, dat de meldingsplicht in elk geval ook op de andere betrokken intermediairs rust, tenzij zij een schriftelijk bewijs kunnen voorleggen dat een andere intermediair reeds aan de meldingsplicht heeft voldaan. Indien het beroepsgeheim van de advocaat hem verhindert om een andere intermediair op de hoogte te brengen van het feit dat hij niet zal voldoen aan de meldingsplicht, kan hij die andere intermediair *a fortiori* geen schriftelijk bewijs voorleggen dat hij wel aan de meldingsplicht heeft voldaan. Elke andere betrokken intermediair blijft in dat geval automatisch gebonden door de meldingsplicht. Bijgevolg rijst de vraag of de verplichting die krachtens artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1°, van het decreet van 21 juni 2013 op de intermediair rust, wordt verantwoord door een dwingende reden van algemeen belang.

B.11.4. Luidens artikel 2 ervan heeft het bestreden decreet tot doel de richtlijn (EU) 2018/822 om te zetten.

Artikel 1, punt 2), van de richtlijn (EU) 2018/822 voegt in de richtlijn 2011/16/EU een artikel 8*bis ter* in, waarvan de leden 5 en 6 luiden :

‘ 5. Iedere lidstaat kan de noodzakelijke maatregelen nemen om intermediairs het recht op ontheffing van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verlenen, wanneer de meldingsplicht een inbreuk zou vormen op het wettelijk verschoningsrecht conform het nationale recht van die lidstaat. In die omstandigheden neemt iedere lidstaat de noodzakelijke maatregelen om de intermediairs te verplichten iedere andere intermediair of, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen uit hoofde van lid 6.

Aan intermediairs mag slechts ontheffing krachtens de eerste alinea worden verleend voor zover zij optreden binnen de grenzen van de desbetreffende nationale wetten die hun beroep definiëren.

6. Iedere lidstaat neemt de noodzakelijke maatregelen om te eisen dat, wanneer er geen intermediair is of de intermediair de relevante belastingplichtige of een andere intermediair in kennis stelt van de toepassing van een ontheffing krachtens lid 5, de verplichting tot verstrekking van inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ligt bij de andere in kennis gestelde intermediair of, bij gebreke daarvan, bij de relevante belastingplichtige ‘.

Hieruit volgt dat de verplichting, voor de intermediair die zich op een wettelijk verschoningsrecht beroept, om andere intermediairs dan wel de belastingplichtige in kennis te stellen van hun meldingsverplichtingen, aan de decreetgever wordt opgelegd door de voormelde richtlijn. Het Hof moet met dat element rekening houden alvorens te oordelen over de bestaanbaarheid van het decreet met de Grondwet.

B.11.5. Het Hof is niet bevoegd om uitspraak te doen over de bestaanbaarheid van de voormelde richtlijn met de artikelen 7 en 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. Alvorens ten gronde uitspraak te doen over de aangevoerde schending, heeft het Hof bij zijn voormelde arrest nr. 167/2020 dan ook de volgende prejudiciële vraag gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie :

‘ Schendt artikel 1, punt 2), van de richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 “ tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU, wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies ” het recht op een eerlijk proces zoals gewaarborgd bij artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en het recht op eerbiediging van het privéleven zoals gewaarborgd bij artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese [Unie] in zoverre het nieuwe artikel 8*bis ter*, lid 5, dat het heeft ingevoegd in de richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 “ betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG ”, erin voorziet dat indien een lidstaat de noodzakelijke maatregelen neemt om intermediairs het recht op ontheffing van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verlenen wanneer de meldingsplicht een inbreuk zou vormen op het wettelijke verschoningsrecht conform het nationale recht van die lidstaat, die lidstaat gehouden is de intermediairs te verplichten

iedere andere intermediair of, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen, in zoverre die verplichting tot gevolg heeft dat een advocaat die optreedt als intermediair verplicht wordt gegevens die hij verneemt tijdens de uitoefening van de wezenlijke activiteiten van zijn beroep, namelijk het verdedigen of vertegenwoordigen in rechte van de cliënt en het verlenen van juridisch advies, zelfs buiten elk rechtsgeding, te delen met een andere intermediair die niet zijn cliënt is ? '.

B.12. Bij zijn arrest van 8 december 2022 in zake *Orde van Vlaamse Balies e.a.* (C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963) heeft de grote kamer van het Hof van Justitie van de Europese Unie de voormelde prejudiciële vraag beantwoord als volgt :

' 18. Vooraf zij opgemerkt dat de gestelde vraag weliswaar verwijst naar de in artikel 8bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 opgenomen kennisgevingsplicht jegens zowel intermediairs als, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige, maar uit de lezing van het verzoek om een prejudiciële beslissing in zijn geheel blijkt dat de verwijzende rechter zich in werkelijkheid uitsluitend afvraagt of deze verplichting geldig is voor zover een advocaat die optreedt als intermediair in de zin van artikel 3, punt 21, van deze richtlijn (hierna: "advocaat-intermediair"), dient over te gaan tot kennisgeving aan een andere intermediair die niet zijn cliënt is.

19. Wanneer de in artikel 8bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 bedoelde kennisgeving door de advocaat-intermediair wordt gedaan aan zijn cliënt, ongeacht of deze laatste een andere intermediair dan wel de relevante belastingplichtige is, kan die kennisgeving de eerbiediging van de door de artikelen 7 en 47 van het Handvest gewaarborgde rechten en vrijheden immers niet in gevaar brengen, omdat er, ten eerste, geen sprake is van een geheimhoudingsplicht van de advocaat-intermediair jegens die cliënt en, ten tweede, in het stadium waarin deze cliënt uitvoering geeft aan zijn meldingsverplichtingen krachtens deze richtlijn, de vertrouwensrelatie tussen de advocaat-intermediair en die cliënt eraan in de weg staat dat van laatstgenoemde kan worden verlangd dat hij derden, en met name de belastingdienst, ervan op de hoogte stelt dat hij een advocaat heeft geraadpleegd.

20. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dus dat de verwijzende rechter met zijn vraag het Hof in essentie verzoekt de geldigheid van artikel 8bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 te onderzoeken in het licht van de artikelen 7 en 47 van het Handvest, voor zover de toepassing ervan door de lidstaten tot gevolg heeft dat een advocaat die optreedt als intermediair in de zin van artikel 3, punt 21, van deze richtlijn, wanneer hij ontheven is van de meldingsplicht als bedoeld in artikel 8bis ter, lid 1, van die richtlijn wegens het beroepsgeheim waaraan hij gebonden is, verplicht is om iedere andere intermediair die niet zijn cliënt is onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen uit hoofde van dat artikel 8bis ter, lid 6.

21. In dit verband zij eraan herinnerd dat overeenkomstig artikel 8bis ter, lid 1, van gewijzigde richtlijn 2011/16 iedere lidstaat de noodzakelijke maatregelen neemt om intermediairs te verplichten aan de bevoegde autoriteiten inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan zij kennis, bezit of controle hebben, te verstrekken binnen dertig dagen. De in deze bepaling opgenomen meldingsplicht geldt voor alle meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies en derhalve voor zowel de in artikel 3, punt 25, van gewijzigde richtlijn 2011/16 omschreven constructies op maat als de in dat artikel 3, punt 24, gedefinieerde marktklare constructies.

22. Vastgesteld moet worden dat advocaten tijdens de uitoefening van hun werkzaamheden "intermediairs" in de zin van artikel 3, punt 21, van gewijzigde richtlijn 2011/16 kunnen zijn, omdat zij zelf activiteiten kunnen verrichten die bestaan in het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of beheren van de implementatie van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies of, bij gebreke daarvan, omdat zij hulp, bijstand of advies kunnen verstrekken voor dergelijke activiteiten. Advocaten die dergelijke werkzaamheden uitoefenen, zijn in beginsel dan ook onderworpen aan de meldingsplicht van artikel 8bis ter, lid 1, van deze richtlijn.

23. Volgens artikel 8bis ter, lid 5, eerste alinea, van gewijzigde richtlijn 2011/16 kan iedere lidstaat evenwel de noodzakelijke maatregelen nemen om intermediairs, en met name advocaten-intermediairs, ontheffing van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verlenen wanneer de meldingsplicht een inbreuk zou vormen op het wettelijk verschoningsrecht conform het nationale recht van die lidstaat. In die omstandigheden neemt iedere lidstaat de noodzakelijke maatregelen om de intermediairs te verplichten iedere andere intermediair of, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen uit hoofde van lid 6 van dit artikel. Volgens dit lid 6 ligt de meldingsplicht in een dergelijke situatie bij de andere in kennis gestelde intermediair of, bij gebreke daarvan, bij de relevante belastingplichtige.

24. Niettemin moet worden benadrukt dat artikel 8bis ter, lid 5, tweede alinea, van gewijzigde richtlijn 2011/16 bepaalt dat aan intermediairs slechts ontheffing krachtens de eerste alinea van dat lid 5 mag worden verleend voor zover zij optreden binnen de grenzen van de desbetreffende nationale wetten die hun beroep definiëren, hetgeen in voorkomend geval door de nationale rechters bij de toepassing van die wetten moet worden nagegaan. Bijgevolg dient alleen voor advocaten-intermediairs die daadwerkelijk binnen die grenzen optreden te worden onderzocht of artikel 8bis ter, lid 5, van deze richtlijn geldig is in het licht van de artikelen 7 en 47 van het Handvest.

25. In dit verband moet worden opgemerkt dat artikel 7 van het Handvest, dat aan eenieder het recht toekent op eerbiediging van zijn privéleven, zijn familie- en gezinsleven, zijn woning en zijn communicatie, overeenkomt met artikel 8, lid 1, van het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, ondertekend te Rome op 4 november 1950 (EVRM), en dat artikel 47, dat het recht op een doeltreffende voorziening in rechte en op een onpartijdig gerecht waarborgt, overeenkomt met artikel 6, lid 1, EVRM.

26. Overeenkomstig artikel 52, lid 3, van het Handvest - dat beoogt te zorgen voor de nodige samenhang tussen de in het Handvest vervatte rechten en de daarmee corresponderende rechten die zijn gegarandeerd door het EVRM, zonder dat dit de autonomie van het Unierecht aantast - moet het Hof bij zijn uitlegging van de door de artikelen 7 en 47 van het Handvest gewaarborgde rechten dan ook rekening houden met de daarmee corresponderende rechten die worden gewaarborgd door artikel 8, lid 1, en artikel 6, lid 1, EVRM, zoals uitgelegd door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM), als minimumbeschermingsniveau (zie in die zin arrest van 2 februari 2021, *Consob*, C-481/19, EU:C:2021:84, punten 36 en 37).

27. Wat de geldigheid van artikel 8bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 in het licht van artikel 7 van het Handvest betreft, volgt uit de rechtspraak van het EHRM dat artikel 8, lid 1, EVRM de vertrouwelijkheid van elke briefwisseling tussen particulieren beschermt en een versterkte bescherming toekent aan uitwisselingen van informatie tussen advocaten en hun cliënten (zie in die zin EHRM, arrest van 6 december 2012, *Michaud tegen Frankrijk*, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 117 en 118). Net als deze bepaling, waarvan de bescherming niet alleen betrekking heeft op activiteiten die verband houden met de verdediging, maar ook op juridisch advies, waarborgt artikel 7 van het Handvest noodzakelijkerwijs de geheimhouding van juridisch advies, zowel wat de inhoud als het bestaan ervan betreft. Zoals het EHRM heeft opgemerkt, mogen personen die een advocaat raadplegen namelijk redelijkerwijs verwachten dat hun communicatie privé en vertrouwelijk blijft [EHRM, arrest van 9 april 2019, *Altay tegen Turkije* (nr. 2), CE:ECHR:2019:0409JUD001123609, § 49]. Behalve in uitzonderlijke situaties moeten deze personen derhalve een gewettigd vertrouwen kunnen hebben in het feit dat hun advocaat zonder hun toestemming aan niemand zal bekendmaken dat zij hem raadplegen.

28. De specifieke bescherming die artikel 7 van het Handvest en artikel 8, lid 1, EVRM toekennen aan het beroepsgeheim van advocaten, die vooral tot uiting komt in de op hen rustende verplichtingen, wordt gerechtvaardigd door het feit dat advocaten een fundamentele taak hebben in een democratische samenleving, namelijk justitiabelen verdedigen (EHRM, arrest van 6 december 2012, *Michaud tegen Frankrijk*, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 118 en 119). Deze fundamentele taak omvat, ten eerste, het in alle lidstaten als belangrijk erkende vereiste dat elke justitiabele de mogelijkheid moet hebben in alle vrijheid een advocaat te raadplegen, wiens beroep het in wezen is, onafhankelijk juridisch advies te geven aan eenieder die het behoeft en, ten tweede, het daarmee verband houdende vereiste van loyaliteit van de advocaat jegens zijn cliënt (zie in die zin arrest van 18 mei 1982, *AM & S Europe/Commissie*, 155/79, EU:C:1982:157, punt 18).

29. De in artikel 8bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 neergelegde verplichting voor de advocaat-intermediair wanneer hij ontheven is van de in artikel 8bis ter, lid 1, bedoelde meldingsplicht wegens het beroepsgeheim waaraan hij op grond van het nationale recht gebonden is, om de andere intermediairs die niet zijn cliënt zijn onverwijd in kennis te stellen van hun meldingsverplichtingen uit hoofde van artikel 8bis ter, lid 6, heeft noodzakelijkerwijs tot gevolg dat die andere intermediairs op de hoogte worden gesteld van de identiteit van de kennisgevende advocaat-intermediair, van diens beoordeling dat de betrokken constructie moet worden gemeld en van het feit dat hij daarover is geraadpleegd.

30. In die omstandigheden en gelet op het feit dat die andere intermediairs niet noodzakelijkerwijs op de hoogte zijn van de identiteit van de advocaat-intermediair noch van het feit dat deze over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is geraadpleegd, vormt de in artikel 8bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 opgenomen kennisgevingsplicht een inmenging in het door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht op eerbiediging van de communicatie tussen advocaten en hun cliënten.

31. Bovendien moet worden opgemerkt dat deze kennisgevingsplicht indirect leidt tot een andere inmenging in datzelfde recht, doordat de aldus in kennis gestelde derden-intermediairs de belastingdienst op de hoogte brengen van de identiteit en de raadpleging van de advocaat-intermediair.

32. Uit artikel 8bis ter, leden 1, 9, 13 en 14, van gewijzigde richtlijn 2011/16 blijkt immers dat de identificatiegegevens van intermediairs behoren tot de inlichtingen die ter uitvoering van de meldingsplicht moeten worden verstrekt, aangezien deze identificatiegegevens worden uitgewisseld tussen de bevoegde autoriteiten van de lidstaten. In geval van kennisgeving als bedoeld in artikel 8bis ter, lid 5, van deze richtlijn, zullen de in kennis gestelde derden-intermediairs - die dus op de hoogte zijn van de identiteit van de advocaat-intermediair en van het feit dat deze is geraadpleegd over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, en die zelf niet gebonden zijn aan het beroepsgeheim - de in artikel 3, punt 1, van die richtlijn bedoelde bevoegde autoriteiten dan ook niet alleen moeten informeren over het bestaan van die constructie en de identiteit van de relevante belastingplichtige(n), maar ook over de identiteit en de raadpleging van de advocaat-intermediair.

33. Bijgevolg moet worden onderzocht of deze inmengingen in het door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht op eerbiediging van de communicatie tussen advocaten en hun cliënten kunnen worden gerechtvaardigd.

34. In dit verband moet eraan worden herinnerd dat de in artikel 7 van het Handvest verankerde rechten geen absolute gelding hebben, maar moeten worden beschouwd in relatie tot hun functie in de samenleving. Zoals blijkt uit artikel 52, lid 1, van het Handvest, staat het Handvest immers beperkingen op de uitoefening van die rechten toe, mits deze beperkingen bij wet worden gesteld, de wezenlijke inhoud van die rechten eerbiedigen en, met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel, noodzakelijk zijn en daadwerkelijk beantwoorden aan door de Europese Unie erkende doelstellingen van algemeen belang of aan de eisen van de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen (zie in die zin arrest van 6 oktober 2020, *Privacy International*, C-623/17, EU:C:2020:790, punten 63 en 64).

35. Wat in de eerste plaats het vereiste betreft dat elke beperking op de uitoefening van de grondrechten bij wet wordt gesteld, dit vereiste houdt in dat de rechtsgrond die de inmenging in die rechten toestaat, zelf de reikwijdte van de beperking op de uitoefening van het betrokken recht moet bepalen, met dien verstande, ten eerste, dat dit vereiste zich er niet tegen verzet dat de betrokken beperking in voldoende open bewoordingen is geformuleerd om te kunnen worden toegepast op verschillende gevallen en aangepast aan veranderende omstandigheden en, ten tweede, dat het Hof in voorkomend geval via uitlegging de concrete reikwijdte van de beperking kan verduidelijken aan de hand van de bewoordingen zelf van de betrokken Uniewetgeving alsook de algemene opzet en de doelstellingen van die wetgeving, zoals uitgelegd tegen de achtergrond van de door het Handvest gewaarborgde grondrechten (arrest van 21 juni 2022, *Ligue des droits humains*, C-817/19, EU:C:2022:491, punt 114 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36. Dienaangaande moet worden vastgesteld dat artikel 8bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 uitdrukkelijk voorziet in de verplichting voor de advocaat-intermediair die vanwege zijn beroepsgeheim ontheven is van de meldingsplicht, om de andere intermediairs in kennis te stellen van hun meldingsverplichtingen uit hoofde van lid 6 van dit artikel. Voorts is de inmenging in het door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht op eerbiediging van de communicatie tussen advocaten en hun cliënten, zoals in de punten 29 en 30 van het onderhavige arrest is vastgesteld, het rechtstreekse gevolg van een dergelijke kennisgeving door de advocaat aan een andere intermediair die niet zijn cliënt is, met name wanneer deze tot aan die kennisgeving de identiteit van die advocaat niet kende en niet op de hoogte was van het feit dat deze was geraadpleegd over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie.

37. Wat voorts de inmenging betreft die indirect uit die kennisgevingsplicht voortvloeit doordat de in kennis gestelde derden-intermediairs de belastingdienst op de hoogte brengen van de identiteit en de raadpleging van de advocaat-intermediair, deze is - zoals in de punten 31 en 32 van het onderhavige arrest is vastgesteld - te wijten aan de omvang van de informatieverplichtingen die voortvloeien uit artikel 8bis ter, leden 1, 9, 13 en 14, van gewijzigde richtlijn 2011/16.

38. In die omstandigheden moet worden geoordeeld dat aan het legaliteitsbeginsel is voldaan.

39. Wat in de tweede plaats de eerbiediging van de wezenlijke inhoud van het in artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht op eerbiediging van de communicatie tussen advocaten en hun cliënten betreft, moet worden opgemerkt dat ingevolge de bij artikel 8bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 ingevoerde kennisgevingsplicht de vertrouwelijkheid van de communicatie tussen de advocaat-intermediair en zijn cliënt slechts in beperkte mate ten aanzien van derden-intermediairs en de belastingdienst wordt opgeheven. In het bijzonder voorziet deze bepaling niet in de verplichting, laat staan de toelating, voor de advocaat-intermediair om zonder toestemming van zijn cliënt inlichtingen over de inhoud van die communicatie te delen met andere intermediairs en laatstgenoemden zijn dus niet in staat om dergelijke inlichtingen aan de belastingdienst te verstrekken.

40. In die omstandigheden kan niet worden geoordeeld dat de kennisgevingsplicht van artikel 8bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 afbreuk doet aan de wezenlijke inhoud van het in artikel 7 van het Handvest verankerde recht op eerbiediging van de communicatie tussen advocaten en hun cliënten.

41. In de derde plaats vereist de eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel dat de beperkingen die door met name handelingen van Unierecht kunnen worden gesteld aan in het Handvest neergelegde rechten en vrijheden niet buiten de grenzen treden van wat geschikt en noodzakelijk is voor de verwezenlijking van de rechtmatige doelstellingen die met de betrokken regeling worden nagestreefd of de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen, met dien verstande dat wanneer een keuze mogelijk is tussen meerdere geschikte maatregelen, de maatregel moet worden gekozen die het minst belastend is. Bovendien kan een doelstelling van algemeen belang niet worden nagestreefd zonder rekening te houden met het feit dat deze doelstelling moet worden verzoend met de door de maatregel aangetaste grondrechten, zulks via een evenwichtige afweging tussen de doelstelling van algemeen belang en de op het spel staande rechten, om ervoor te zorgen dat de door die maatregel berokkende nadelen niet onevenredig zijn aan de nagestreefde doelen. Bijgevolg moet de mogelijkheid om een beperking van de door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde rechten te rechtvaardigen, worden beoordeeld door de ernst te bepalen van de inmenging die een dergelijke beperking meebrengt en door na te gaan of het belang van de met die beperking nagestreefde doelstelling van algemeen belang in verhouding staat tot die ernst (arresten van 26 april 2022, *Polen/Parlement en Raad*, C-401/19, EU:C:2022:297, punt 65, en 22 november 2022, *Luxembourg Business Registers en Sovim*, C-37/20 en C-601/20, EU:C:2022:912, punt 64).

42. Bijgevolg moet allereerst worden nagegaan of de kennisgevingsplicht van artikel 8bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 beantwoordt aan een door de Unie erkende doelstelling van algemeen belang. Indien dit het geval is, moet vervolgens worden verzekerd, ten eerste, dat die plicht geschikt is om deze doelstelling te verwezenlijken, ten tweede, dat de mogelijkst uit deze kennisgevingsplicht resulterende inmenging in het grondrecht op eerbiediging van de communicatie tussen advocaten en hun cliënten beperkt blijft tot het strikt noodzakelijke, in die zin dat het doel niet redelijkerwijs even doeltreffend kan worden bereikt op een andere wijze die dit recht minder aantast en, ten derde, voor zover dat inderdaad het geval is, dat deze inmenging niet onevenredig is aan die doelstelling, wat met name een afweging impliceert van het belang van de doelstelling en de ernst van de inmenging (zie in die zin arrest van 22 november 2022, *Luxembourg Business Registers en Sovim*, C-37/20 en C-601/20, EU:C:2022:912, punt 66).

43. Zoals de advocaat-generaal in punt 88 van zijn conclusie heeft opgemerkt, past de wijziging van richtlijn 2011/16 bij richtlijn 2018/822 in het kader van een internationale fiscale samenwerking ter bestrijding van agressieve fiscale planning, die de vorm aanneemt van een uitwisseling van informatie tussen de lidstaten. Dienaangaande blijkt met name uit de overwegingen 2, 4, 8 en 9 van richtlijn 2018/822 dat de bij artikel 8bis ter van gewijzigde richtlijn 2011/16 vastgestelde meldings- en kennisgevingsverplichtingen beogen bij te dragen tot de vermindering van het risico van belastingontwijking en -ontduiking.

44. De bestrijding van agressieve fiscale planning en de vermindering van het risico van belastingontwijking en -ontduiking vormen door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang in de zin van artikel 52, lid 1, van het Handvest, op grond waarvan de uitoefening van de door artikel 7 ervan gewaarborgde rechten kan worden beperkt [zie in die zin arrest van 6 oktober 2020, *État luxembourgeois (Rechtsbescherming tegen een verzoek om inlichtingen in belastingzaken)*, C-245/19 en C-246/19, EU:C:2020:795, punt 87].

45. Met betrekking tot de vraag of de kennisgevingsplicht van artikel 8bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 geschikt en noodzakelijk is voor de verwezenlijking van die doelstellingen, betogen de Franse en de Letse regering in wezen dat een dergelijke kennisgeving de andere intermediairs met name ervan bewust kan maken dat zij aan de meldingsplicht moeten voldoen en zo kan worden voorkomen dat deze andere intermediairs niet op de hoogte zijn van het feit dat de verplichting tot melding van de grensoverschrijdende constructie aan hen wordt overgedragen op grond van artikel 8bis ter, lid 6, van gewijzigde richtlijn 2011/16. Volgens deze regering bestaat bij ontstentenis van een kennisgevingsplicht voor de advocaat-intermediair aldus het gevaar dat de grensoverschrijdende constructie helemaal niet wordt gemeld, hetgeen in strijd is met de doelstellingen van deze richtlijn.

46. Gesteld al dat de bij artikel 8bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 ingevoerde kennisgevingsplicht daadwerkelijk geschikt is om bij te dragen tot de bestrijding van agressieve fiscale planning en de vermindering van het risico van belastingontwijking en -ontduiking, moet worden vastgesteld dat zij echter niet kan worden geacht strikt noodzakelijk te zijn om deze doelstellingen te verwezenlijken en met name te verzekeren dat de inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies aan de bevoegde autoriteiten wordt verstrekt.

47. Ten eerste worden de meldingsverplichtingen van de intermediairs immers duidelijk omschreven in gewijzigde richtlijn 2011/16, met name in artikel 8bis ter, lid 1, ervan. Krachtens deze bepaling zijn alle intermediairs in beginsel verplicht om aan de bevoegde autoriteiten inlichtingen te verstrekken over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan zij kennis, bezit of controle hebben. Voorts bepaalt artikel 8bis ter, lid 9, eerste alinea, van deze richtlijn dat iedere lidstaat de noodzakelijke maatregelen neemt om te eisen dat, wanneer er meer dan één intermediair is, de verplichting tot verstrekking van inlichtingen ligt bij alle intermediairs die bij dezelfde meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie betrokken zijn. Geen enkele intermediair kan dus met succes aanvoeren dat hij niet op de hoogte was van de meldingsverplichtingen waaraan hij louter op grond van zijn hoedanigheid van intermediair rechtstreeks en individueel is onderworpen.

48. Wat ten tweede het argument van de Letse regering betreft dat de kennisgevingsplicht het risico vermindert dat de andere intermediairs erop vertrouwen dat de advocaat-intermediair de vereiste inlichtingen zal verstrekken aan de bevoegde autoriteiten en daarom zelf geen melding doet, moet om te beginnen worden vastgesteld dat, aangezien de raadpleging van een advocaat onder het beroepsgeheim valt, de andere intermediairs - zoals in punt 30 van het onderhavige arrest is opgemerkt - niet noodzakelijkerwijs op de hoogte zullen zijn van de identiteit van de advocaat-intermediair noch van het feit dat deze is geraadpleegd over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, waardoor in een dergelijk geval dat risico bij voorbaat is uitgesloten.

49. Voorts hoeft zelfs in het tegenovergestelde geval - waarin de andere intermediairs daarvan wel op de hoogte zijn - niet te worden gevreesd dat zij zonder enige verificatie erop vertrouwen dat de advocaat-intermediair de vereiste melding doet, aangezien artikel 8bis ter, lid 9, tweede alinea, van gewijzigde richtlijn 2011/16 bepaalt dat een intermediair alleen wordt ontheven van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen indien hij kan aantonen dat dezelfde inlichtingen reeds door een andere intermediair zijn verstrekt. Bovendien heeft gewijzigde richtlijn 2011/16, door in artikel 8bis ter, lid 5, uitdrukkelijk te bepalen dat het beroepsgeheim kan leiden tot ontheffing van de meldingsplicht, van de advocaat-intermediair een persoon gemaakt van wie de andere intermediairs *a priori* geen initiatief mogen verwachten waardoor zij van hun eigen meldingsverplichtingen worden bevrijd.

50. Ten derde moet in herinnering worden gebracht dat iedere intermediair die ontheven is van de meldingsplicht van artikel 8bis ter, lid 1, van gewijzigde richtlijn 2011/16 wegens het beroepsgeheim waaraan hij op grond van het nationale recht gebonden is, niettemin gehouden blijft zijn cliënt onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen uit hoofde van lid 6 van dit artikel.

51. Ten vierde blijkt de bekendmaking door de in kennis gestelde derden-intermediairs van de identiteit en de raadpleging van de advocaat-intermediair aan de belastingdienst evenmin strikt noodzakelijk te zijn voor de verwezenlijking van de doelstellingen van gewijzigde richtlijn 2011/16 om agressieve fiscale planning te bestrijden en belastingontwijking en -ontduiking te voorkomen.

52. Om te beginnen garanderen de meldingsplicht die rust op de andere intermediairs die niet zijn onderworpen aan het beroepsgeheim, en, bij gebreke van dergelijke intermediairs, de meldingsplicht die rust op de relevante belastingplichtige in beginsel dat de belastingdienst op de hoogte wordt gebracht van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies. Na deze informatie te hebben ontvangen, kan de belastingdienst tevens - indien nodig - de relevante belastingplichtige rechtstreeks verzoeken om aanvullende inlichtingen over de betrokken constructie, waarbij deze belastingplichtige zich tot zijn advocaat kan wenden om hem bij te staan, of kan deze dienst de belasting situatie van die belastingplichtige controleren.

53. Gelet op de ontheffing van de meldingsplicht krachtens artikel 8bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 stelt de bekendmaking aan de belastingdienst van de identiteit en de raadpleging van de advocaat-intermediair deze dienst voorts hoe dan ook niet in staat om inlichtingen van de advocaat-intermediair te eisen zonder toestemming van zijn cliënt.

54. Ter terechtzitting voor het Hof heeft de Commissie echter in wezen gesteld dat deze bekendmaking van de identiteit en de raadpleging van de advocaat-intermediair noodzakelijk is om de belastingdienst in staat te stellen te verifiëren of de advocaat-intermediair zich terecht beroept op het beroepsgeheim.

55. Dit argument kan niet worden aanvaard.

56. Het is juist dat, zoals in punt 24 van het onderhavige arrest is opgemerkt, artikel 8bis ter, lid 5, tweede alinea, van gewijzigde richtlijn 2011/16 preciseert dat aan advocaten-intermediairs slechts ontheffing krachtens de eerste alinea van dat lid 5 mag worden verleend voor zover zij optreden binnen de grenzen van de desbetreffende nationale wetten die hun beroep definiëren. Het doel van de in artikel 8bis ter van deze richtlijn opgenomen meldings- en kennisgevingsverplichtingen bestaat er echter niet in om te controleren of de advocaten-intermediairs binnen deze grenzen optreden, maar wel om mogelijk agressieve fiscale praktijken te bestrijden en het gevaar van belastingontwijking en -ontduiking te voorkomen door ervoor te zorgen dat de inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies aan de bevoegde autoriteiten worden verstrekt.

57. Zoals blijkt uit de punten 47 tot en met 53 van het onderhavige arrest, verzekert die richtlijn een dergelijke informatieverstrekking aan de belastingdienst, zonder dat het daartoe noodzakelijk is deze dienst op de hoogte te brengen van de identiteit en de raadpleging van de advocaat-intermediair.

58. In die omstandigheden kan op grond van de mogelijkheid dat advocaten-intermediairs zich ten onrechte beroepen op het beroepsgeheim om zich aan hun meldingsplicht te onttrekken, niet worden geoordeeld dat de kennisgevingsplicht van artikel 8bis ter, lid 5, van deze richtlijn en de daaruit voortvloeiende bekendmaking van de identiteit en de raadpleging van de advocaat-intermediair aan de belastingdienst strikt noodzakelijk zijn.

59. Uit het voorgaande volgt dat artikel 8bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 in strijd is met het door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht op eerbiediging van de communicatie tussen de advocaat en zijn cliënt, voor zover het in wezen bepaalt dat de aan het beroepsgeheim onderworpen advocaat-intermediair gehouden is om iedere andere intermediair die niet zijn cliënt is, in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen.

60. Wat de geldigheid van artikel 8bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 in het licht van artikel 47 van het Handvest betreft, moet eraan worden herinnerd dat het door laatstgenoemde bepaling gewaarborgde recht op een eerlijk proces verschillende elementen omvat, waartoe onder meer de rechten van de verdediging, het beginsel van processuele gelijkheid, het recht op toegang tot de rechter en het recht op een advocaat in zowel burgerlijke zaken als strafzaken behoren. De advocaat zou niet in staat zijn om zijn taken van advisering, verdediging en vertegenwoordiging van zijn cliënt naar behoren te verrichten - en deze cliënt zou derhalve de hem bij artikel 47 van het Handvest verleende rechten niet genieten - indien hij in het kader van een rechtsgeding of de voorbereiding daarvan verplicht was met de overheidsinstanties samen te werken door hun informatie te verstrekken die hij heeft verkregen tijdens de juridische advisering in verband met dat geding (zie in die zin arrest van 26 juni 2007, *Orde van Franstalige en Duitstalige balies e.a.*, C-305/05, EU:C:2007:383, punten 31 en 32).

61. Uit deze overwegingen volgt dat de vereisten die voortvloeien uit het recht op een eerlijk proces, per definitie impliceren dat er een band is met een rechtsgeding (zie in die zin arrest van 26 juni 2007, *Orde van Franstalige en Duitstalige balies e.a.*, C-305/05, EU:C:2007:383, punt 35).

62. Vastgesteld moet worden dat een dergelijke band *in casu* niet is aangetoond.

63. Uit artikel 8bis ter, leden 1 en 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16, en met name uit de in deze bepalingen gestelde termijnen, volgt immers dat de kennisgevingsplicht in een vroeg stadium ontstaat, uiterlijk wanneer de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie juist is afgerond en gereed is voor implementatie, en dus buiten het kader van een rechtsgeding of de voorbereiding daarvan.

64. Zoals de advocaat-generaal in punt 41 van zijn conclusie in wezen heeft opgemerkt, treedt de advocaat-intermediair in dit vroege stadium niet op als verdediger van zijn cliënt in een geschil en de enkele omstandigheid dat de adviezen van de advocaat of de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie waarvoor hij is geraadpleegd, aanleiding kunnen geven tot een geschil in een later stadium, betekent niet dat de advocaat is opgetreden in het kader of ten behoeve van de verdediging van zijn cliënt.

65. In deze omstandigheden moet worden geoordeeld dat de kennisgevingsplicht, die voor de aan het beroepsgeheim onderworpen advocaat-intermediair in de plaats komt van de meldingsplicht van artikel 8bis ter, lid 1, van gewijzigde richtlijn 2011/16, geen inmenging inhoudt in het recht op een eerlijk proces, dat wordt gewaarborgd door artikel 47 van het Handvest.

66. Gelet op een en ander moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat artikel 8bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 ongeldig is in het licht van artikel 7 van het Handvest, voor zover de toepassing ervan door de lidstaten tot gevolg heeft dat een advocaat die optreedt als intermediair in de zin van artikel 3, punt 21, van deze richtlijn, wanneer hij ontheven is van de meldingsplicht als bedoeld in artikel 8bis ter, lid 1, van die richtlijn wegens het beroepsgeheim waaraan hij gebonden is, verplicht is om iedere andere intermediair die niet zijn cliënt is onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen uit hoofde van dat artikel 8bis ter, lid 6'.

B.13.1. Uit dat arrest blijkt dat artikel 8bis ter, lid 5, van de richtlijn 2011/16/EU, ingevoerd door de richtlijn (EU) 2018/822, artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie schendt, voor zover de toepassing ervan door de lidstaten tot gevolg heeft dat een advocaat die optreedt als intermediair in de zin van artikel 3, punt 21, van de richtlijn 2011/16/EU, wanneer hij ontheven is van de meldingsplicht zoals bedoeld in artikel 8bis ter, lid 1, van die richtlijn wegens het beroepsgeheim waaraan hij gebonden is, verplicht is om iedere andere intermediair die niet zijn cliënt is onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen uit hoofde van dat artikel 8bis ter, lid 6.

Daaruit volgt dat het tweede onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7429 gegrond is in zoverre het is gericht tegen de verplichting die op grond van artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1°, van het decreet van 21 juni 2013 op de advocaat-intermediair rust, om de andere intermediairs die niet zijn cliënt zijn, onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen ».

B.15.2. Om redenen die identiek zijn aan die welke vervat zijn in het voormelde arrest nr. 111/2023, is het zevende middel in de zaak nr. 7480 gegrond in de mate waarin het gericht is tegen de verplichting die op grond van artikel 64*quinquies*/2, § 5, eerste lid, van het decreet van 6 mei 1999, op de advocaat-intermediair rust, om de andere intermediairs die niet zijn cliënt zijn, onverwijld in kennis te stellen van hun meldingsverplichtingen.

B.15.3. Artikel 64*quinquies*/2, § 5, eerste lid, van het decreet van 6 mei 1999, zoals het werd ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020, dient te worden vernietigd, in zoverre het een advocaat die optreedt als intermediair verplicht om een andere intermediair die niet zijn cliënt is, te informeren.

Wat betreft het tweede middel in de zaak nr. 7498

B.16. Het tweede middel in de zaak nr. 7498 is afgeleid uit de schending, door het decreet van 1 oktober 2020, van de artikelen 10, 11 en 22 van de Grondwet, van de artikelen 7, 8, 20 en 21 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, van de artikelen 1 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en van artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, in samenhang gelezen met de artikelen 6 en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met de artikelen 47, 48, 49, 51 en 52 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, met de algemene rechtsbeginselen inzake de rechten van de verdediging en met artikel 6, lid 2, van het VEU.

Het eerste onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7498 is afgeleid uit dezelfde grieven als, enerzijds, degene die werd onderzocht in B.15.1 tot B.15.3 en, anderzijds, degene die werd onderzocht in B.7.1 tot B.7.3.

Het tweede onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7498 is afgeleid uit dezelfde grief als degene die werd onderzocht in B.12.1 tot B.14.3.

Het derde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7498 is gericht tegen het ontbreken van afzonderlijke regels voor de advocaten. Het onderzoek van dat onderdeel kan niet tot de vaststelling van een ruimere schending leiden dan datgene wat is vermeld in B.14.3 en B.15.2.

Wat betreft het tweede middel in de zaak nr. 7537

B.17. De verzoekende partij in de zaak nr. 7537 leidt een tweede middel af uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen van artikel 5 van het VEU en met artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. Zij klaagt aan dat het decreet van 1 oktober 2020 gebaseerd is op een richtlijn die de fundamentele beginselen van het recht van de Europese Unie schendt. Het middel sluit aan bij het tweede en derde middel in de zaak nr. 7480. Zoals is geoordeeld in B.6.4 en B.7.3 ten aanzien van die middelen, dient ook de uitspraak over het tweede middel in de zaak nr. 7537 te worden aangehouden in afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op de eerste en vijfde prejudiciële vraag gesteld bij het arrest nr. 103/2022.

Wat betreft het derde en het vierde middel in de zaak nr. 7537

B.18.1. Het derde middel in de zaak nr. 7537 is afgeleid uit de schending, door het decreet van 1 oktober 2020, van de artikelen 10, 11 en 22 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met de artikelen 7 en 8 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. Volgens de verzoekende partij in de zaak nr. 7537 doen de bestreden bepalingen een verschil in behandeling ontstaan ten aanzien van het beroepsgeheim, naargelang de intermediairs advies geven over de bestaande rechtstoestand van de cliënt of over de toekomstige rechtstoestand van de cliënt of over niet-juridische elementen van de toestand van de cliënt.

Het vierde middel in de zaak nr. 7537 is afgeleid uit de schending, door het decreet van 1 oktober 2020, van de artikelen 10, 11 en 22 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. De verzoekende partij in de zaak nr. 7537 voert aan dat de bestreden bepalingen, zonder dat een redelijke verantwoording bestaat, een verschil in behandeling doen ontstaan onder de intermediairs, naargelang zij al dan niet samenwerken met andere intermediairs.

B.18.2. Het Hof onderzoekt de middelen gezamenlijk.

B.19. Ten aanzien van de initiële individuele melding betreffende een marktklare constructie dient te worden vastgesteld dat, zoals in B.13.2 is vermeld, de inlichtingen die bij die melding moeten worden meegedeeld, niet zijn gedekt door het beroepsgeheim.

B.20. Ten aanzien van de periodieke meldingsplicht betreffende een marktklare constructie dient te worden vastgesteld dat, zoals in B.14.1 is vermeld, het niet uitgesloten is dat die meldingsplicht betrekking heeft op activiteiten die vallen onder het beroepsgeheim.

Om de in B.14.2 en B.14.3 vermelde redenen heeft het Hof geoordeeld dat het niet redelijk verantwoord is dat de advocaten zich niet kunnen beroepen op het beroepsgeheim ten aanzien van de periodieke meldingsplicht inzake marktklare constructies.

Hoewel het juist is dat het beroepsgeheim van de advocaat, in zoverre het een fundamenteel bestanddeel is van het recht op een eerlijk proces, zich onderscheidt van dat van de andere houders van het beroepsgeheim, en hoewel het juist is dat de advocaten zijn onderworpen aan een bijzonder statuut en een specifieke opdracht vervullen in het kader van de rechtsbedeling, dient te worden vastgesteld dat, te dezen, de in B.14.2 en B.14.3 vermelde redenen eveneens gelden ten aanzien van de andere intermediairs die zijn gehouden tot het beroepsgeheim.

De in B.14.3 vastgestelde ongrondwettigheid heeft bijgevolg betrekking op alle intermediairs die zijn gehouden tot het beroepsgeheim.

Artikel 64*quinquies*/2, § 5, derde lid, van het decreet van 6 mei 1999, ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020, dient te worden vernietigd in zoverre het erin voorziet dat de intermediair die is gehouden tot het strafrechtelijk gesanctioneerde beroepsgeheim zich niet kan beroepen op het beroepsgeheim ten aanzien van de periodieke meldingsplicht inzake marktklare constructies in de zin van artikel 64*quinquies*/2, § 2, van het decreet van 6 mei 1999.

B.21.1. Ten aanzien van de verplichting, voor elke intermediair die zich beroept op het beroepsgeheim, om de andere intermediairs die niet zijn cliënt zijn, in kennis te stellen van hun meldingsplicht, heeft het Hof, bij zijn arrest nr. 103/2022, geoordeeld dat dit middel niet kon worden beantwoord vooraleer aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag wordt gesteld :

« Schendt artikel 1, punt 2), van de voormelde richtlijn (EU) 2018/822 het recht op eerbiediging van het privéleven zoals gewaarborgd bij artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en bij artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van mens, in zoverre het nieuwe artikel 8*bis ter*, lid 5, dat het heeft ingevoegd in de voormelde richtlijn 2011/16/EU, erin voorziet dat, indien een lidstaat de noodzakelijke maatregelen neemt om intermediairs het recht op ontheffing van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verlenen wanneer de meldingsplicht een inbreuk zou vormen op het wettelijke verschoningsrecht conform het nationale recht van die lidstaat, die lidstaat ertoe gehouden is de intermediairs te

verplichten iedere andere intermediair of, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen, in zoverre die verplichting tot gevolg heeft dat een intermediair die krachtens het recht van die lidstaat is onderworpen aan het strafrechtelijk gesanctioneerde beroepsgeheim verplicht wordt de inlichtingen die hij verneemt tijdens de uitoefening van zijn beroep, te delen met een andere intermediair die niet zijn cliënt is? ».

B.21.2. De voormelde vraag rijst eveneens in het kader van de thans onderzochte middelen. In afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op de vierde prejudiciële vraag die is gesteld bij het arrest nr. 103/2022, dient de uitspraak over de in B.18.1 vermelde middelen te worden aangehouden in zoverre zij betrekking hebben op de verplichting, voor de intermediair die zich beroept op een strafrechtelijk gesanctioneerd beroepsgeheim, anders dan dat van de advocaat, om de andere intermediairs die niet zijn cliënt zijn, in kennis te stellen van hun meldingsplicht.

Om die redenen,

het Hof

- vernietigt artikel 8, tweede lid, van het decreet van het Waalse Gewest van 1 oktober 2020 « houdende wijziging van het decreet van 6 mei 1999 betreffende de vestiging, de invordering en de geschillen inzake de Waalse gewestelijke belastingen, met het oog op de omzetting van Richtlijn 2018/822/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies »;

- vernietigt artikel 64quinquies/2, § 11, van het decreet van het Waalse Gewest van 6 mei 1999 « betreffende de vestiging, de invordering en de geschillen inzake de Waalse gewestelijke belastingen », zoals ingevoegd bij artikel 5 van hetzelfde decreet van 1 oktober 2020;

- vernietigt artikel 64quinquies/2, § 5, eerste lid, van hetzelfde decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van hetzelfde decreet van 1 oktober 2020, in zoverre het een advocaat die optreedt als intermediair verplicht om een andere intermediair die niet zijn cliënt is, te informeren;

- vernietigt artikel 64quinquies/2, § 5, derde lid, van hetzelfde decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van hetzelfde decreet van 1 oktober 2020, in zoverre het bepaalt dat een intermediair die is gehouden aan een strafrechtelijk gesanctioneerd beroepsgeheim, zich niet kan beroepen op dat beroepsgeheim ten aanzien van de verplichting tot periodieke melding van marktklare constructies in de zin van artikel 64quinquies/2, § 2, van hetzelfde decreet van 6 mei 1999;

- houdt de uitspraak aan over de grieven die zijn vermeld in B.6.1, B.7.1, B.8.1, B.9.1, B.17 en B.18.1, in afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie van de Europese Unie op de prejudiciële vragen die zijn gesteld bij het arrest nr. 103/2022 van 15 september 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103).

Aldus gewezen in het Frans, het Nederlands en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 11 januari 2024.

De griffier,
N. Dupont

De voorzitter,
P. Nihoul

VERFASSUNGSGERICHTSHOF

[C – 2024/000770]

Auszug aus dem Entscheid Nr. 2/2024 vom 11. Januar 2024

Geschäftsverzeichnisnummern 7480, 7498 und 7537

In Sachen: Klagen auf Nichtigerklärung des Dekrets der Wallonischen Region vom 1. Oktober 2020 « zur Abänderung des Dekrets vom 6. Mai 1999 über die Festsetzung, die Beitreibung und die Streitsachen bezüglich der wallonischen regionalen Abgaben zwecks der Umsetzung der Richtlinie 2018/822/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen », erhoben von der faktischen Vereinigung « Belgian Association of Tax Lawyers » und anderen, von der Kammer der französischsprachigen und deutschsprachigen Rechtsanwaltschaften und vom Institut der Steuerberater und Buchprüfer.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten P. Nihoul und L. Lavrysen, und den Richtern T. Giet, J. Moerman, M. Pâques, Y. Kherbache, D. Pieters, E. Bribosia, W. Verrijdt und K. Jadin, unter Assistenz des Kanzlers N. Dupont, unter dem Vorsitz des Präsidenten P. Nihoul,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. Gegenstand der Klagen und Verfahren

a. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 11. Dezember 2020 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 15. Dezember 2020 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf völlige oder teilweise Nichtigerklärung des Dekrets der Wallonischen Region vom 1. Oktober 2020 « zur Abänderung des Dekrets vom 6. Mai 1999 über die Festsetzung, die Beitreibung und die Streitsachen bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen » (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 20. Oktober 2020): die faktische Vereinigung « Belgian Association of Tax Lawyers », Paul Verhaeghe und Gerd Goyvaerts, unterstützt und vertreten durch RA P. Malherbe, in Brüssel zugelassen.

Mit derselben Klageschrift beantragten die klagenden Parteien ebenfalls die teilweise einstweilige Aufhebung desselben Dekrets. In seinem Entscheid Nr. 45/2021 vom 11. März 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.045), veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 16. März 2021, zweite Ausgabe, hat der Gerichtshof dieses Dekret teilweise einstweilig aufgehoben.

b. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 19. Januar 2021 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 20. Januar 2021 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob die Kammer der französischsprachigen und deutschsprachigen Rechtsanwaltschaften, unterstützt und vertreten durch RAin S. Scarnà, in Brüssel zugelassen, Klage auf Nichtigerklärung desselben Dekrets.

Mit derselben Klageschrift beantragte die klagende Partei ebenfalls die einstweilige Aufhebung desselben Gesetzes. In seinem Entscheid Nr. 94/2021 vom 17. Juni 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.094), veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 31. Januar 2022, hat der Gerichtshof die Klage auf einstweilige Aufhebung zurückgewiesen.

c. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 17. März 2021 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 19. März 2021 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob das Institut der Steuerberater und Buchprüfer, unterstützt und vertreten durch RA F. Judo und RAin L. Proost, in Brüssel zugelassen, Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 3 und 5 desselben Dekrets.

Diese unter den Nummern 7480, 7498 und 7537 ins Geschäftsverzeichnis des Gerichtshofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

(...)

II. *Rechtliche Würdigung*

(...)

In Bezug auf die angefochtenen Bestimmungen

B.1.1. Die klagenden Parteien beantragen die Nichtigerklärung des Dekrets der Wallonischen Region vom 1. Oktober 2020 « zur Abänderung des Dekrets vom 6. Mai 1999 über die Festsetzung, die Beitreibung und die Streitsachen bezüglich der wallonischen regionalen Abgaben zwecks der Umsetzung der Richtlinie 2018/822/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen » (nachstehend: Dekret vom 1. Oktober 2020).

Dieses Dekret setzt die Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 « zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen » (nachstehend: Richtlinie (EU) 2018/822) um.

Die Richtlinie (EU) 2018/822/EG ändert die Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 « über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG » (nachstehend: Richtlinie 2011/16/EU) ab.

Der Gegenstand der Richtlinie 2011/16/EU besteht darin, « die Regeln und Verfahren [festzulegen], nach denen die Mitgliedstaaten untereinander im Hinblick auf den Austausch von Informationen zusammenarbeiten, die für die Anwendung und Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts der Mitgliedstaaten über die [dem Anwendungsbereich der Richtlinie unterliegenden] Steuern voraussichtlich erheblich sind » (Artikel 1 Absatz 1 der Richtlinie 2011/16/EU).

Aus dem Erwägungsgrund 2 der Richtlinie (EU) 2018/822 ergibt sich, dass diese sich im Rahmen der Bemühungen der Europäischen Union bewegt, Steuertransparenz auf Unionsebene zu berücksichtigen:

« Für die Mitgliedstaaten wird es immer schwieriger, ihre nationalen Steuerbemessungsgrundlagen gegen Aushöhlung zu schützen, da die Steuerplanungsstrukturen immer ausgefeilter werden und sich häufig die höhere Mobilität von Kapital und Personen im Binnenmarkt zunutze machen. Derartige Strukturen umfassen häufig Gestaltungen, die für mehrere Hoheitsgebiete gemeinsam entwickelt werden und durch die steuerpflichtige Gewinne in Staaten mit vorteilhafteren Steuersystemen verlagert werden oder die eine Verringerung der Gesamtsteuerbelastung der Steuerpflichtigen bewirken. Infolgedessen kommt es häufig zu einem beträchtlichen Rückgang der Steuereinnahmen in den Mitgliedstaaten, was diese wiederum daran hindert, eine wachstumsfreundliche Steuerpolitik zu verfolgen. Es ist daher von entscheidender Bedeutung, dass die Steuerbehörden der Mitgliedstaaten umfassende und relevante Informationen über potenziell aggressive Steuergestaltungen erhalten. Diese Informationen würden die Behörden in die Lage versetzen, zeitnah gegen schädliche Steuerpraktiken vorzugehen und Schlupflöcher durch den Erlass von Rechtsvorschriften oder durch die Durchführung geeigneter Risikoabschätzungen sowie durch Steuerprüfungen zu schließen. [...] ».

Konkret müssen die Mitgliedstaaten eine zuständige Behörde benennen, die für den Austausch von Informationen über « potenziell aggressive » grenzüberschreitende Steuergestaltungen zwischen den Mitgliedstaaten verantwortlich ist. Damit die zuständigen Behörden über diese Informationen verfügen können, führt die Richtlinie eine Meldepflicht für solche Gestaltungen ein.

B.1.2. Die Meldepflicht trifft in erster Linie die sogenannten Intermediäre, die normalerweise an der Umsetzung solcher Gestaltungen beteiligt sind. Wenn jedoch solche Intermediäre fehlen oder sie sich auf eine gesetzliche Verschwiegenheitspflicht berufen können, trifft die Meldepflicht den Steuerpflichtigen:

« (6) Die Meldung potenziell aggressiver grenzüberschreitender Steuerplanungsgestaltungen kann die Bemühungen zur Schaffung einer gerechten Besteuerung im Binnenmarkt nachhaltig unterstützen. Hier würde die Verpflichtung der Intermediäre, die Steuerbehörden über bestimmte grenzüberschreitende Gestaltungen zu informieren, die möglicherweise für aggressive Steuerplanung genutzt werden könnten, einen Schritt in die richtige Richtung darstellen. [...] »

[...]

(8) Um das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts zu gewährleisten und Schlupflöcher in den vorgeschlagenen Rahmenvorschriften zu vermeiden, sollten alle Akteure, die normalerweise an der Konzeption, Vermarktung, Organisation oder Verwaltung der Umsetzung einer meldepflichtigen grenzüberschreitenden Transaktion oder einer Reihe solcher Transaktionen beteiligt sind, sowie alle, die Unterstützung oder Beratung leisten, zur Meldung verpflichtet sein. Es darf auch nicht außer Acht gelassen werden, dass in bestimmten Fällen die Meldepflicht eines Intermediärs aufgrund einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht nicht durchsetzbar ist oder gar kein Intermediär vorhanden ist, weil beispielsweise der Steuerpflichtige eine Steuerplanungsgestaltung selbst konzipiert und umsetzt. Es wäre äußerst wichtig, dass die Steuerbehörden in solchen Fällen weiterhin die Möglichkeit haben, Informationen über Steuergestaltungen zu erhalten, die potenziell mit aggressiver Steuerplanung verbunden sind. Hierfür müsste die Meldepflicht auf den Steuerpflichtigen verlagert werden, der in diesen Fällen von der Gestaltung profitiert » (Erwägungsgründe 6-8).

B.1.3. Zur Umsetzung dieser Meldepflicht in der Wallonischen Region führt das Dekret vom 1. Oktober 2020 einige Abänderungen am Dekret der Wallonischen Region vom 6. Mai 1999 « über die Festsetzung, die Beitreibung und die Streitsachen bezüglich der wallonischen regionalen Abgaben » (nachstehend: Dekret vom 6. Mai 1999) durch.

Durch Artikel 3 des Dekrets vom 1. Oktober 2020 werden in Artikel 64*bis* des Dekrets vom 6. Mai 1999 mehrere Definitionen eingeführt:

« 19° 'grenzüberschreitende Gestaltungen': eine Gestaltung, die entweder mehr als einen Mitgliedstaat oder einen Mitgliedstaat und ein Drittland betrifft, wobei mindestens eine der folgenden Bedingungen erfüllt ist:

- a) nicht alle an der Gestaltung Beteiligten sind im selben Hoheitsgebiet steuerlich ansässig;
- b) einer oder mehrere der an der Gestaltung Beteiligten ist/sind gleichzeitig in mehreren Hoheitsgebieten steuerlich ansässig;
- c) einer oder mehrere der an der Gestaltung Beteiligten übt/üben in einem anderen Hoheitsgebiet über eine dort gelegene Betriebsstätte eine Geschäftstätigkeit aus, und die Gestaltung stellt teilweise oder ganz die durch die Betriebsstätte ausgeübte Geschäftstätigkeit dar;
- d) einer oder mehrere der an der Gestaltung Beteiligten übt/üben in einem anderen Hoheitsgebiet eine Tätigkeit aus, ohne dort steuerlich ansässig zu sein oder eine Betriebsstätte zu begründen;
- e) eine solche Gestaltung hat möglicherweise Auswirkungen auf den automatischen Informationsaustausch oder die Identifizierung der wirtschaftlichen Eigentümer.

Für die Zwecke der Ziffern 19 bis 26 von § 2 und des Artikels 64*quinquies*/2 kann es sich bei einer Gestaltung auch um eine Reihe von Gestaltungen handeln. Eine Gestaltung kann mehr als einen Schritt oder Teil umfassen;

20° 'meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung': jede grenzüberschreitende Gestaltung, die mindestens eines der Kennzeichen aufweist;

21° ' Kennzeichen ': ein Merkmal oder eine Eigenschaft einer grenzüberschreitenden Gestaltung gemäß

Paragraf 2, das bzw. die auf ein potenzielles Risiko der Steuervermeidung hindeutet;

22° ' Intermediär ': jede Person, die eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung konzipiert, vermarktet, organisiert oder zur Umsetzung bereitstellt oder die die Umsetzung einer solchen Gestaltung verwaltet.

Dieser Ausdruck bezeichnet auch jede Person, die - unter Berücksichtigung der relevanten Fakten und Umstände und auf der Grundlage der verfügbaren Informationen sowie des einschlägigen Fachwissens und Verständnisses, die für die Erbringung solcher Dienstleistungen erforderlich sind, - weiß oder vernünftigerweise wissen müsste, dass sie unmittelbar oder über andere Personen Hilfe, Unterstützung oder Beratung im Hinblick auf Konzeption, Vermarktung, Organisation, Bereitstellung zur Umsetzung oder Verwaltung der Umsetzung einer meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung geleistet hat. Jede Person hat das Recht, Beweise zu erbringen, wonach sie nicht wusste oder vernünftigerweise nicht wissen konnte, dass sie an einer meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung beteiligt war. Die betreffende Person kann zu diesem Zweck alle relevanten Fakten und Umstände sowie verfügbaren Informationen und ihr einschlägiges Fachwissen und Verständnis geltend machen.

Damit eine Person als Intermediär fungieren kann, muss sie mindestens eine der folgenden zusätzlichen Bedingungen erfüllen:

a) sie ist in einem Mitgliedstaat steuerlich ansässig;

b) sie hat eine Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat, durch die die Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Gestaltung erbracht werden;

c) sie ist nach dem Recht eines Mitgliedstaats eingetragen oder unterliegt dem Recht eines Mitgliedstaats;

d) sie ist in einem Mitgliedstaat Mitglied in einer Organisation für juristische, steuerliche oder beratende Dienstleistungen;

23° ' relevanter Steuerpflichtiger ': jede Person, der eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung zur Umsetzung bereitgestellt wird oder die bereit ist, eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung umzusetzen, oder die den ersten Schritt einer solchen Gestaltung umgesetzt hat;

[...]

25° ' marktfähige Gestaltung ': eine grenzüberschreitende Gestaltung, die konzipiert wird, vermarktet wird, umsetzungsbereit ist oder zur Umsetzung bereitgestellt wird, ohne dass sie individuell angepasst werden muss;

26° ' maßgeschneiderte Gestaltung ': jede grenzüberschreitende Gestaltung, bei der es sich nicht um eine marktfähige Gestaltung handelt ».

B.1.4. Durch Artikel 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020 wird Artikel 64*quinquies*/2 in das Dekret vom 6. Mai 1999 eingefügt. Diese Bestimmung regelt die obligatorische Bereitstellung von Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen durch Intermediäre oder die relevanten Steuerpflichtigen sowie den automatischen Austausch dieser Informationen durch die zuständige Behörde. Der neue Artikel 64*quinquies*/2 §§ 1 und 2 des Dekrets vom 6. Mai 1999 bestimmt:

« § 1. Die Intermediäre übermitteln der zuständigen belgischen Behörde die ihnen bekannten, in ihrem Besitz oder unter ihrer Kontrolle befindlichen Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, und zwar innerhalb von 30 Tagen beginnend:

1° an dem Tag, nach dem die meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung zur Umsetzung bereitgestellt wird;

2° an dem Tag, nach dem die meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung umsetzungsbereit ist;

3° wenn der erste Schritt der Umsetzung der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung gemacht wurde, je nachdem, was früher eintritt.

Ungeachtet des Absatzes 1 sind auch die in Artikel 64*bis* § 1 Absatz 4 Ziffer 22 Absatz 2 genannten Intermediäre zur Vorlage der Informationen innerhalb von 30 Tagen, beginnend an dem Tag, nach dem sie unmittelbar oder über andere Personen Hilfe, Unterstützung oder Beratung geleistet haben, verpflichtet.

§ 2. Im Falle von marktfähigen Gestaltungen ergreifen die Mitgliedstaaten die erforderlichen Maßnahmen, um sicherzustellen, dass der Intermediär alle drei Monate einen regelmäßigen Bericht mit einer Aktualisierung vorlegt, der neue meldepflichtige Informationen gemäß Paragraf 14 Ziffern 1, 4, 7 und 8 enthält, die seit der Vorlage des letzten Berichts verfügbar geworden sind ».

Artikel 64*quinquies*/2 § 3 bestimmt, welche Behörde informiert werden muss, wenn mehrere Behörden in Betracht kommen. Artikel 64*quinquies*/2 § 4 regelt die Meldepflicht, wenn mehrere Intermediäre an derselben Gestaltung beteiligt sind:

« Besteht gemäß Paragraf 3 eine Verpflichtung zur Mehrfachmeldung, ist der Intermediär von der Vorlage der Informationen befreit, wenn er nachweisen kann, dass dieselben Informationen bereits in einem anderen Mitgliedstaat vorgelegt wurden ».

B.1.5. Artikel 64*quinquies*/2 § 5 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020, bestimmt die Weise, wie sich die Meldepflicht zum Berufsgeheimnis verhält, dem bestimmte Intermediäre unterliegen. Ein dem Berufsgeheimnis unterliegender Intermediär ist nach dieser Bestimmung von der Meldepflicht nur befreit, wenn er einen anderen Intermediär oder, falls ein solcher fehlt, den Steuerpflichtigen von den Meldepflichtigen kraft Artikel 64*quinquies*/2 § 6 in Kenntnis setzt. Nach Artikel 64*quinquies*/2 § 5 Absatz 3 ist die Berufung auf ein Berufsgeheimnis ausgeschlossen, wenn sich die Meldepflicht auf marktfähige Gestaltungen bezieht. Artikel 64*quinquies*/2 § 5 des Dekrets vom 6. Mai 1999 bestimmt:

« Den Intermediären wird das Recht auf Befreiung von der Pflicht gewährt, Informationen über eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung vorzulegen, wenn mit der Meldepflicht gegen eine gesetzliche, strafrechtlich geahndete Verschwiegenheitspflicht verstoßen würde. In solchen Fällen unterrichten die Intermediäre unverzüglich andere Intermediäre oder, falls es keine solchen gibt, den relevanten Steuerpflichtigen unverzüglich über ihre Meldepflichten gemäß Paragraf 6.

Intermediäre können die in Absatz 1 genannte Befreiung nur insoweit in Anspruch nehmen, als sie ihre Tätigkeit im Rahmen der für ihren Beruf relevanten nationalen Rechtsvorschriften ausüben, und dies nur ab dem Zeitpunkt, an dem sie die Meldepflicht nach Absatz 1 erfüllt haben.

Es kann keine Verschwiegenheitspflicht im Sinne des vorliegenden Paragrafen geltend gemacht werden in Bezug auf die Meldepflicht für marktfähige Gestaltungen, die gemäß Paragraf 2 eine periodische Berichterstattung veranlassen ».

B.1.6. Wenn kein Intermediär vorhanden ist oder der Intermediär den relevanten Steuerpflichtigen oder einen anderen Intermediär über die Anwendung einer Befreiung nach Artikel 64^{quinquies}/2 § 5 in Kenntnis setzt, trifft die Verpflichtung, Informationen über eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung bereitzustellen, den anderen Intermediär, der in Kenntnis gesetzt wurde, oder, bei Fehlen eines solchen, den relevanten Steuerpflichtigen (Artikel 64^{quinquies}/2 § 7 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020).

B.1.7. Der automatische Austausch der Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen seitens der zuständigen Behörde wird in Artikel 64^{quinquies}/2 §§ 13 bis 16 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020, geregelt:

« § 13. Die zuständige belgische Behörde übermittelt die in Paragraf 14 aufgeführten Informationen über die grenzüberschreitenden Gestaltungen, über welche sie von dem Intermediär und dem relevanten Steuerpflichtigen gemäß den Paragrafen 1 bis 12 unterrichtet wurde, den zuständigen Behörden aller anderen Mitgliedstaaten im Wege eines automatischen Austauschs gemäß den praktischen Regelungen nach Artikel 64^{octies} § 8.

§ 14. Die von der zuständigen belgischen Behörde gemäß Paragraf 13 zu übermittelnden Informationen umfassen soweit anwendbar Folgendes:

1° die Angaben zu den Intermediären und relevanten Steuerpflichtigen, einschließlich des Namens, des Geburtsdatums und -orts (bei natürlichen Personen), der Steueransässigkeit und der Steueridentifikationsnummer sowie gegebenenfalls der Personen, die als verbundene Unternehmen des relevanten Steuerpflichtigen gelten;

2° Einzelheiten zu den in Anhang IV der Richtlinie aufgeführten Kennzeichen, die bewirken, dass die grenzüberschreitende Gestaltung meldepflichtig ist;

3° eine Zusammenfassung des Inhalts der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung, soweit vorhanden, einschließlich eines Verweises auf die Bezeichnung, unter der es allgemein bekannt ist, und einer abstrakt gehaltenen Beschreibung der relevanten Geschäftstätigkeiten oder Gestaltungen, die nicht zur Preisgabe eines Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnisses oder eines Geschäftsverfahrens oder von Informationen führt, deren Preisgabe die öffentliche Ordnung verletzen würde;

4° das Datum, an dem der erste Schritt der Umsetzung der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung gemacht wurde oder gemacht werden wird;

5° Einzelheiten zu den nationalen Vorschriften, die die Grundlage der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung bilden;

6° den Wert der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung;

7° die Angabe des Mitgliedstaats des/der relevanten Steuerpflichtigen und aller anderen Mitgliedstaaten, die wahrscheinlich von der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung betroffen sind;

8° Angaben zu allen anderen Personen in einem Mitgliedstaat, die wahrscheinlich von der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung betroffen sind, einschließlich Angaben darüber, zu welchen Mitgliedstaaten sie in Beziehung stehen.

§ 15. Die Tatsache, dass eine Steuerverwaltung nicht auf eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung reagiert, impliziert in keiner Weise die Anerkennung der Gültigkeit oder der steuerlichen Behandlung dieser Gestaltung.

§ 16. Der automatische Informationsaustausch erfolgt innerhalb eines Monats nach Ablauf des Quartals, in dem die Informationen vorgelegt wurden. Die ersten Informationen werden bis zum 31. Oktober 2020 übermittelt ».

B.1.8. In Artikel 8 des Dekrets vom 1. Oktober 2020 ist das Inkrafttreten des Dekrets sowie das Datum, an dem es wirksam wird, wie folgt geregelt:

« Das vorliegende Dekret tritt am Tage seiner Veröffentlichung im *Belgischen Staatsblatt* in Kraft.

Die Artikel 2 bis 7 des vorliegenden Dekrets werden am 1. Juli 2020 wirksam ».

Nach Artikel 64^{quinquies}/2 § 11 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020, müssen die Intermediäre und die Steuerpflichtigen spätestens am 31. August 2020 Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, bei denen der erste Schritt zwischen dem 25. Juni 2018 und dem 1. Juli 2020 umgesetzt worden ist, bereitstellen:

« Die Intermediären und die relevanten Steuerpflichtigen sind zur Vorlage von Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen verpflichtet, deren erster Schritt zwischen dem 25. Juni 2018 und dem 1. Juli 2020 umgesetzt wurde. Gegebenenfalls legen die Intermediären und die relevanten Steuerpflichtigen Informationen über diese meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltungen spätestens am 31. August 2020 vor ».

In Bezug auf die Zulässigkeit

In Bezug auf die Zulässigkeit der Nichtigkeitsklage in der Rechtssache Nr. 7480

B.2.1. Die erste klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7480 ist die faktische Vereinigung « Belgian Association of Tax Lawyers ». Die Wallonische Regierung ist der Ansicht, dass diese Partei nicht über die Rechtsfähigkeit verfüge, vor dem Gerichtshof eine Nichtigkeitsklage zu erheben, da nicht bestritten werde, dass es sich dabei um eine faktische Vereinigung handle.

Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7480 führen an, dass die zweite klagende Partei aufgrund von Artikel 703 des Gerichtsgesetzbuches als allgemeiner Bevollmächtigter der faktischen Vereinigung befugt sei, namens aller Mitglieder der Vereinigung aufzutreten.

B.2.2. Laut Artikel 2 Nr. 2 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof muss die vor dem Gerichtshof klagende Partei eine natürliche oder juristische Person sein, die ein Interesse nachweist.

B.2.3. Die zweite und die dritte klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7480 üben den Beruf des Rechtsanwalts aus, wobei sie auch in Steuerangelegenheiten tätig werden.

In der vorerwähnten Eigenschaft als Rechtsanwalt haben diese klagenden Parteien ein Interesse an einer Klage auf Nichtigerklärung eines Dekrets, das ihnen eine Meldepflicht auferlegt, wenn sie als Intermediär tätig werden. Folglich ist es nicht notwendig, die Zulässigkeit der Klage der ersten klagenden Partei zu prüfen.

Die Einrede wird abgewiesen.

In Bezug auf die Ergänzungsschriftsätze der klagenden Parteien in den Rechtssachen Nrn. 7480 und 7498

B.3. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7480 sowie die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7498 formulieren in ihren Ergänzungsschriftsätzen einige Anpassungen und Erweiterungen hinsichtlich ihrer Klageschrift. Die klagenden Parteien können die Klagegründe, wie sie von ihnen in der Klageschrift vorgebracht worden sind, nicht in einem Ergänzungsschriftsatz abändern. Ein Beschwerdedegrund, der wie vorliegend in einem Ergänzungsschriftsatz vorgebracht wird, jedoch nicht mit dem übereinstimmt, was in der Klageschrift formuliert wurde, stellt daher einen neuen Klagegrund dar und ist unzulässig.

In Bezug auf die aus einem Verstoß gegen die Regeln der Zuständigkeitsverteilung abgeleiteten Klagegründe (erster Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 und erster Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7537)

B.4. Die Prüfung der Übereinstimmung einer gesetzeskräftigen Bestimmung mit den Regeln der Zuständigkeitsverteilung muss in der Regel derjenigen ihrer Vereinbarkeit mit den Bestimmungen von Titel II und mit den Artikeln 170, 172 und 191 der Verfassung vorangehen.

B.5.1. Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die Artikel 3 und 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020 gegen die Artikel 10, 11, 143 § 1, 170 und 172 der Verfassung, gegen Artikel 6 § 1 VI Absatz 3 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen und gegen Artikel 1ter des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 bezüglich der Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen, insofern es möglich sei, die Artikel 3 und 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020 dahin auszulegen, dass Steuerpflichtige und Intermediäre einer Meldepflicht nur dann unterlägen, wenn sie persönliche Anknüpfungspunkte zur Wallonischen Region hätten. Dies führe zu einem Behandlungsunterschied, der der föderalen Loyalität und der Wirtschafts- und Währungsunion widerspreche.

Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7537 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch das Dekret vom 1. Oktober 2020 gegen die Artikel 10, 11, 143 § 1, 170 und 172 der Verfassung und die in Artikel 6 § 1 VI des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen enthaltenen Regeln der Zuständigkeitsverteilung. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7537 bemängelt an dem Dekret vom 1. Oktober 2020, dass es Intermediären, die zu den geistigen Berufen gehörten, Pflichten auferlege, obgleich dies eine dem föderalen Gesetzgeber vorbehaltene Zuständigkeit sei. Im Übrigen entspricht der Klagegrund vollständig dem ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480.

B.5.2. Artikel 64quinquies/2 §§ 3, 4, 7 und 8 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020, bestimmt:

« § 3. Ist der Intermediär verpflichtet, den zuständigen Behörden von mehr als einem Mitgliedstaat Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen vorzulegen, so sind die betreffenden Informationen in dem Falle, wo der Gegenstand der betreffenden Gestaltung eine Steuer betrifft, deren Dienst von der Wallonischen Region wahrgenommen wird, der in Artikel 64bis Paragraf 1 Absatz 4 Ziffer 6 genannten zuständigen belgischen Behörde zu übermitteln, nur wenn die Wallonische Region in der nachstehenden Liste zuerst erscheint:

1. der Intermediär ist in der Wallonischen Region steuerlich ansässig;
2. der Intermediär hat in der Wallonischen Region eine Betriebsstätte, durch die die Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Gestaltung erbracht werden;
3. der Intermediär ist nach dem Recht der Wallonischen Region eingetragen oder unterliegt diesem Recht;
4. der Intermediär ist in der Wallonischen Region Mitglied einer Organisation für juristische, steuerliche oder beratende Dienstleistungen.

§ 4. Besteht gemäß Paragraf 3 eine Verpflichtung zur Mehrfachmeldung, ist der Intermediär von der Vorlage der Informationen befreit, wenn er nachweisen kann, dass dieselben Informationen bereits in einem anderen Mitgliedstaat vorgelegt wurden.

[...]

§ 7. Der relevante Steuerpflichtige, dem die Meldepflicht obliegt, legt die Informationen innerhalb von 30 Tagen vor, beginnend an dem Tag, nach dem ihm die meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung zur Umsetzung bereitgestellt wird oder sie zur Umsetzung durch den relevanten Steuerpflichtigen bereit ist oder wenn der erste Schritt deren Umsetzung im Zusammenhang mit dem relevanten Steuerpflichtigen gemacht wurde, je nachdem, was früher eintritt. Ist der relevante Steuerpflichtige verpflichtet, den zuständigen Behörden von mehr als einem Mitgliedstaat Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen vorzulegen, so sind die betreffenden Informationen in dem Falle, wo der Gegenstand der betreffenden Gestaltung eine Steuer betrifft, deren Dienst von der Wallonischen Region wahrgenommen wird, der in Artikel 64bis Paragraf 1 Absatz 4 Ziffer 6 genannten zuständigen belgischen Behörde zu übermitteln, nur wenn die Wallonische Region in der nachstehenden Liste zuerst erscheint:

1. der relevante Steuerpflichtige ist in der Wallonischen Region steuerlich ansässig;
2. der relevante Steuerpflichtige hat in der Wallonischen Region eine Betriebsstätte, der durch die Gestaltung ein Vorteil entsteht;
3. der relevante Steuerpflichtige erzielt in der Wallonischen Region Einkünfte oder Gewinne, obwohl er in keinem Mitgliedstaat steuerlich ansässig ist oder eine Betriebsstätte hat;
4. der relevante Steuerpflichtige übt in der Wallonischen Region eine Tätigkeit aus, obwohl er in keinem Mitgliedstaat steuerlich ansässig ist oder eine Betriebsstätte hat.

§ 8. Besteht gemäß Paragraf 7 eine Verpflichtung zur Mehrfachmeldung, ist der relevante Steuerpflichtige von der Vorlage der Informationen befreit, wenn er nachweisen kann, dass dieselben Informationen bereits in einem anderen Mitgliedstaat vorgelegt wurden ».

B.5.3. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7537 legt nicht dar, inwiefern die vorerwähnten Bestimmungen auch nur die geringste Auswirkung auf die föderale Zuständigkeit in Bezug auf die Bedingungen für den Zugang zu geistigen Berufen, die Dienstleistungen erbringen, haben könnten. Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7537 ist in diesem Maße unzulässig.

B.5.4. Aus der Darlegung der Klagegründe lässt sich schließen, dass die klagenden Parteien in den Rechtssachen Nrn. 7480 und 7537 annehmen, dass die Kriterien so formuliert sind, dass sie es ermöglichen, dass ein Intermediär oder ein Steuerpflichtiger der Meldepflicht entgehen kann, wenn er die in den vorerwähnten Bestimmungen aufgezählten Kriterien nicht erfüllt.

Die vorerwähnten Bestimmungen sind nur anwendbar, wenn ein Intermediär oder ein Steuerpflichtiger verpflichtet ist, Informationen an die zuständigen Behörden mehrerer Mitgliedstaaten zu übermitteln. Wenn auf der Grundlage der vorerwähnten Kriterien, die auf Artikel 8bis ter Absätze 3, 4, 7 und 8 der Richtlinie 2011/16/EU, eingefügt durch Artikel 1 Nummer 2 der Richtlinie (EU) 2018/822 beruhen (*Parl. Dok.*, Wallonisches Parlament, 2019-2020, Nr. 240/1, S. 6), keine Information der in Artikel 64bis § 1 Absatz 4 Nr. 6 des Dekrets vom 6. Mai 1999 erwähnten zuständigen belgischen Behörde übermittelt werden muss, bedeutet dies zwangsläufig, dass diese Informationen einer anderen Behörde übermittelt werden müssen.

B.5.5. Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 und der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7537 in dem Maße, in dem er zulässig ist, beruhen auf einer falschen Auslegung der damit angefochtenen Bestimmungen und sind somit unbegründet.

In Bezug auf die anderen Klagegründe

Was den zweiten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 betrifft

B.6.1. Der zweite Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch das Dekret vom 1. Oktober 2020 gegen die Artikel 10, 11, 170 § 2 und 172 der Verfassung, weil das Dekret die Richtlinie (EU) 2018/822 in anderen Angelegenheiten als denen der Gesellschaftssteuern umsetze, ohne dass dies sachlich begründet werde.

B.6.2. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7480 legen nicht dar, inwiefern die angefochtenen Bestimmungen gegen Artikel 170 der Verfassung verstoßen würden. Der Klagegrund ist unzulässig, insofern er aus einem Verstoß gegen Artikel 170 der Verfassung abgeleitet ist.

B.6.3. Der Klagegrund ist im Übrigen mit dem dritten Klagegrund identisch, den die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7480 in Bezug auf die Artikel 2 bis 60 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 « zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen » (nachstehend: Gesetz vom 20. Dezember 2019) in der Rechtssache Nr. 7407 anführen. Mit seinem Entscheid Nr. 103/2022 vom 15. September 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103) hat der Gerichtshof entschieden, dass dieser Klagegrund erst beantwortet werden kann, nachdem dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfrage vorgelegt worden ist:

« Verstößt die Richtlinie (UE) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 ' zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen ' gegen Artikel 6 Absatz 3 des Vertrags über die Europäische Union und die Artikel 20 und 21 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und insbesondere den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung, den diese Bestimmungen gewährleisten, insofern die Richtlinie (EU) 2018/822 die Meldepflicht für meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen nicht auf die Gesellschaftssteuer beschränkt, sondern sie auf alle Steuern, die in den Anwendungsbereich der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 ' über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG ' fallen, für anwendbar erklärt, was im belgischen Recht nicht nur die Gesellschaftssteuer, sondern auch andere direkte Steuern als die Gesellschaftssteuer und indirekte Steuern wie die Registrierungsgebühren einschließt? ».

B.6.4. Die vorerwähnte Frage stellt sich auch im Rahmen des jetzt untersuchten Klagegrunds. In Erwartung der Antwort des Gerichtshofes der Europäischen Union auf die erste Vorabentscheidungsfrage, die ihm mit dem Entscheid Nr. 103/2022 vorgelegt wurde, ist die Entscheidung über den in B.6.1 erwähnten Klagegrund auszusetzen.

Was den dritten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 und den ersten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7498 betrifft

B.7.1. Der dritte Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß durch das Dekret vom 1. Oktober 2020 gegen die Artikel 10, 11, 22, 29, 170 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 2, 4 Absatz 3, 5 und 6 des Vertrags über die Europäische Union (nachstehend: EUV), mit den Artikeln 16 Absatz 1, 26 Absatz 2, 49, 56, 63, 65 Absatz 3 und 115 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (nachstehend: AEUV), mit den Artikeln 7, 8 Absatz 1, 20 und 51 bis 53 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, mit Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit Artikel 17 des Internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7480 beanstanden, dass die durch das Dekret eingeführten Informationspflichten auf Vermutungen in Bezug auf aggressive Steuerplanung beruhten, die nicht auf angemessene Weise aus den in der Richtlinie ausgearbeiteten Wesensmerkmalen abgeleitet werden könnten. Außerdem beanstanden sie, dass bestimmte Wesensmerkmale dadurch eine unwiderlegbare Vermutung einführten, dass es bei diesen nicht möglich sei, dass der betreffende Steuerpflichtige nachweise, dass die Absicht der Gestaltung nicht hauptsächlich steuerlicher Art sei.

Im ersten Teil ihres zweiten Klagegrunds macht die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7498 unter anderem geltend, dass das Dekret vom 1. Oktober 2020 eine ungerechtfertigte Einmischung in das Recht auf Achtung des Privatlebens der Intermediäre und relevanten Steuerpflichtigen zur Folge habe.

B.7.2. Die vorerwähnten Klagegründe entsprechen dem zweiten Klagegrund, der in der Rechtssache Nr. 7409 in Bezug auf das Gesetz vom 20. Dezember 2019 angeführt wird. Mit seinem Entscheid Nr. 103/2022 hat der Gerichtshof entschieden, dass dieser Klagegrund erst beantwortet werden kann, nachdem dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfrage vorgelegt worden ist:

« Verstößt die vorerwähnte Richtlinie (EU) 2018/822 gegen das Recht auf Achtung des Privatlebens, das durch Artikel 7 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention gewährleistet wird, insofern die Meldepflicht für meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen einen Eingriff in das Recht auf Achtung des Privatlebens von Intermediären und relevanten Steuerpflichtigen zur Folge hätte, der nicht vernünftig gerechtfertigt und im Hinblick auf die angestrebten Ziele verhältnismäßig wäre und der im Hinblick auf das Ziel, das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes zu gewährleisten, nicht sachdienlich wäre? ».

B.7.3. Die vorerwähnte Frage stellt sich auch im Rahmen der jetzt untersuchten Klagegründe. In Erwartung der Antwort des Gerichtshofes der Europäischen Union auf die fünfte Vorabentscheidungsfrage, die ihm mit dem Entscheid Nr. 103/2022 vorgelegt wurde, ist die Entscheidung über die in B.7.1 erwähnten Klagegründe auszusetzen.

Was den vierten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 und den ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7498 betrifft

B.8.1. Der vierte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch das Dekret vom 1. Oktober 2020 gegen die Artikel 10, 11, 12, 14, 170 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 2, 4 Absatz 3, 5 und 6 des EUV, mit den Artikeln 26 Absatz 2, 49, 56, 63, 65 Absatz 3 und 115 des AEUV, mit den Artikeln 20 und 47 bis 53 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, mit den Artikeln 6 und 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit Artikel 17 des Internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte, indem der Begriff des « Intermediärs » bezüglich solcher Personen, die keine Betreuer seien, nicht hinreichend bestimmt sei. Da die Definitionen im Dekret auf der Richtlinie beruhen, verstößt diese nach Ansicht der klagenden Parteien ebenso gegen die angeführten Bestimmungen. In ihrem ersten Klagegrund macht die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7498 unter anderem geltend, dass die Begriffe « Gestaltung », « Beteiligter », « verbundenes Unternehmen », das Adjektiv « grenzüberschreitend » und die verschiedenen « Kennzeichen » nicht ausreichend präzise definiert seien.

B.8.2. Die beiden Klagegründe sind nahezu identisch mit den Klagegründen, die die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7480 und die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7498 in Bezug auf die entsprechenden Bestimmungen des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 in der Rechtssache Nr. 7407 (fünfter Klagegrund) und in der Rechtssache Nr. 7409 (erster Klagegrund) anführen. Mit seinem Entscheid Nr. 103/2022 hat der Gerichtshof entschieden, dass dieser Klagegrund erst beantwortet werden kann, nachdem dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfrage vorgelegt worden ist:

« Verstößt die vorerwähnte Richtlinie (EU) 2018/822 gegen das Legalitätsprinzip in Strafsachen, das durch Artikel 49 Absatz 1 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und Artikel 7 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention gewährleistet wird, verstößt sie gegen den allgemeinen Grundsatz der Rechtssicherheit und verstößt sie gegen das Recht auf Achtung des Privatlebens, das durch Artikel 7 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention gewährleistet wird, insofern die Begriffe ' Gestaltung ' (und somit die Begriffe ' grenzüberschreitende Gestaltung ', ' marktfähige Gestaltung ' und « maßgeschneiderte Gestaltung '), ' Intermediär ', ' Beteiligter ', ' verbundenes Unternehmen ', das Adjektiv ' grenzüberschreitend ', die verschiedenen ' Kennzeichen ' und das ' Kriterium des " Main benefit "-Tests ', die in der Richtlinie (EU) 2018/822 verwendet werden, um den Anwendungsbereich und die Tragweite der Meldepflicht für meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen zu bestimmen, nicht ausreichend klar und bestimmt wären? ».

B.8.3. Die vorerwähnte Frage stellt sich auch im Rahmen der jetzt untersuchten Klagegründe. In Erwartung der Antwort des Gerichtshofes der Europäischen Union auf die zweite Vorabentscheidungsfrage, die ihm mit dem Entscheid Nr. 103/2022 vorgelegt wurde, ist die Entscheidung über die in B.8.1 erwähnten Klagegründe auszusetzen.

Was den fünften Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 betrifft

B.9.1. Der fünfte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch das Dekret vom 1. Oktober 2020 gegen die Artikel 10, 11, 12, 14, 170 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 2, 4 Absatz 3, 5 und 6 des EUV, mit den Artikeln 26 Absatz 2, 49, 56, 63 und 115 des AEUV, mit den Artikeln 20 und 47 bis 53 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und mit den Artikeln 6 Absätze 1 und 2 und 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention, indem Beginn und Ende der Frist für die Erfüllung der Meldepflicht nicht hinreichend bestimmt seien.

B.9.2. Dieser Klagegrund ist nahezu identisch mit dem sechsten Klagegrund, den die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 in Bezug auf die entsprechenden Bestimmungen des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 in der Rechtssache Nr. 7407 anführen. Mit seinem Entscheid Nr. 103/2022 hat der Gerichtshof entschieden, dass dieser Klagegrund erst beantwortet werden kann, nachdem dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfrage vorgelegt worden ist:

« Verstößt die vorerwähnte Richtlinie (EU) 2018/822, insbesondere insofern sie Artikel 8ab Absätze 1 und 7 der vorerwähnten Richtlinie 2011/16/EU einfügt, gegen das Legalitätsprinzip in Strafsachen, das durch Artikel 49 Absatz 1 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und Artikel 7 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention gewährleistet wird, und verstößt sie gegen das Recht auf Achtung des Privatlebens, das durch Artikel 7 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention gewährleistet wird, insofern der Anfangszeitpunkt der Frist von 30 Tagen, in der ein Intermediär oder ein relevanter Steuerpflichtiger der Meldepflicht für eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung nachkommen muss, nicht ausreichend klar und bestimmt festgelegt wäre? ».

B.9.3. Die vorerwähnte Frage stellt sich auch im Rahmen des jetzt untersuchten Klagegrunds. In Erwartung der Antwort des Gerichtshofes der Europäischen Union auf die dritte Vorabentscheidungsfrage, die ihm mit dem Entscheid Nr. 103/2022 vorgelegt wurde, ist die Entscheidung über den in B.9.1 erwähnten Klagegrund auszusetzen.

Was den sechsten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 und den ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7498 betrifft

B.10.1. Der sechste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch das Dekret vom 1. Oktober 2020 gegen die Artikel 10, 11, 12, 14, 170, 172 und 190 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 2, 4 Absatz 3 und 6 des EUV, mit den Artikeln 49, 56 und 63 des AEUV, mit den Artikeln 20 und 47 bis 53 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und mit den Artikeln 6 Absätze 1 und 2 und 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention, insofern das Dekret vom 1. Oktober 2020 am 1. Juli 2020 in Kraft getreten sei, während es erst am 20. Oktober 2020 im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht worden sei. Insofern der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7498 gegen Artikel 8 des Dekrets vom 1. Oktober 2020 gerichtet ist, entspricht er dem Vorstehenden.

B.10.2. Artikel 8 des Dekrets vom 1. Oktober 2020 bestimmt:

« Das vorliegende Dekret tritt am Tage seiner Veröffentlichung im *Belgischen Staatsblatt* in Kraft.

Die Artikel 2 bis 7 des vorliegenden Dekrets werden am 1. Juli 2020 wirksam ».

Das Dekret vom 1. Oktober 2020 ist am 20. Oktober 2020 im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht worden und am selben Tag in Kraft getreten.

B.10.3. Obwohl Artikel 190 der Verfassung es untersagt, dass eine gesetzeskräftige Norm vor ihrer Veröffentlichung verbindlich wird, verbietet diese Bestimmung es an sich nicht, dass eine veröffentlichte Norm zu einem Zeitpunkt, der vor ihrer Veröffentlichung liegt, wirksam wird.

B.10.4. Wenn eine gesetzeskräftige Norm rückwirkend in Kraft gesetzt wird, muss der zuständige Gesetzgeber jedoch den Grundsatz der Nichtrückwirkung der Gesetze beachten.

B.10.5. Die Nichtrückwirkung von Gesetzen ist eine Garantie zur Vermeidung von Rechtsunsicherheit. Diese Garantie erfordert es, dass der Inhalt des Rechtes vorhersehbar und zugänglich ist, so dass der Rechtsuchende in vernünftigen Maße die Folgen einer bestimmten Handlung zu dem Zeitpunkt vorhersehen kann, an dem die Handlung ausgeführt wird. Die Rückwirkung ist nur dann gerechtfertigt, wenn sie unerlässlich ist zur Verwirklichung einer Zielsetzung allgemeinen Interesses.

Wenn sich herausstellt, dass die Rückwirkung außerdem zum Ziel oder zur Folge hat, dass der Ausgang von Gerichtsverfahren in einem bestimmten Sinne beeinflusst wird oder dass die Gerichte daran gehindert werden, über eine bestimmte Rechtsfrage zu befinden, verlangt es die Beschaffenheit des betreffenden Grundsatzes, dass außergewöhnliche Umstände oder zwingende Gründe allgemeinen Interesses das Eingreifen des Gesetzgebers rechtfertigen, das zum Nachteil einer Kategorie von Bürgern die allen gebotenen Rechtsprechungsgarantien beeinträchtigt.

B.10.6. Eine Regel ist als rückwirkend einzustufen, wenn sie auf Fakten, Handlungen und Situationen Anwendung findet, die zum Zeitpunkt ihres Inkrafttretens endgültig abgeschlossen waren.

B.10.7. Nach Artikel 64quinquies/2 § 11 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Dekret vom 1. Oktober 2020, betrifft die Meldepflicht meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, deren erster Schritt zwischen dem 25. Juni 2018 und dem 1. Juli 2020 umgesetzt wurde. Dieselbe Bestimmung sieht vor, dass die Informationen über diese Gestaltungen spätestens am 31. August 2020 übermittelt werden müssen. Artikel 8 Absatz 2 des Dekrets vom 1. Oktober 2020 in Verbindung mit Artikel 64quinquies/2 §§ 1 und 7 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch das Dekret vom 1. Oktober 2020, hat zur Folge, dass für die meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltungen, deren erster Schritt nach dem 1. Juli 2020 umgesetzt wurde, die Informationen erst innerhalb von 30 Tagen übermittelt werden müssen. Daraus folgt, dass das Datum, an dem diese gemeldet werden müssen, für die Gestaltungen, deren erster Schritt im Laufe des Zeitraums vom 25. Juni 2018 bis 30 Tage vor dem Inkrafttreten des Dekrets vom 1. Oktober 2020 umgesetzt wurde, vor diesem Inkrafttreten liegt. Folglich ist die Meldepflicht für diese Gestaltungen rückwirkend.

B.10.8.1. Weder aus den Vorarbeiten noch aus den Schriftsätzen der Wallonischen Regierung lässt sich schließen, dass diese rückwirkende Meldepflicht zur Verwirklichung einer Zielsetzung im allgemeinen Interesse absolut notwendig wäre. Die Wallonische Regierung macht im Gegenteil lediglich geltend, dass die Meldepflicht vor diesem Zeitraum in der Praxis nicht angewandt werden konnte und verweist diesbezüglich auf die Vorarbeiten:

« On pourrait penser que nous sommes en retard, puisque la transposition devait intervenir pour le mois de juin. Ce n'est pas le cas de manière pratique, puisque les impôts, concernés par cette directive, sont des impôts qui, pour l'heure, seront toujours gérés en termes de service par le Fédéral. Il fallait que nous nous mettions en ordre pour le 1er janvier 2021 au plus tard, puisque là nous récupérons le service du précompte immobilier (*Parl. Dok.*, Wallonisches Parlament, 2020-2021, C.R.I., Nr. 3, S. 26).

B.10.8.2. Der Richtlinie (EU) 2020/876 des Rates vom 24. Juni 2020 « zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU, um der dringenden Notwendigkeit einer Verlängerung bestimmter Fristen für die Vorlage und den Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung infolge der COVID-19-Pandemie Rechnung zu tragen » hat in die Richtlinie 2011/16/EU einen Artikel 27a eingefügt, dessen Absätze 1 und 2 bestimmen:

« (1) Ungeachtet der Fristen für die Vorlage von Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen gemäß Artikel 8ab Absatz 12 können die Mitgliedstaaten die Maßnahmen ergreifen, die erforderlich sind, damit Intermediäre und einschlägige Steuerpflichtige bis zum 28. Februar 2021 Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen vorlegen können, deren erster Schritt zwischen dem 25. Juni 2018 und dem 30. Juni 2020 umgesetzt wurde.

(2) Ergreifen die Mitgliedstaaten Maßnahmen nach Absatz 1, so ergreifen sie auch die Maßnahmen, die erforderlich sind, damit

- a) die ersten Informationen ungeachtet des Artikels ab Absatz 18 bis zum 30. April 2021 übermittelt werden;
- b) der Zeitraum von 30 Tagen für die Vorlage von Informationen gemäß Artikel 8ab Absätze 1 und 7 bis zum 1. Januar 2021 beginnt, wenn
 - i) zwischen dem 1. Juli 2020 und dem 31. Dezember 2020 eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung zur Umsetzung bereitgestellt wird, umsetzungsbereit ist oder der erste Schritt ihrer Umsetzung gemacht wurde, oder
 - ii) die Intermediäre im Sinne des Artikels 3 Nummer 21 Absatz 2 zwischen dem 1. Juli 2020 und dem 31. Dezember 2020 unmittelbar oder über andere Personen Hilfe, Unterstützung oder Beratung leisten;
- c) der Intermediär im Falle von marktfähigen Gestaltungen bis zum 30. April 2021 den ersten regelmäßigen Bericht gemäß Artikel 8ab Absatz 2 vorlegt ».

Daraus folgt, dass die Rückwirkung der angefochtenen Bestimmungen, ohne dass es notwendig ist festzustellen, ob dies diese Rückwirkung rechtfertigen könnte, nicht notwendig ist, um die Einhaltung des Unionsrechts sicherzustellen.

B.10.9. Im Lichte der vorerwähnten Elemente ist der sechste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480, insoweit er die Rückwirkung der angefochtenen Bestimmungen beanstandet, begründet, insofern er aus einem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung abgeleitet ist.

Artikel 64*quinquies*/2 § 11 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020, und Artikel 8 Absatz 2 des Dekrets vom 1. Oktober 2020 sind für nichtig zu erklären.

Die Prüfung anhand der anderen im Klagegrund erwähnten Normen kann nicht zu einer weitergehenden Nichtigerklärung führen. Somit hat der Gerichtshof dem Gerichtshof der Europäischen Union die von den klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7480 vorgeschlagene Vorabentscheidungsfrage nicht zu stellen. Die Prüfung des ersten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7498, insofern dieser gegen Artikel 8 des Dekrets vom 1. Oktober 2020 gerichtet ist, kann auch nicht zu einer weitergehenden Nichtigerklärung führen.

Was den siebten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 betrifft

B.11.1. Der siebte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch das Dekret vom 1. Oktober 2020 gegen die Artikel 10, 11, 12, 14, 18, 22, 29, 170 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 2, 4 Absatz 3, 6 und 19 des EUV, mit Artikel 16 Absatz 1 des AEUV, mit den Artikeln 7, 8 Absatz 1, 20 und 47 bis 53 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und mit den Artikeln 6 Absatz 3, 8 und 10 der Europäischen Menschenrechtskonvention, weil das Dekret vom 1. Oktober 2020 das Berufsgeheimnis, das dem Beruf des Rechtsanwalts eigen sei, aufhebe, indem es Rechtsanwälten eine Meldepflicht auferlege.

B.11.2. Der siebte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 ist nahezu identisch mit dem sechsten Klagegrund, den die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7443 geltend gemacht haben, und schließt an die ersten beiden, in der Rechtssache Nr. 7429 angeführten Klagegründe an. In seinem Entscheid Nr. 111/2023 vom 20. Juli 2023 (ECLI:BE:GHCC:2023:ARR.111) hat der Gerichtshof sich zu diesen Klagegründen geäußert.

B.12.1. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7480 führen an, dass Artikel 64*quinquies*/2 § 5 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020, gegen die in B.11.1 erwähnten Bestimmungen verstoße, weil es einen Rechtsanwalt, der als Intermediär im Sinne des Dekrets tätig werde, daran hindere, dass er sich auf sein Berufsgeheimnis berufe, um von der Meldepflicht bezüglich marktfähiger Gestaltungen befreit zu werden.

B.12.2. In Bezug auf diese Gestaltungen gilt für Intermediäre eine doppelte Meldepflicht. Zu dem Zeitpunkt, zu dem sie zum ersten Mal bereitgestellt werden oder umsetzungsbereit sind, müssen diese Gestaltungen, genauso wie die maßgeschneiderten Gestaltungen, individuell gemeldet werden (Artikel 64*quinquies*/2 § 1 des Dekrets vom 6. Mai 1999).

B.12.3. Hinsichtlich der marktfähigen Gestaltungen gilt darüber hinaus auch die Verpflichtung für Intermediäre, alle drei Monate einen regelmäßigen Bericht mit einer Aktualisierung vorzulegen, der neue meldepflichtige Informationen enthält, die in Bezug auf die marktfähigen Gestaltungen verfügbar geworden sind (Artikel 64*quinquies*/2 § 2 des Dekrets vom 6. Mai 1999). Die Informationen, die bereitgestellt werden müssen, sind, soweit anwendbar:

- die Angaben zu den Intermediären und relevanten Steuerpflichtigen, einschließlich des Namens, des Geburtsdatums und -orts (bei natürlichen Personen), der Steueransässigkeit und der Steueridentifikationsnummer sowie gegebenenfalls der Personen, die als verbundene Unternehmen des relevanten Steuerpflichtigen gelten;
- das Datum, an dem der erste Schritt der Umsetzung der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung gemacht wurde oder gemacht werden wird;
- die Angabe des Mitgliedstaats des/der relevanten Steuerpflichtigen und aller anderen Mitgliedstaaten, die wahrscheinlich von der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung betroffen sind;
- Angaben zu allen anderen Personen in einem Mitgliedstaat, die wahrscheinlich von der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung betroffen sind, einschließlich Angaben darüber, zu welchen Mitgliedstaaten sie in Beziehung stehen.

B.13.1. In seinem vorerwähnten Entscheid Nr. 111/2023 hat der Gerichtshof in Bezug auf den ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7429 geurteilt, dass dieser Klagegrund unbegründet ist, sofern er sich auf die erste Meldepflicht bezüglich marktfähiger Gestaltungen nach Artikel 11/3 des flämischen Dekrets vom 21. Juni 2013 « über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung » (nachstehend: flämisches Dekret vom 21. Juni 2013) bezieht, da bei einer marktfähigen Gestaltung aufgrund ihrer Art angenommen werden kann, dass im Rahmen der ersten individuellen Meldung die bereitzustellenden Informationen sich nicht auf Informationen beziehen werden, die vom Berufsgeheimnis erfasst sind (B.9.3).

Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7480 führen keine Argumente an, die in Bezug auf Artikel 64*quinquies*/2 § 5 Absatz 3 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020, zu einem anderen Ergebnis führen, sofern sich dieser auf die erste Meldepflicht für marktfähige Gestaltungen bezieht.

B.13.2. Aus den gleichen Gründen, die im vorerwähnten Entscheid Nr. 111/2023 angeführt wurden, ist der siebte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 in dem Umfang, in dem er sich gegen Artikel 64*quinquies*/2 § 5 Absatz 3 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020, richtet, unbegründet, und zwar sofern er sich auf die erste Meldepflicht für marktfähige Gestaltungen bezieht.

B.14.1. In Bezug auf die regelmäßige Meldepflicht im Rahmen marktfähiger Gestaltungen hat der Gerichtshof in seinem Entscheid Nr. 111/2023 entschieden:

« B.9.4. Im Gegensatz zu dem, was im Rahmen der ersten Meldepflicht bei marktfähigen Gestaltungen festgestellt wurde, ist es angesichts der in B.9.2 angeführten Informationen, die im Rahmen der regelmäßigen Meldepflicht mitzuteilen sind, nicht ausgeschlossen, dass sich diese Meldepflicht auf Tätigkeiten bezieht, die unter das Berufsgeheimnis fallen.

Auch wenn das Berufsgeheimnis in Notsituationen oder bei Kollision mit einem höherrangigen Gut zurücktreten muss, ist dennoch darauf hinzuweisen, dass Artikel 11/6 § 3 des Dekrets vom 21. Juni 2013, eingefügt durch das angefochtene Dekret, eine absolute und vorherige Aufhebung des Berufsgeheimnisses in Bezug auf die regelmäßigen Berichte zu marktfähigen Gestaltungen vorsieht. In den Vorarbeiten wird diese Maßnahme begründet mit ' dem Umstand, dass die quartalsweise Meldepflicht bei marktfähigen Gestaltungen nicht auf einen Steuerpflichtigen abgewälzt werden kann, da dieser nicht über die notwendigen Informationen verfügt, um diese Meldung vorzunehmen ' (*Parl. Dok.*, Flämisches Parlament, 2019-2020, Nr. 322/1, S. 21).

Wie sich aus den Vorarbeiten ergibt, steht dem nichts im Wege, dass der Intermediär, der die Meldepflicht aufgrund eines Berufsgeheimnisses selbst nicht erfüllen kann, dem Steuerpflichtigen bei der Erfüllung der ihn insofern treffenden Meldepflicht Hilfe leistet (ebenda). Es ist nicht ersichtlich, weshalb es im Rahmen einer maßgeschneiderten Gestaltung möglich sein soll, dem Steuerpflichtigen die notwendigen Informationen zukommen zu lassen, jedoch nicht im Rahmen einer marktfähigen Gestaltung, bei der der Steuerpflichtige keine individuellen Anpassungen vornehmen muss, mit Ausnahme der Informationen, die dem Steuerpflichtigen selbst in vielen Fällen zur Verfügung stehen, wie sich der Aufzählung in B.9.2 entnehmen lässt.

B.9.5. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass Artikel 11/6 § 3 des Dekrets vom 21. Juni 2013, eingefügt durch Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020, insofern er vorsieht, dass Rechtsanwälte sich angesichts der regelmäßigen Meldepflicht für marktfähige Gestaltungen im Sinne von Artikel 11/4 des Dekrets vom 21. Juni 2013 nicht auf das Berufsgeheimnis berufen können, nicht in einem vernünftigen Verhältnis zum angestrebten Ziel steht.

B.9.6. Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7429 ist begründet, was die regelmäßige Meldepflicht im Rahmen marktfähiger Gestaltungen betrifft ».

B.14.2. Artikel 64*quinquies*/2 § 5 Absatz 3 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020, bestimmt genauso wie Artikel 11/6 § 3 des flämischen Dekrets vom 21. Juni 2013, eingefügt durch Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020 « zur Abänderung des Dekrets vom 21. Juni 2013 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen », dass sich der Intermediär in Bezug auf die regelmäßige Meldepflicht für marktfähige grenzüberschreitende Gestaltungen nicht auf das Berufsgeheimnis berufen kann. Den Vorarbeiten zu dieser Bestimmung lässt sich entnehmen, dass diese auf die gleiche Weise begründet wurde wie das flämische Pendant:

« [...] en parallèle avec l'article 326/7, § 3, du C.I.R. 92, l'article 289*bis*/7, § 3, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 146*duodécies*, § 3, du Code des droits de succession, l'article 211*bis*/7, § 3, du Code des droits et taxes divers, et l'article 11/6, § 3, du décret flamand du 21 juin 2013 relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal, l'alinéa 3 prévoit que ce secret professionnel ne puisse pas être invoqué concernant l'obligation de déclaration des dispositifs commercialisables qui donnent lieu à un rapport périodique » (*Parl. Dok.*, Wallonisches Parlament, 2019-2020, Nr. 240/1, S. 6).

B.14.3. Aus den gleichen Gründen, die im vorerwähnten Entscheid Nr. 111/2023 angeführt wurden, ist der siebte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 in dem Umfang, in dem er sich gegen Artikel 64*quinquies*/2 § 5 Absatz 3 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020, richtet, begründet, und zwar sofern dieser bestimmt, dass ein Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, sich hinsichtlich der regelmäßigen Meldepflicht für marktfähige Gestaltungen im Sinne von Artikel 64*quinquies*/2 § 2 des Dekrets vom 6. Mai 1999 nicht auf das Berufsgeheimnis berufen kann.

B.15.1. In ihrem siebten Klagegrund bemängeln die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7480 ebenfalls, dass der Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde und sich auf sein Berufsgeheimnis berufen möchte, nach Artikel 64*quinquies*/2 § 5 des Dekrets vom 6. Mai 1999 dazu verpflichtet sei, die anderen beteiligten Intermediäre davon in Kenntnis zu setzen, dass er seiner Meldepflicht nicht nachkommen könne. Diese Anforderung könne nicht erfüllt werden, ohne dennoch das Berufsgeheimnis zu verletzen.

Der Wortlaut von Artikel 64*quinquies*/2 § 5 Absatz 1 des Dekrets vom 6. Mai 1999 ist vergleichbar mit dem Wortlaut von Artikel 11/6 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des flämischen Dekrets vom 21. Juni 2013. In seinem Entscheid Nr. 111/2023 hat der Gerichtshof in Bezug auf Artikel 11/6 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des flämischen Dekrets vom 21. Juni 2013 geurteilt, dass, wenn der andere Intermediär der Mandant des Rechtsanwalts ist, das Berufsgeheimnis den Rechtsanwalt nicht daran hindert, dass er seinen Mandanten auf seine Meldepflicht hinweist (B.11.3). In Bezug auf die Situation, in der der andere Intermediär nicht der Mandant des Rechtsanwalts ist, hat der Gerichtshof geurteilt:

« B.11.2. Wie in B.5 erwähnt wurde, sind die Informationen, die Rechtsanwälte über ihre Mandanten an die zuständige Behörde weiterleiten müssen, vom Berufsgeheimnis geschützt, wenn sich diese Informationen auf Tätigkeiten beziehen, die seinen spezifischen Auftrag der Verteidigung oder der Vertretung vor Gericht und der Rechtsberatung betreffen. Der bloße Umstand der Einschaltung eines Rechtsanwalts fällt in den Schutzbereich des Berufsgeheimnisses. Gleiches gilt *a fortiori* für die Identität der Mandanten eines Rechtsanwalts. Die Informationen, die im Verhältnis zur Behörde vom Berufsgeheimnis erfasst sind, sind dies auch im Verhältnis zu anderen Personen wie beispielsweise anderen beteiligten Intermediären.

B.11.3. Wie ebenso in B.5 erwähnt wurde, muss das Berufsgeheimnis nur zurücktreten, wenn ein zwingender Grund des Allgemeininteresses dies rechtfertigt und die Offenlegung des Geheimnisses im strikten Sinne verhältnismäßig ist. Nach den Vorarbeiten ist die Verpflichtung bezüglich eines Intermediärs, die anderen beteiligten Intermediäre unter Angabe von Gründen davon in Kenntnis zu setzen, dass er sich auf sein Berufsgeheimnis beruft und die Meldepflicht folglich nicht erfüllen wird, notwendig, um den Anforderungen der Richtlinie zu genügen und sicherzustellen, dass die Geltendmachung des Berufsgeheimnisses nicht verhindert, dass die notwendigen Meldungen vorgenommen werden (*Parl. Dok.*, Flämisches Parlament, 2019-2020, Nr. 322/1, SS. 20-21).

Wie die Flämische Regierung anmerkt, handelt es sich beim Mandanten, wenn der Rechtsanwalt als Intermediär im Sinne von Artikel 5 Nr. 20 des Dekrets vom 21. Juni 2013 angesehen werden kann, grundsätzlich entweder um den Steuerpflichtigen oder einen anderen Intermediär.

Wenn der Mandant des Rechtsanwalts ein anderer Intermediär ist, hindert das Berufsgeheimnis den Rechtsanwalt nicht daran, dass er seinen Mandanten auf seine Meldepflicht hinweist.

Wenn der Mandant des Rechtsanwalts der Steuerpflichtige ist und andere Intermediäre an der meldepflichtigen Gestaltung beteiligt sind, ergibt sich aus Artikel 11/7 des Dekrets vom 21. Juni 2013 in der Fassung der Einfügung durch Artikel 15 des Dekrets vom 26. Juni 2020, dass die Meldepflicht jedenfalls auch die anderen beteiligten Intermediäre trifft, es sei denn, sie können schriftlich beweisen, dass bereits ein anderer Intermediär der Meldepflicht nachgekommen ist. Wenn das Berufsgeheimnis des Rechtsanwalts ihn daran hindert, einen anderen Intermediär davon in Kenntnis zu setzen, dass er der Meldepflicht nicht nachkommen wird, kann er diesem anderen Intermediär *a fortiori* keinen schriftlichen Beweis dazu vorlegen, dass er der Meldepflicht nachgekommen ist. Hinsichtlich jedes anderen beteiligten Intermediärs bleibt die Meldepflicht in diesem Fall automatisch bestehen. Folglich stellt sich die Frage, ob die Verpflichtung des Intermediärs aus Artikel 11/6 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Dekrets vom 21. Juni 2013 durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist.

B.11.4. Nach Artikel 2 des angefochtenen Dekrets hat dieses die Umsetzung der Richtlinie (EU) 2018/822 zum Ziel.

Artikel 1 Nummer 2 der Richtlinie (EU) 2018/822 fügt in die Richtlinie 2011/16/EU einen Artikel 8ab ein, deren Absätze 5 und 6 wie folgt lauten:

‘ 5. Jeder Mitgliedstaat kann die erforderlichen Maßnahmen ergreifen, um den Intermediären das Recht auf Befreiung von der Pflicht zu gewähren, Informationen über eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung vorzulegen, wenn mit der Meldepflicht nach dem nationalen Recht dieses Mitgliedstaats gegen eine gesetzliche Verschwiegenheitspflicht verstoßen würde. In solchen Fällen ergreift jeder Mitgliedstaat die erforderlichen Maßnahmen, um die Intermediäre zu verpflichten, andere Intermediäre oder, falls es keine solchen gibt, den relevanten Steuerpflichtigen unverzüglich über ihre Meldepflichten gemäß Absatz 6 zu unterrichten.

Intermediäre können die in Unterabsatz 1 genannte Befreiung nur insoweit in Anspruch nehmen, als sie ihre Tätigkeit im Rahmen der für ihren Beruf relevanten nationalen Rechtsvorschriften ausüben.

6. Für den Fall, dass kein Intermediär existiert oder der Intermediär den relevanten Steuerpflichtigen oder einen anderen Intermediär über die Anwendung einer Befreiung gemäß Absatz 5 unterrichtet, ergreift jeder Mitgliedstaat die erforderlichen Maßnahmen, um sicherzustellen, dass die Pflicht zur Vorlage von Informationen über eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung dem anderen unterrichteten Intermediär oder, falls kein solcher existiert, dem relevanten Steuerpflichtigen obliegt ‘.

Daraus geht hervor, dass die Verpflichtung zur Benachrichtigung anderer Intermediäre beziehungsweise des Steuerpflichtigen über ihre Meldepflichten seitens des Intermediärs, der sich auf eine gesetzliche Verschwiegenheitspflicht beruft, darauf beruht, dass die vorerwähnte Richtlinie dem Dekretgeber eine dementsprechende Verpflichtung auferlegt. Der Gerichtshof muss diesen Aspekt berücksichtigen, bevor er über die Vereinbarkeit des Dekrets mit der Verfassung entscheidet.

B.11.5. Der Gerichtshof ist nicht befugt, sich zur Vereinbarkeit von vorerwähnter Richtlinie mit den Artikeln 7 und 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union zu äußern. Vor Erlass einer Entscheidung zur Sache bezüglich des angeführten Verstoßes hat der Gerichtshof mit seinem vorerwähnten Entscheid Nr. 167/2020 dem Gerichtshof der Europäischen Union demensprechend folgende Vorabentscheidungsfrage vorgelegt:

‘ Verstößt Artikel 1 Nummer 2 der Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 “ zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen “ gegen das Recht auf ein faires Verfahren im Sinne von Artikel 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und das Recht auf Achtung des Privatlebens im Sinne von Artikel 7 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, sofern der neue Artikel 8ab Absatz 5, den er in die Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 “ über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG “ eingefügt hat, vorsieht, dass, wenn ein Mitgliedstaat die erforderlichen Maßnahmen ergreift, um den Intermediären das Recht auf Befreiung von der Pflicht zu gewähren, Informationen über eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung vorzulegen, wenn mit der Meldepflicht nach dem nationalen Recht dieses Mitgliedstaats gegen eine gesetzliche Verschwiegenheitspflicht verstoßen würde, dieser die Pflicht hat, die Intermediäre zu verpflichten, andere Intermediäre oder, falls es keine solchen gibt, den relevanten Steuerpflichtigen unverzüglich über ihre Meldepflichten zu unterrichten, und sofern diese Verpflichtung dazu führt, dass ein Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, verpflichtet wird, Informationen, die er bei der Ausübung der wesentlichen Tätigkeiten seines Berufes, nämlich der Verteidigung oder der Vertretung des Mandanten vor Gericht und der Rechtsberatung, sei es auch außerhalb eines Gerichtsverfahrens, erfährt, an einen anderen Intermediär mitzuteilen, der nicht sein Mandant ist? ‘.

B.12. Mit Urteil vom 8. Dezember 2022 in Sachen *Orde van Vlaamse Balies u. a.* (C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963) hat die Große Kammer des Gerichtshofs der Europäischen Union die vorerwähnte Vorabentscheidungsfrage wie folgt beantwortet:

‘ 18. Vorab ist festzustellen, dass sich die Vorlagefrage zwar auf die in Art. 8ab Abs. 5 der geänderten Richtlinie 2011/16 vorgesehene Pflicht zur Unterrichtung bezieht, und zwar sowohl gegenüber den Intermediären als auch bei Fehlen eines Intermediärs gegenüber dem relevanten Steuerpflichtigen, doch ergibt sich aus dem Vorabentscheidungsersuchen insgesamt, dass sich das vorliegende Gericht in Wirklichkeit nur fragt, ob diese Verpflichtung gültig ist, sofern diese Unterrichtung durch einen Rechtsanwalt, der im Sinne von Art. 3 Abs. 21 dieser Richtlinie als Intermediär auftritt (im Folgenden: Rechtsanwalt-Intermediär), an einen anderen Intermediär, der nicht sein Mandant ist, zu erfolgen hat.

19. Wenn nämlich die Unterrichtung nach Art. 8ab Abs. 5 der geänderten Richtlinie 2011/16 durch den Rechtsanwalt-Intermediär an seinen Mandanten erfolgt, unabhängig davon, ob es sich bei diesem um einen anderen Intermediär oder um den relevanten Steuerpflichtigen handelt, kann diese Unterrichtung die Wahrung der durch die Art. 7 und 47 der Charta garantierten Rechte und Freiheiten nicht in Frage stellen, und zwar zum einen, weil der Rechtsanwalt-Intermediär seinem Mandanten gegenüber keiner beruflichen Verschwiegenheitspflicht unterliegt, und zum anderen, weil die Vertraulichkeit der Beziehung zwischen dem Rechtsanwalt-Intermediär und diesem Mandanten dem entgegensteht, dass von dem Mandanten verlangt werden kann, dass er Dritten und insbesondere der Steuerverwaltung gegenüber offenlegt, dass er einen Rechtsanwalt konsultiert hat.

20. Aus der Vorlageentscheidung geht somit hervor, dass das vorliegende Gericht mit seiner Frage im Wesentlichen wissen möchte, ob Art. 8ab Abs. 5 der geänderten Richtlinie 2011/16 im Licht der Art. 7 und 47 der Charta gültig ist, soweit seine Anwendung durch die Mitgliedstaaten dazu führt, dass dem Rechtsanwalt, der als Intermediär im Sinne von Art. 3 Nr. 21 dieser Richtlinie handelt, die Pflicht auferlegt wird, andere Intermediäre, die nicht seine Mandanten sind, unverzüglich über die Meldepflichten zu unterrichten, die ihnen nach Art. 8ab Abs. 6 dieser Richtlinie obliegen, wenn dieser Rechtsanwalt aufgrund der Verschwiegenheitspflicht, der er unterliegt, von der in Art. 8ab Abs. 1 dieser Richtlinie vorgesehenen Meldepflicht befreit ist.

21. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass nach Art. 8ab Abs. 1 der geänderten Richtlinie 2011/16 jeder Mitgliedstaat die erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen hat, um die Intermediäre zur Vorlage der ihnen bekannten, in ihrem Besitz oder unter ihrer Kontrolle befindlichen Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen bei den zuständigen Steuerbehörden zu verpflichten, und zwar innerhalb von 30 Tagen. Die Meldepflicht nach dieser Bestimmung gilt für alle meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltungen und somit sowohl für die in Art. 3 Nr. 25 der geänderten Richtlinie 2011/16 definierten maßgeschneiderten Gestaltungen als auch für die in Art. 3 Nr. 24 definierten marktfähigen Gestaltungen.

22. Es ist festzustellen, dass Rechtsanwälte bei der Ausübung ihrer Tätigkeiten "Intermediäre" im Sinne von Art. 3 Nr. 21 der geänderten Richtlinie 2011/16 sein können, weil sie selbst Konzeptions-, Vermarktungs-, Organisations- und Bereitstellungstätigkeiten zur Umsetzung oder Verwaltung der Umsetzung von meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltungen erbringen können oder falls dies nicht der Fall ist, aufgrund der Tatsache, dass sie bei solchen Tätigkeiten Unterstützung, Hilfe oder Beratung bieten können. Die Rechtsanwälte, die solche Tätigkeiten ausüben, unterliegen somit grundsätzlich der Meldepflicht nach Art. 8ab Abs. 1 dieser Richtlinie.

23. Nach Art. 8ab Abs. 5 Unterabs. 1 der geänderten Richtlinie 2011/16 kann jedoch jeder Mitgliedstaat die erforderlichen Maßnahmen ergreifen, um den Intermediären, insbesondere Rechtsanwalt-Intermediären, eine Befreiung von der Pflicht zu gewähren, Informationen über eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung vorzulegen, wenn mit der Meldepflicht nach dem nationalen Recht dieses Mitgliedstaats gegen eine gesetzliche Verschwiegenheitspflicht verstoßen würde. In solchen Fällen ergreift jeder Mitgliedstaat die erforderlichen Maßnahmen, um die Intermediäre zu verpflichten, andere Intermediäre oder, falls es keine solchen gibt, den relevanten Steuerpflichtigen unverzüglich über ihre Meldepflichten gemäß Abs. 6 dieses Artikels zu unterrichten. Dieser Abs. 6 sieht vor, dass in einem solchen Fall die Meldepflicht in die Verantwortung des anderen Intermediärs, der unterrichtet wurde, oder, falls es keinen anderen Intermediär gibt, in diejenige des relevanten Steuerpflichtigen fällt.

24. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass nach Art. 8ab Abs. 5 Unterabs. 2 der geänderten Richtlinie 2011/16 Intermediären eine Befreiung nach Unterabs. 1 dieses Abs. 5 nur insoweit gewährt werden kann, als sie ihre Tätigkeit im Rahmen der für ihren Beruf relevanten nationalen Rechtsvorschriften ausüben, was gegebenenfalls von den nationalen Gerichten im Rahmen der Anwendung dieser Rechtsvorschriften zu prüfen ist. Demnach ist die Gültigkeit von Art. 8ab Abs. 5 dieser Richtlinie nur im Verhältnis zu Rechtsanwalt-Intermediären, die tatsächlich im Rahmen solcher Grenzen tätig werden, im Hinblick auf Art. 7 und Art. 47 der Charta zu prüfen.

25. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass Art. 7 der Charta, der jeder Person das Recht auf Achtung ihres Privat- und Familienlebens, ihrer Wohnung sowie ihrer Kommunikation zuerkennt, Art. 8 Abs. 1 der am 4. November 1950 in Rom unterzeichneten Europäischen Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (im Folgenden: EMRK) entspricht, während Art. 47, der das Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf und ein unparteiisches Gericht garantiert, Art. 6 Abs. 1 der EMRK entspricht.

26. Gemäß Art. 52 Abs. 3 der Charta, der die notwendige Kohärenz zwischen den in der Charta enthaltenen Rechten und den entsprechenden durch die EMRK garantierten Rechten gewährleisten soll, ohne dass dadurch die Eigenständigkeit des Unionsrechts und des Gerichtshofs berührt wird, muss der Gerichtshof daher bei seiner Auslegung der durch die Art. 7 und 47 der Charta garantierten Rechte die entsprechenden durch Art. 8 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 EMRK in deren Auslegung durch den Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte (im Folgenden: EGMR) garantierten Rechte als Mindestschutzstandard berücksichtigen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 2. Februar 2021, *Consob*, C-481/19, EU:C:2021:84, Rn. 36 und 37).

27. Zur Gültigkeit von Art. 8ab Abs. 5 der geänderten Richtlinie 2011/16 im Licht von Art. 7 der Charta ergibt sich aus der Rechtsprechung des EGMR, dass Art. 8 Abs. 1 EMRK die Vertraulichkeit jeder Korrespondenz zwischen Privatpersonen schützt, und weist dem Schriftwechsel zwischen Rechtsanwälten und ihren Mandanten einen verstärkten Schutz zu (vgl. in diesem Sinne EGMR, Urteil vom 6. Dezember 2012, *Michaud/Frankreich*, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 117 und 118). Ebenso wie diese Bestimmung, deren Schutz nicht nur die Verteidigungstätigkeit, sondern auch die Rechtsberatung umfasst, garantiert Art. 7 der Charta notwendigerweise das Geheimnis dieser Rechtsberatung, und zwar sowohl im Hinblick auf ihren Inhalt als auch im Hinblick auf ihre Existenz. Wie der EGMR ausgeführt hat, können nämlich Personen, die einen Rechtsanwalt konsultieren, vernünftigerweise erwarten, dass ihre Kommunikation privat und vertraulich bleibt (Urteil des EGMR vom 9. April 2019, *Altay/Türkei* [Nr. 2], CE:ECHR:2019:0409JUD001123609, § 49). Abgesehen von Ausnahmefällen müssen diese Personen daher mit Recht darauf vertrauen dürfen, dass ihr Anwalt ohne ihre Zustimmung niemandem offenlegen wird, dass sie ihn konsultieren.

28. Der besondere Schutz, den Art. 7 der Charta und Art. 8 Abs. 1 EMRK dem anwaltlichen Berufsgeheimnis gewähren, der vor allem in Pflichten besteht, die ihnen obliegen, wird dadurch gerechtfertigt, dass den Rechtsanwälten in einer demokratischen Gesellschaft eine grundlegende Aufgabe übertragen wird, nämlich die Verteidigung der Rechtsunterworfenen (vgl. EGMR, Urteil vom 6. Dezember 2012, *Michaud/Frankreich*, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 118 und 119). Diese grundlegende Aufgabe umfasst zum einen das Erfordernis, dessen Bedeutung in allen Mitgliedstaaten anerkannt wird, dass es dem Einzelnen möglich sein muss, sich völlig frei an seinen Rechtsanwalt zu wenden, zu dessen Beruf es schon seinem Wesen nach gehört, all denen unabhängig Rechtsberatung zu erteilen, die sie benötigen, und zum anderen die damit zusammenhängende Loyalität des Rechtsanwalts seinem Mandanten gegenüber (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. Mai 1982, *AM & S Europe/Kommission*, 155/79, EU:C:1982:157, Rn. 18).

29. Die in Art. 8ab Abs. 5 der geänderten Richtlinie 2011/16 vorgesehene Pflicht eines Rechtsanwalt-Intermediärs, der aufgrund der Verschwiegenheitspflicht, der er nach nationalem Recht unterliegt, von der in Art. 8ab Abs. 1 dieser Richtlinie vorgesehene Meldepflicht befreit ist, die anderen Intermediäre, die nicht seine Mandanten sind, unverzüglich über die Meldepflichten zu unterrichten, die ihnen nach Art. 8ab Abs. 6 dieser Richtlinie obliegen, hat aber zwangsläufig die Folge, dass diese anderen Intermediäre von der Identität des unterrichtenden Rechtsanwalt-Intermediärs, von dessen Einschätzung, dass die in Rede stehende Gestaltung meldepflichtig ist, und von der Tatsache, dass er zu diesem Thema konsultiert wird, Kenntnis erlangen.

30. Unter diesen Umständen und da diese anderen Intermediäre nicht unbedingt Kenntnis von der Identität des Rechtsanwalt-Intermediärs und der Tatsache haben, dass er in Bezug auf die meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung konsultiert wurde, führt die in Art. 8ab Abs. 5 der geänderten Richtlinie 2011/16 vorgesehene Unterrichtungspflicht zu einem Eingriff in das in Art. 7 der Charta garantierte Recht auf Achtung der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant.

31. Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass diese Unterrichtungspflicht mittelbar einen weiteren Eingriff in dieses Recht bewirkt, der sich daraus ergibt, dass die so unterrichteten Drittintermediäre der Steuerverwaltung die Identität und die Konsultierung des Rechtsanwalt-Intermediärs offenlegen.

32. Aus Art. 8ab Abs. 1, 9, 13 und 14 der geänderten Richtlinie 2011/16 geht nämlich hervor, dass die Identifizierung der Intermediäre zu den Informationen gehört, die bei der Erfüllung der Meldepflicht vorzulegen sind, wobei diese Identifizierung Gegenstand eines Informationsaustauschs zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten ist. Folglich müssen im Fall einer Unterrichtung nach Art. 8ab Abs. 5 dieser Richtlinie die unterrichteten Drittintermediäre, die auf diese Weise über die Identität des Rechtsanwalt-Intermediärs und über seine Konsultierung in Bezug auf die meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung informiert wurden und selbst nicht dem Berufsgeheimnis unterliegen, die in Art. 3 Abs. 1 dieser Richtlinie genannten zuständigen Behörden nicht nur über das Bestehen der grenzüberschreitenden Gestaltung und über die Identität des oder der betreffenden Steuerpflichtigen, sondern auch über die Identität und die Konsultierung des Rechtsanwalt-Intermediärs informieren.

33. Folglich ist zu prüfen, ob diese Eingriffe in das in Art. 7 der Charta garantierte Recht auf Achtung der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant gerechtfertigt sein können.

34. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die in Art. 7 der Charta verankerten Rechte keine uneingeschränkte Geltung beanspruchen können, sondern im Hinblick auf ihre gesellschaftliche Funktion gesehen werden müssen. Nach Art. 52 Abs. 1 der Charta sind nämlich Einschränkungen der Ausübung dieser Rechte zulässig, sofern sie gesetzlich vorgesehen sind und den Wesensgehalt dieser Rechte achten. Unter Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit müssen sie erforderlich sein und den von der Europäischen Union anerkannten dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzungen oder den Erfordernissen des Schutzes der Rechte und Freiheiten anderer tatsächlich entsprechen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6. Oktober 2020, *Privacy International*, C-623/17, EU:C:2020:790, Rn. 63 und 64).

35. Was erstens das Erfordernis einer gesetzlichen Grundlage für jede Einschränkung der Ausübung der Grundrechte angeht, bedeutet dieses, dass der Rechtsakt, der den Eingriff in die Grundrechte ermöglicht, den Umfang der Einschränkung der Ausübung des betreffenden Rechts selbst festlegen muss. Dieses Erfordernis schließt zum einen aber nicht aus, dass die fragliche Einschränkung hinreichend offen formuliert ist, um Anpassungen an verschiedene Fallgruppen und an Änderungen der Lage zu erlauben. Zum anderen kann der Gerichtshof gegebenenfalls die konkrete Tragweite der Einschränkung im Wege der Auslegung präzisieren, und zwar anhand sowohl des Wortlauts als auch der Systematik und der Ziele der fraglichen Unionsregelung, wie sie im Licht der durch die Charta garantierten Grundrechte auszulegen sind (Urteil vom 21. Juni 2022, *Ligue des droits humains*, C-817/19, EU:C:2022:491, Rn. 114 und die dort angeführte Rechtsprechung).

36. Insoweit ist festzustellen, dass zum einen Art. 8ab Abs. 5 der geänderten Richtlinie 2011/16 für den Rechtsanwalt-Intermediär, der wegen einer Verschwiegenheitspflicht, an die er gebunden ist, von der Meldepflicht befreit ist, ausdrücklich die Verpflichtung vorsieht, die anderen Intermediäre über die ihnen nach Art. 8ab Abs. 6 dieser Richtlinie obliegenden Meldepflichten zu unterrichten. Zum anderen ist, wie in den Rn. 29 und 30 des vorliegenden Urteils festgestellt worden ist, der Eingriff in das in Art. 7 der Charta verankerte Recht auf Achtung der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant die unmittelbare Folge einer solchen Unterrichtung durch den Rechtsanwalt an einen anderen Intermediär, der nicht sein Mandant ist, insbesondere wenn dieser bis zum Zeitpunkt dieser Unterrichtung keine Kenntnis von der Identität dieses Rechtsanwalts und seiner Konsultierung in Bezug auf die meldepflichtige grenzübergreifende Gestaltung hatte.

37. Was ferner den Eingriff betrifft, der sich mittelbar aus dieser Unterrichtungspflicht ergibt, weil die unterrichteten Drittintermediäre die Identität und die Konsultierung des Rechtsanwalt-Intermediärs gegenüber der Steuerverwaltung offenlegen, ist dieser, wie in den Rn. 31 und 32 des vorliegenden Urteils festgestellt worden ist, auf den Umfang der sich aus Art. 8ab Abs. 1, 9, 13 und 14 der geänderten Richtlinie 2011/16 ergebenden Informationspflichten zurückzuführen.

38. Unter diesen Umständen ist festzustellen, dass dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit Genüge getan wurde.

39. Was zweitens die Achtung des Wesensgehalts des in Art. 7 der Charta garantierten Rechts auf Achtung der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant betrifft, ist festzustellen, dass die in Art. 8ab Abs. 5 der geänderten Richtlinie 2011/16 vorgesehene Unterrichtungspflicht nur in beschränktem Maße dazu führt, dass die Vertraulichkeit der Kommunikation zwischen dem Rechtsanwalt-Intermediär und seinem Mandanten gegenüber einem Drittintermediär und der Steuerverwaltung aufgehoben wird. Insbesondere sieht diese Bestimmung weder die Verpflichtung noch auch nur die Erlaubnis für den Rechtsanwalt-Intermediär vor, ohne Zustimmung seines Mandanten Informationen über den Inhalt dieser Kommunikation mit anderen Intermediären zu teilen, und diese werden daher nicht in der Lage sein, solche Informationen der Steuerverwaltung zu übermitteln.

40. Unter diesen Umständen kann nicht davon ausgegangen werden, dass die in Art. 8ab Abs. 5 der geänderten Richtlinie 2011/16 vorgesehene Unterrichtungspflicht den Wesensgehalt des in Art. 7 der Charta verankerten Rechts auf Achtung der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant beeinträchtigt.

41. Was drittens die Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit angeht, so verlangt dieser Grundsatz, dass die Einschränkungen, die insbesondere durch Unionsrechtsakte an den in der Charta niedergelegten Rechten und Freiheiten vorgenommen werden können, nicht über die Grenzen dessen hinausgehen, was zur Erreichung der verfolgten legitimen Ziele oder zum Schutz der Rechte und Freiheiten anderer geeignet und erforderlich ist, wobei, wenn mehrere geeignete Maßnahmen zur Auswahl stehen, die am wenigsten belastende zu wählen ist. Außerdem kann eine dem Gemeinwohl dienende Zielsetzung nicht verfolgt werden, ohne dem Umstand Rechnung zu tragen, dass sie mit den von der Maßnahme betroffenen Grundrechten in Einklang gebracht werden muss, indem eine ausgewogene Gewichtung der dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzung und der fraglichen Rechte vorgenommen wird, damit die durch diese Maßnahme bedingten Nachteile nicht außer Verhältnis zu den angestrebten Zielen stehen. Insbesondere ist die Möglichkeit, eine Einschränkung der durch die Art. 7 und 8 der Charta garantierten Rechte zu rechtfertigen, zu beurteilen, indem die Schwere des mit einer solchen Einschränkung verbundenen Eingriffs bestimmt und geprüft wird, ob die mit ihr verfolgte dem Gemeinwohl dienende Zielsetzung in angemessenem Verhältnis zur Schwere des Eingriffs steht (Urteile vom 26. April 2022, *Polen/Parlament und Rat*, C-401/19, EU:C:2022:297, Rn. 65, sowie vom 22. November 2022, *Luxembourg Business Registers und Sovim*, C-37/20 und C-601/20, EU:C:2022:912, Rn. 64).

42. Daher ist zunächst zu prüfen, ob die in Art. 8ab Abs. 5 der geänderten Richtlinie 2011/16 vorgesehene Unterrichtungspflicht eine von der Union anerkannte dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzung verfolgt. Wenn ja, ist erstens sicherzustellen, dass sie geeignet ist, diese Zielsetzung zu erreichen, zweitens, dass der Eingriff in das Grundrecht auf Achtung der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant, der sich aus dieser Unterrichtungspflicht ergeben kann, in dem Sinne auf das absolut Notwendige beschränkt ist, dass diese Zielsetzung vernünftigerweise nicht ebenso wirksam mit anderen Mitteln erreicht werden kann, die dieses Recht weniger beeinträchtigen, und drittens, sofern dies tatsächlich der Fall ist, dass dieser Eingriff nicht außer Verhältnis zu dieser Zielsetzung steht, was insbesondere eine Gewichtung der Bedeutung dieser Zielsetzung und der Schwere dieses Eingriffs impliziert (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. November 2022, *Luxembourg Business Registers und Sovim*, C-37/20 und C-601/20, EU:C:2022:912, Rn. 66).

43. Wie der Generalanwalt in Nr. 88 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, fügt sich die durch die Richtlinie 2018/822 vorgenommene Änderung der Richtlinie 2011/16 in den Rahmen einer internationalen steuerlichen Zusammenarbeit zur Bekämpfung der aggressiven Steuerplanung ein, die sich in einem Informationsaustausch zwischen Mitgliedstaaten konkretisiert. Insoweit geht u. a. aus den Erwägungsgründen 2, 4, 8 und 9 der Richtlinie 2018/822 hervor, dass die Melde- und Unterrichtungspflichten nach Art. 8ab der geänderten Richtlinie 2011/16 dazu beitragen sollen, Steuerhinterziehung und Steuerbetrug zu verhindern.

44. Die Bekämpfung der aggressiven Steuerplanung und die Verhinderung von Steuerhinterziehung und Steuerbetrug stellen von der Union anerkannte dem Gemeinwohl dienende Zielsetzungen im Sinne von Art. 52 Abs. 1 der Charta dar, die es erlauben, die Ausübung der durch Art. 7 der Charta garantierten Rechte einzuschränken (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6. Oktober 2020, Luxemburgischer Staat [Rechtsbehelf gegen ein Auskunftsersuchen in Steuersachen], C-245/19 und C-246/19, EU:C:2020:795, Rn. 87).

45. Zu der Frage, ob die in Art. 8ab Abs. 5 der geänderten Richtlinie 2011/16 vorgesehene Unterrichtungspflicht zur Erreichung dieser Ziele geeignet und erforderlich ist, tragen die französische und die lettische Regierung im Wesentlichen vor, dass eine solche Unterrichtung es u. a. ermögliche, die anderen Intermediäre für ihre Pflicht zu sensibilisieren, der Meldepflicht nachzukommen und so zu verhindern, dass diese anderen Intermediäre nicht darüber informiert seien, dass die Verpflichtung zur Meldung der grenzüberschreitenden Gestaltung nach Art. 8ab Abs. 6 der geänderten Richtlinie 2011/16 auf sie übertragen worden sei. In Ermangelung einer Unterrichtungspflicht seitens des Rechtsanwalt-Intermediärs bestünde nach Ansicht dieser Regierungen die Gefahr, dass eine grenzüberschreitende Gestaltung unter Missachtung der mit der Richtlinie verfolgten Ziele überhaupt nicht gemeldet werde.

46. Selbst wenn die Unterrichtungspflicht nach Art. 8ab Abs. 5 der geänderten Richtlinie 2011/16 tatsächlich geeignet wäre, zur Bekämpfung der aggressiven Steuerplanung und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Steuerbetrug beizutragen, kann sie jedoch für die Erreichung dieser Ziele und insbesondere, um sicherzustellen, dass die Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen den zuständigen Behörden übermittelt werden, nicht als unbedingt erforderlich angesehen werden.

47. Erstens sind nämlich die Meldepflichten der Intermediäre in der geänderten Richtlinie 2011/16, insbesondere in ihrem Art. 8ab Abs. 1, klar aufgeführt. Nach dieser Bestimmung sind alle Intermediäre zur Vorlage der ihnen bekannten, in ihrem Besitz oder unter ihrer Kontrolle befindlichen Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen bei den zuständigen Steuerbehörden grundsätzlich verpflichtet. Außerdem ergreift nach Art. 8ab Abs. 9 Unterabs. 1 dieser Richtlinie jeder Mitgliedstaat die erforderlichen Maßnahmen, um für den Fall, dass mehr als ein Intermediär existiert, sicherzustellen, dass die Verpflichtung zur Vorlage von Informationen über die meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung allen Intermediären, die an derselben meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung beteiligt sind, obliegt. Kein Intermediär kann daher mit Erfolg geltend machen, dass er die Meldepflichten, denen er allein aufgrund seiner Eigenschaft als Intermediär unmittelbar und individuell unterliegt, nicht gekannt habe.

48. Zweitens ist zum Vorbringen der lettischen Regierung, die Unterrichtungspflicht verringere das Risiko, dass sich die anderen Intermediäre darauf verlassen, dass der Rechtsanwalt-Intermediär den zuständigen Behörden die erforderlichen Informationen melden werde, und dass sie aus diesem Grund davon absehen würden, selbst eine Meldung durchzuführen, zum einen festzustellen, dass, da die Konsultierung eines Rechtsanwalts dem Berufsgeheimnis unterliegt, die anderen Intermediäre, wie in Rn. 30 des vorliegenden Urteils ausgeführt, nicht unbedingt Kenntnis von der Identität des Rechtsanwalt-Intermediärs haben und auch nicht davon, dass er zu einer meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung konsultiert wurde, was in einem solchen Fall ein solches Risiko von vornherein ausschließt.

49. Zum anderen ist, selbst wenn die anderen Intermediäre eine solche Kenntnis haben, nicht zu befürchten, dass sie sich ohne Nachprüfung darauf verlassen, dass der Rechtsanwalt-Intermediär die erforderliche Meldung durchführt, da Art. 8ab Abs. 9 Unterabs. 2 der geänderten Richtlinie 2011/16 klarstellt, dass ein Intermediär nur dann von der Verpflichtung zur Vorlage von Informationen befreit ist, wenn er nachweisen kann, dass diese Informationen bereits von einem anderen Intermediär vorgelegt wurden. Außerdem macht die geänderte Richtlinie 2011/16, indem sie in ihrem Art. 8ab Abs. 5 ausdrücklich vorsieht, dass die Verschwiegenheitspflicht zu einer Befreiung von der Meldepflicht führen kann, den Rechtsanwalt-Intermediär zu einer Person, von der andere Intermediäre *a priori* keine Initiative erwarten können, die sie von ihren eigenen Meldepflichten entbinden könnte.

50. Drittens ist darauf hinzuweisen, dass jeder Intermediär, der wegen einer Verschwiegenheitspflicht, der er nach nationalem Recht unterliegt, von der Meldepflicht nach Art. 8ab Abs. 1 der geänderten Richtlinie 2011/16 befreit ist, gleichwohl verpflichtet bleibt, seinen Mandanten unverzüglich über die ihm nach Abs. 6 dieses Artikels obliegenden Meldepflichten zu unterrichten.

51. Viertens erscheint auch die Offenlegung der Identität und der Konsultierung des Rechtsanwalt-Intermediärs an die Steuerverwaltung durch die unterrichteten Drittintermediäre nicht unbedingt erforderlich, um die Ziele der geänderten Richtlinie 2011/16, die Bekämpfung der aggressiven Steuerplanung und die Verhinderung der Steuerhinterziehung und des Steuerbetrugs, zu verfolgen.

52. Zum einen nämlich wird durch die Meldepflicht der anderen nicht unter die Verschwiegenheitspflicht fallenden Intermediäre und in Ermangelung solcher Intermediäre durch die dem relevanten Steuerpflichtigen obliegende Meldepflicht grundsätzlich gewährleistet, dass die Steuerverwaltung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen informiert wird. Außerdem kann die Steuerverwaltung, nachdem sie eine solche Information erhalten hat, bei Bedarf ergänzende Informationen zu der fraglichen Gestaltung unmittelbar vom relevanten Steuerpflichtigen verlangen, der sich dann für Beistand an seinen Rechtsanwalt wenden kann, oder eine Überprüfung der steuerlichen Situation dieses Steuerpflichtigen durchführen.

53. Zum anderen ermöglicht es die Offenlegung der Identität und der Konsultierung des Rechtsanwalt-Intermediärs an die Steuerverwaltung in Anbetracht der in Art. 8ab Abs. 5 der geänderten Richtlinie 2011/16 vorgesehenen Befreiung von der Meldepflicht jedenfalls nicht, dass die Steuerverwaltung von dem Rechtsanwalt-Intermediär ohne die Zustimmung seines Mandanten Auskünfte verlangt.

54. In der mündlichen Verhandlung vor dem Gerichtshof hat die Kommission jedoch im Wesentlichen vorgetragen, dass diese Offenlegung der Identität und der Konsultierung des Rechtsanwalt-Intermediärs notwendig sei, damit die Steuerverwaltung prüfen könne, ob sich der Rechtsanwalt-Intermediär zu Recht auf die Verschwiegenheitspflicht berufe.

55. Diesem Vorbringen kann nicht gefolgt werden.

56. Wie in Rn. 24 des vorliegenden Urteils ausgeführt, sieht Art. 8ab Abs. 5 Unterabs. 2 der geänderten Richtlinie 2011/16 zwar vor, dass Rechtsanwalt-Intermediäre eine Befreiung nach Art. 8ab Abs. 5 Unterabs. 1 dieser Richtlinie nur insoweit in Anspruch nehmen können, als sie ihre Tätigkeit im Rahmen der für ihren Beruf relevanten nationalen Rechtsvorschriften ausüben. Das Ziel der in Art. 8ab dieser Richtlinie vorgesehenen Melde- und Unterrichtungspflichten besteht jedoch nicht darin, zu kontrollieren, ob die Rechtsanwalt-Intermediäre innerhalb dieser Grenzen tätig werden, sondern darin, potenziell aggressive Steuerpraktiken zu bekämpfen und Steuerhinterziehung und Steuerbetrug zu verhindern, indem sichergestellt wird, dass die Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen den zuständigen Behörden vorgelegt werden.

57. Wie sich aus den Rn. 47 bis 53 des vorliegenden Urteils ergibt, stellt diese Richtlinie eine solche Information der Steuerverwaltung sicher, ohne dass es hierfür erforderlich wäre, ihr die Identität und Konsultierung des Rechtsanwalt-Intermediärs offenzulegen.

58. Unter diesen Umständen kann die Möglichkeit, dass sich Rechtsanwalt-Intermediäre zu Unrecht auf die Verschwiegenheitspflicht berufen, um sich ihrer Meldepflicht zu entziehen, es nicht erlauben, die in Art. 8ab Abs. 5 dieser Richtlinie vorgesehene Unterrichtungspflicht und die damit einhergehende Offenlegung der Identität und der Konsultierung des unterrichtenden Rechtsanwalt-Intermediärs an die Steuerverwaltung als unbedingt erforderlich anzusehen.

59. Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass Art. 8ab Abs. 5 der geänderten Richtlinie 2011/16 dadurch gegen das in Art. 7 der Charta garantierte Recht auf Achtung der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant verstößt, dass er im Wesentlichen vorsieht, dass der der Verschwiegenheitspflicht unterliegende Rechtsanwalt-Intermediär verpflichtet ist, andere Intermediäre, die nicht seine Mandanten sind, über die ihnen obliegenden Meldepflichten zu unterrichten.

60. Was die Gültigkeit von Art. 8ab Abs. 5 der geänderten Richtlinie 2011/16 im Hinblick auf Art. 47 der Charta betrifft, ist darauf hinzuweisen, dass das in der letztgenannten Bestimmung garantierte Recht auf ein faires Verfahren aus verschiedenen Elementen besteht. Es umfasst u. a. die Verteidigungsrechte, den Grundsatz der Waffengleichheit, das Recht auf Zugang zu den Gerichten und das Recht auf Zugang zu einem Rechtsbeistand sowohl in Zivil- als auch in Strafsachen. Wäre ein Rechtsanwalt im Rahmen eines Gerichtsverfahrens oder im Rahmen von dessen Vorbereitung verpflichtet, mit den öffentlichen Stellen zusammenzuarbeiten und ihnen Informationen zu übermitteln, die er anlässlich einer Rechtsberatung erlangt hat, die im Rahmen eines solchen Verfahrens stattfand, könnte er seinen Aufgaben bei der Beratung, der Verteidigung und der Vertretung seines Mandanten nicht in angemessener Weise gerecht werden, so dass dem Mandanten die ihm durch Art. 47 der Charta gewährten Rechte genommen wären (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. Juni 2007, *Ordre des barreaux francophones et germanophone u. a.*, C-305/05, EU:C:2007:383, Rn. 31 und 32).

61. Aus diesen Erwägungen ergibt sich, dass die Anforderungen, die aus dem Recht auf ein faires Verfahren folgen, definitionsgemäß einen Bezug zu einem Gerichtsverfahren voraussetzen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. Juni 2007, *Ordre des barreaux francophones et germanophone u. a.*, C-305/05, EU:C:2007:383, Rn. 35).

62. Ein solcher Bezug ist im vorliegenden Fall jedoch nicht nachgewiesen worden.

63. Aus Art. 8ab Abs. 1 und 5 der geänderten Richtlinie 2011/16 und insbesondere aus den in diesen Bestimmungen vorgesehenen Fristen ergibt sich nämlich, dass die Unterrichtungspflicht in einem frühen Stadium entsteht, spätestens dann, wenn die meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung fertiggestellt wurde und umsetzungsbereit ist, also außerhalb des Rahmens eines Gerichtsverfahrens oder seiner Vorbereitung.

64. Wie der Generalanwalt in Nr. 41 seiner Schlussanträge im Wesentlichen ausgeführt hat, handelt der Rechtsanwalt-Intermediär in diesem frühen Stadium nicht als Verteidiger seines Mandanten in einem Rechtsstreit, und der bloße Umstand, dass die Ratschläge des Rechtsanwalts oder die grenzüberschreitende Gestaltung, die Gegenstand seiner Konsultation ist, in einem späteren Stadium zu einem Rechtsstreit führen können, bedeutet nicht, dass das Tätigwerden des Rechtsanwalts im Rahmen oder im Interesse des Rechts auf Verteidigung seines Mandanten erfolgt.

65. Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass die Unterrichtungspflicht, die für den unter die Verschwiegenheitspflicht fallenden Rechtsanwalt-Intermediär an die Stelle der in Art. 8ab Abs. 1 der geänderten Richtlinie 2011/16 vorgesehenen Meldepflicht tritt, keinen Eingriff in das in Art. 47 der Charta garantierte Recht auf ein faires Verfahren mit sich bringt.

66. Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 8ab Abs. 5 der geänderten Richtlinie 2011/16 im Licht von Art. 7 der Charta ungültig ist, soweit seine Anwendung durch die Mitgliedstaaten dazu führt, dass dem Rechtsanwalt, der als Intermediär im Sinne von Art. 3 Nr. 21 dieser Richtlinie handelt, die Pflicht auferlegt wird, andere Intermediäre, die nicht seine Mandanten sind, unverzüglich über die Meldepflichten zu unterrichten, die ihnen nach Art. 8ab Abs. 6 dieser Richtlinie obliegen, wenn dieser Rechtsanwalt aufgrund der Verschwiegenheitspflicht, der er unterliegt, von der in Art. 8ab Abs. 1 dieser Richtlinie vorgesehenen Meldepflicht befreit ist '.

B.13.1. Aus diesem Urteil ergibt sich, dass Artikel 8ab Absatz 5 der Richtlinie 2011/16/EU, eingeführt durch die Richtlinie (EU) 2018/822, gegen Artikel 7 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union verstößt, soweit seine Anwendung durch die Mitgliedstaaten dazu führt, dass dem Rechtsanwalt, der als Intermediär im Sinne von Artikel 3 Nr. 21 der Richtlinie 2011/16/EU handelt, die Pflicht auferlegt wird, andere Intermediäre, die nicht seine Mandanten sind, unverzüglich über die Meldepflichten zu unterrichten, die ihnen nach Artikel 8ab Absatz 6 dieser Richtlinie obliegen, wenn dieser Rechtsanwalt aufgrund der Verschwiegenheitspflicht, der er unterliegt, von der in Artikel 8ab Absatz 1 dieser Richtlinie vorgesehenen Meldepflicht befreit ist.

Daraus ergibt sich, dass der zweite Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7429 in dem Umfang begründet ist, in dem er gegen die Verpflichtung gerichtet ist, die den Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, nach Artikel 11/6 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Dekrets vom 21. Juni 2013 trifft, nämlich andere Intermediäre, die nicht seine Mandanten sind, unverzüglich über die Meldepflichten zu unterrichten ».

B.15.2. Aus den gleichen Gründen wie denen, die im vorerwähnten Entscheid Nr. 111/2023 angeführt wurden, ist der siebte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 begründet, insofern er sich gegen die Pflicht richtet, die dem Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, nach Artikel 64quinquies/2 § 5 Absatz 1 des Dekrets vom 6. Mai 1999 obliegt, andere Intermediäre, die nicht seine Mandanten sind, unverzüglich über die Meldepflichten zu unterrichten.

B.15.3. Artikel 64quinquies/2 § 5 Absatz 1 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020, ist für nichtig zu erklären, insofern er einen Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, verpflichtet, einen anderen Intermediär, der nicht sein Mandant ist, zu informieren.

Was den zweiten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7498 betrifft

B.16. Der zweite Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7498 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch das Dekret vom 1. Oktober 2020 gegen die Artikel 10, 11 und 22 der Verfassung, gegen die Artikel 7, 8, 20 und 21 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, gegen die Artikel 1 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention und gegen Artikel 17 des Internationalen Pakts über bürgerliche und politische Rechte, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 6 und 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention, mit den Artikeln 47, 48, 49, 51 und 52 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, mit den allgemeinen Rechtsgrundsätzen in Bezug auf die Rechte der Verteidigung und mit Artikel 6 Absatz 2 des EUV.

Im ersten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7498 wird zum einen derselbe wie der in B.15.1 bis B.15.3 geprüfte Beschwerdegrund und zum anderen der in B.7.1 bis B.7.3 geprüfte Beschwerdegrund angeführt.

Im zweiten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7498 wird derselbe wie der in B.12.1 bis B.14.3 geprüfte Beschwerdegrund angeführt.

Im dritten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7498 wird das Fehlen von gesonderten Regeln für Rechtsanwälte beanstandet. Die Prüfung dieses Teils kann nicht zu einer weiterreichenden Feststellung eines Verstoßes als den in B.14.3 und in B.15.2 erwähnten Feststellungen führen.

Was den zweiten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7537 betrifft

B.17. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7537 leitet einen zweiten Klagegrund ab aus einem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 5 des EUV und mit Artikel 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union. Sie bemängelt an dem Dekret vom 1. Oktober 2020, dass es auf einer Richtlinie beruhe, die gegen die Grundprinzipien des Unionsrechts verstoße. Der Klagegrund entspricht dem zweiten und dritten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480. Wie in B.6.4 und B.7.3 bezüglich dieser Klagegründe geurteilt wurde, ist in Erwartung der Antwort des Gerichtshofes der Europäischen Union auf die erste und fünfte Vorabentscheidungsfrage, die ihm mit dem Entscheid Nr. 103/2022 vorgelegt wurden, die Entscheidung über den zweiten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7537 ebenfalls auszusetzen.

Was den dritten und den vierten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7537 betrifft

B.18.1. Der dritte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7537 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch das Dekret vom 1. Oktober 2020 gegen die Artikel 10, 11 und 22 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit den Artikeln 7 und 8 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union. Nach Auffassung der klagenden Partei in der Rechtssache Nr. 7537 führen die angefochtenen Bestimmungen ohne sachliche Rechtfertigung zu einem Behandlungsunterschied zwischen Intermediären, je nachdem, ob sie mit anderen Intermediären zusammenarbeiten oder nicht.

Der vierte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7537 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch das Dekret vom 1. Oktober 2020 gegen die Artikel 10, 11 und 22 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit Artikel 7 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7537 macht geltend, dass die angefochtenen Bestimmungen ohne vernünftige Rechtfertigung zu einem Behandlungsunterschied zwischen den Intermediären führten, je nachdem, ob sie mit anderen Intermediären zusammenarbeiteten oder nicht.

B.18.2. Der Gerichtshof prüft die Klagegründe zusammen.

B.19. Was die erste individuelle Meldung bezüglich einer marktfähigen Gestaltung betrifft, ist – wie in B.13.2 erwähnt – festzustellen, dass die bei dieser Meldung zu übermittelnden Informationen nicht vom Berufsgeheimnis abgedeckt sind.

B.20. Was die regelmäßige Meldepflicht bezüglich einer marktfähigen Gestaltung betrifft, ist – wie in B.14.1 erwähnt – festzustellen, dass es nicht ausgeschlossen ist, dass sich die Meldepflicht auf Tätigkeiten bezieht, die unter das Berufsgeheimnis fallen.

Aus den in B.14.2 und B.14.3 erwähnten Gründen hat der Gerichtshof geurteilt, dass es nicht vernünftig gerechtfertigt ist, dass Rechtsanwälte sich, was die regelmäßige Meldepflicht bezüglich marktfähiger Gestaltungen betrifft, nicht auf das Berufsgeheimnis berufen können.

Auch wenn sich das Berufsgeheimnis des Rechtsanwalts, insofern es ein grundlegender Bestandteil des Rechts auf ein faires Verfahren ist, von dem anderer Träger des Berufsgeheimnisses unterscheidet und auch wenn Rechtsanwälte einem besonderen Status unterliegen und im Rahmen der Rechtspflege einen besonderen Auftrag erfüllen, ist festzustellen, dass im vorliegenden Fall die in B.14.2 und B.14.3 erwähnten Gründe ebenfalls gegenüber anderen Intermediären, die dem Berufsgeheimnis unterliegen, gelten.

Folglich betrifft die in B.14.3 festgestellte Verfassungswidrigkeit alle Intermediäre, die dem Berufsgeheimnis unterliegen.

Artikel 64*quinquies*/2 § 5 Absatz 3 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020, ist für nichtig zu erklären, insofern er vorsieht, dass ein Intermediär, der dem strafbewehrten Berufsgeheimnis unterliegt, sich bezüglich der regelmäßigen Meldepflicht für marktfähige Gestaltungen im Sinne von Artikel 64*quinquies*/2 § 2 des Dekrets vom 6. Mai 1999 nicht auf sein Berufsgeheimnis berufen kann.

B.21.1. In Bezug auf die Pflicht jedes Intermediärs, der sich auf sein Berufsgeheimnis beruft, die anderen Intermediäre, die nicht seine Klienten sind, über ihre Meldepflichten in Kenntnis zu setzen, hat der Gerichtshof mit seinem Entscheid Nr. 103/2022 geurteilt, dass über diesen Klagegrund nicht entschieden werden kann, bevor dem Gerichtshof der Europäischen Union nicht die folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt wurde:

« Verstößt Artikel 1 Nummer 2 der vorerwähnten Richtlinie (EU) 2018/822 gegen das Recht auf Achtung des Privatlebens, das durch Artikel 7 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention gewährleistet wird, insofern der neue Artikel 8ab Absatz 5, den er in die vorerwähnte Richtlinie 2011/16/EU eingefügt hat, vorsieht, dass dann, wenn ein Mitgliedstaat die erforderlichen Maßnahmen ergreift, um den Intermediären das Recht auf Befreiung von der Pflicht zu gewähren, Informationen über eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung vorzulegen, wenn mit der Meldepflicht nach dem nationalen Recht dieses Mitgliedstaats gegen eine gesetzliche Verschwiegenheitspflicht verstoßen würde, dieser Mitgliedstaat verpflichtet ist, diese Intermediäre zu verpflichten, andere Intermediäre oder, falls es keine solchen gibt, den relevanten Steuerpflichtigen unverzüglich über ihre Meldepflichten zu unterrichten, insofern diese Pflicht zur Folge hat, dass ein Intermediär, der dem nach dem Recht dieses Mitgliedstaates strafbewehrten Berufsgeheimnis unterliegt, verpflichtet ist, mit einem anderen Intermediär, der nicht sein Klient ist, Informationen auszutauschen, von denen er bei der Ausübung seines Berufes Kenntnis erlangt? ».

B.21.2. Die vorerwähnte Frage stellt sich auch im Rahmen der jetzt untersuchten Klagegründe. In Erwartung der Antwort des Gerichtshofes der Europäischen Union auf die vierte Vorabentscheidungsfrage, die ihm mit dem Entscheid Nr. 103/2022 vorgelegt wurde, ist die Entscheidung über die in B.18.1 erwähnten Klagegründe auszusetzen, insofern sie sich auf die Pflicht eines Intermediärs beziehen, der sich auf ein anderes strafbewehrtes Berufsgeheimnis als das der Rechtsanwälte beruft, die anderen Intermediäre, die nicht seine Klienten sind, über ihre Meldepflichten in Kenntnis zu setzen.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

- erklärt Artikel 8 Absatz 2 des Dekrets der Wallonischen Region vom 1. Oktober 2020 « zur Abänderung des Dekrets vom 6. Mai 1999 über die Festsetzung, die Beitreibung und die Streitsachen bezüglich der wallonischen regionalen Abgaben zwecks der Umsetzung der Richtlinie 2018/822/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen » für nichtig;

- erklärt Artikel 64*quinquies*/2 § 11 des Dekrets der Wallonischen Region vom 6. Mai 1999 « über die Festsetzung, die Beitreibung und die Streitsachen bezüglich der wallonischen regionalen Abgaben », eingefügt durch Artikel 5 desselben Dekrets vom 1. Oktober 2020, für nichtig;

- erklärt Artikel 64*quinquies*/2 § 5 Absatz 1 desselben Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 desselben Dekrets vom 1. Oktober 2020, insofern, als er einen Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, dazu verpflichtet, einen anderen Intermediär, der nicht sein Mandant ist, zu benachrichtigen, für nichtig;

- verklaart Artikel 64^{quinquies}/2 § 5 Absatz 3 desselben Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 desselben Dekrets vom 1. Oktober 2020, insofern, als er vorsieht, dass ein Intermediär, der dem strafbewehrten Berufsgeheimnis unterliegt, sich bezüglich der regelmäßigen Meldepflicht für marktfähige Gestaltungen im Sinne von Artikel 64^{quinquies}/2 § 2 desselben Dekrets vom 6. Mai 1999 nicht auf sein Berufsgeheimnis berufen kann, für nichtig;

- setzt die Entscheidung über die in B.6.1, B.7.1, B.8.1, B.9.1, B.17 und B.18.1 erwähnten Beschwerdegründe in Erwartung der Antwort des Gerichtshofes der Europäischen Union auf die mit dem Entscheid Nr. 103/2022 vom 15. September 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103) gestellten Vorabentscheidungsfragen aus.

Erlassen in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 11. Januar 2024.

Der Kanzler,
N. Dupont

Der Präsident,
P. Nihoul

GRONDWETTELIJK HOF

[C – 2024/000549]

Bericht voorgeschreven bij artikel 74 van de bijzondere wet van 6 januari 1989

Bij drie verzoekschriften die aan het Hof zijn toegezonden bij op 26 en 27 december 2023 ter post aangetekende brieven en ter griffie zijn ingekomen op 27 en 28 december 2023, zijn beroepen tot vernietiging van het decreet van het Vlaamse Gewest van 26 mei 2023 « tot wijziging van de Vlaamse Codex Ruimtelijke Ordening van 15 mei 2009, wat de woonreservegebieden betreft » (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 27 juni 2023) ingesteld respectievelijk door de bv « Degrimmo » en Kristien Felix, door Marie Claude Crauwels en de cv « CAV holdco » en door de nv « Herselinvest ».

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 8128, 8130 en 8131 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

De griffier,
F. Meersschant

COUR CONSTITUTIONNELLE

[C – 2024/000549]

Avis prescrit par l'article 74 de la loi spéciale du 6 janvier 1989

Par trois requêtes adressées à la Cour par lettres recommandées à la poste les 26 et 27 décembre 2023 et parvenues au greffe les 27 et 28 décembre 2023, des recours en annulation du décret de la Région flamande du 26 mai 2023 « modifiant le Code flamand de l'Aménagement du Territoire du 15 mai 2009, en ce qui concerne les zones de réserve d'habitat » (publié au *Moniteur belge* du 27 juin 2023) ont été introduits respectivement par la SRL « Degrimmo » et Kristien Felix, par Marie Claude Crauwels et la SC « CAV holdco » et par la SA « Herselinvest ».

Ces affaires, inscrites sous les numéros 8128, 8130 et 8131 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Le greffier,
F. Meersschant

VERFASSUNGSGERICHTSHOF

[C – 2024/000549]

Bekanntmachung vorgeschrieben durch Artikel 74 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989

Mit drei Klageschriften, die dem Gerichtshof mit am 26. und 27. Dezember 2023 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen zugesandt wurden und am 27. und 28. Dezember 2023 in der Kanzlei eingegangen sind, erhoben jeweils Klage auf Nichtigerklärung des Dekrets der Flämischen Region vom 26. Mai 2023 « zur Abänderung des Flämischen Raumordnungskodex vom 15. Mai 2009, was die Wohnreservegebiete betrifft » (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 27. Juni 2023): die « Degrimmo » GmbH und Kristien Felix, Marie Claude Crauwels und die « CAV holdco » Gen. und die « Herselinvest » AG.

Diese unter den Nummern 8128, 8130 und 8131 ins Geschäftsverzeichnis des Gerichtshofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

Der Kanzler,
F. Meersschant

GRONDWETTELIJK HOF

[C – 2024/000550]

Bericht voorgeschreven bij artikel 74 van de bijzondere wet van 6 januari 1989

Bij vier verzoekschriften die aan het Hof zijn toegezonden bij op 28 december 2023, 8 en 10 januari 2024 ter post aangetekende brieven en ter griffie zijn ingekomen op 29 december 2023, 9, 10 en 11 januari 2024, zijn beroepen tot vernietiging van het Vlaamse decreet van 16 juni 2023 « tot wijziging van het Provinciedecreet van 9 december 2005 en het decreet van 22 december 2017 over het lokaal bestuur, wat betreft de beëindiging van de hoedanigheid van het statutaire personeelslid » (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 10 juli 2023) ingesteld respectievelijk door Pieter Vanhoutte, door Sibylle Cuypers, door de vzw « Exello.net », de vzw « Vlaamse Lokale Financieel Directeurs », Luc Jolie, Tom Gevaert, Bruno Debrabandere, Steven Van De Velde, Vera Boudry, Frank Remy, Wim Haest, Cathy Brouckaert, Koen Berghmans en Gunther Dobbeleer en door de Algemene Centrale Openbare Diensten, het Algemeen Christelijk Vakverbond Openbare Diensten, Chris Reniers, Ilse Heylen, Geert Verbrugge, Carine Nijs, Anja Willems, Peter Timbal, Martine Dhaene, Stefaan Denewet, Ward Dautzenberg en Glenn Gevaert.