

LOIS, DECRETS, ORDONNANCES ET REGLEMENTS WETTEN, DECRETEN, ORDONNANTIES EN VERORDENINGEN

COUR CONSTITUTIONNELLE

[2022/205565]

Extrait de l'arrêt n° 103/2022 du 15 septembre 2022

Numéros du rôle : 7407, 7409, 7410 et 7412

En cause : les recours en annulation totale ou partielle 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 », introduits par l'association de fait « Belgian Association of Tax Lawyers » et autres, par l'Ordre des barreaux francophones et germanophone, par l'« Orde van Vlaamse balies » et Alex Tallon et par l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux et autres.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents P. Nihoul et L. Lavrysen, des juges T. Giet, J. Moerman, Y. Kherbache, T. Detienne, D. Pieters, S. de Bethune et E. Bribosia, et, conformément à l'article 60bis de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, du juge émérite J.-P. Moerman, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, 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 29 juin 2020 et parvenue au greffe le 30 juin 2020, un recours en annulation 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 » (publiée au *Moniteur belge* du 30 décembre 2019) a été introduit par l'association de fait « Belgian Association of Tax Lawyers », P.V. et G.G., assistés et représentés par Me P. Malherbe, avocat au barreau de Bruxelles.

Par requête séparée, les parties requérantes demandaient également la suspension de la même loi. Par l'arrêt n° 168/2020 du 17 décembre 2020, publié au *Moniteur belge* du 27 avril 2021, la Cour a rejeté la demande de suspension.

b. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 29 juin 2020 et parvenue au greffe le 30 juin 2020, un recours en annulation de la même loi a été introduit par l'Ordre des barreaux francophones et germanophone, assisté et représenté par Me S. Scarnà, avocat au barreau de Bruxelles.

c. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 30 juin 2020 et parvenue au greffe le 1^{er} juillet 2020, un recours en annulation de la même loi a été introduit par l'« Orde van Vlaamse balies » et Alex Tallon, assistés et représentés par Me P. Wouters, avocat à la Cour de cassation.

d. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 30 juin 2020 et parvenue au greffe le 2 juillet 2020, un recours en annulation des articles 5 à 9, 16, 22 à 26, 32, 37 à 41, 46, 51 à 55 et 60 de la même loi a été introduit par l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux, l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés, Frédéric Delrue, Mirjam Vermaut, Bart Van Coile et Vincent Delvaux, assistés et représentés par Me F. Judo, avocat au barreau de Bruxelles.

Ces affaires, inscrites sous les numéros 7407, 7409, 7410 et 7412 du rôle de la Cour, ont été jointes.

(...)

II. *En droit*

(...)

Quant à la loi attaquée et à son contexte

B.1. Les parties requérantes demandent l'annulation totale ou partielle 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).

Comme son intitulé l'indique, la loi du 20 décembre 2019 vise à transposer 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).

B.2.1. 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 ladite directive] » (article 1^{er}, paragraphe 1, de la directive 2011/16/UE).

Il ressort du considérant 2 de la directive (UE) 2018/822 que celle-ci vise à accroître la transparence fiscale en ce qui concerne les dispositifs fiscaux transfrontières « à caractère potentiellement agressif » :

« 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, d'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.2.2. Les dispositifs qui doivent faire l'objet d'une déclaration sont les dispositifs transfrontières qui comportent au moins un « marqueur » figurant à la nouvelle annexe IV de la directive 2011/16/UE, étant précisé que certains marqueurs ne peuvent être pris en considération que s'ils remplissent en outre le « critère de l'avantage principal ». Le considérant 9 de la directive (UE) 2018/822 énonce à cet égard :

« Les dispositifs de planification fiscale à caractère agressif ont évolué au fil des ans pour devenir toujours plus complexes et font en permanence l'objet de modifications et d'ajustements pour répondre aux contre-mesures défensives prises par les autorités fiscales. Compte tenu de ce qui précède, il serait plus efficace de chercher à cerner les dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif en constituant une liste des caractéristiques et éléments des opérations présentant des signes manifestes d'évasion fiscale ou de pratiques fiscales abusives plutôt que de définir la notion de planification fiscale agressive. Ces indications sont appelées des ' marqueurs ' ».

La nouvelle annexe IV de la directive 2011/16/UE classe les marqueurs en cinq catégories : la catégorie A (« Marqueurs généraux liés au critère de l'avantage principal »), la catégorie B (« Marqueurs spécifiques liés au critère de l'avantage principal »), la catégorie C (« Marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières »), la catégorie D (« Marqueurs spécifiques concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs ») et la catégorie E (« Marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert »). Les marqueurs de la catégorie A, ceux de la catégorie B et ceux de la catégorie C, paragraphe 1, b), i), c) et d), ne peuvent être pris en considération que lorsqu'ils remplissent le « critère de l'avantage principal ». Selon l'annexe précitée, ce critère est rempli « s'il peut être établi que l'avantage principal ou l'un des avantages principaux qu'une personne peut raisonnablement s'attendre à retirer d'un dispositif, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, est l'obtention d'un avantage fiscal ». Dans le cas d'un marqueur relevant de la catégorie C, paragraphe 1, la présence des conditions prévues dans la catégorie C, paragraphe 1, b), i), c) ou d), ne peut à elle seule constituer une raison de conclure qu'un dispositif remplit le critère de l'avantage principal.

B.2.3. 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 » (considéants 6-8).

B.3.1. Afin de transposer cette obligation de déclaration, la loi du 20 décembre 2019 modifie le Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992), le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, le Code des droits de succession et le Code des droits et taxes divers.

B.3.2. L'article 3 de la loi du 20 décembre 2019 insère, dans le CIR 1992, un nouvel article 326/1, qui énonce plusieurs définitions :

« Pour l'application de cette section et de l'article 338, § 6/4, on entend par :

1° ' dispositif transfrontière ' : un dispositif concernant plusieurs États membres ou un État membre et un pays tiers si l'une au moins 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.

Un dispositif signifie également une série de dispositifs. Un dispositif peut comporter plusieurs étapes ou parties;

2° ' dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ' : tout dispositif transfrontière comportant au moins l'un des marqueurs visés à l'article 326/2;

3° ' marqueur ' : une caractéristique ou particularité d'un dispositif transfrontière visé à l'article 326/2, qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale;

4° ' 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 gère sa mise en œuvre;

Un intermédiaire est aussi une 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 sa 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;

5° ' 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;

6° ' 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;

7° ' dispositif sur mesure ' : tout dispositif transfrontière qui n'est pas un dispositif commercialisable ».

L'article 338, § 2, 21°, du CIR 1992, inséré par l'article 17, 2°, de la loi du 20 décembre 2019, définit la notion d' « entreprise associée » :

« ' entreprise associée ', pour l'application du paragraphe 6/4 et des articles 326/1 à 326/9 : une personne qui est liée à une autre personne de l'une au moins des façons suivantes :

- a) une personne participe à la gestion d'une autre personne lorsqu'elle est en mesure d'exercer une influence notable sur l'autre personne;
- b) une personne participe au contrôle d'une autre personne au moyen d'une participation qui dépasse 25 % des droits de vote;
- c) une personne participe au capital d'une autre personne au moyen d'un droit de propriété qui, directement ou indirectement, dépasse 25 % du capital;
- d) une personne a droit à 25 % ou plus des bénéfices d'une autre personne.

Si plusieurs personnes participent, comme indiqué aux a) à d), à la gestion, au contrôle, au capital ou aux bénéfices d'une même personne, toutes les personnes concernées sont assimilées à des entreprises associées.

Si les mêmes personnes participent, comme indiqué aux points a) à d), à la gestion, au contrôle, au capital ou aux bénéfices de plusieurs personnes, toutes les personnes concernées sont assimilées à des entreprises associées.

Aux fins du présent point, une personne qui agit avec une autre personne en ce qui concerne les droits de vote ou la détention de parts de capital d'une entité est considérée comme détenant une participation dans l'ensemble des droits de vote ou des parts de capital de ladite entité détenus par l'autre personne.

En ce qui concerne les participations indirectes, le respect des critères énoncés au c) est déterminé en multipliant les taux de détention successivement aux différents niveaux. Une personne détenant plus de 50 % des droits de vote est réputée détenir 100 % de ces droits.

Une personne physique, son conjoint et ses ascendants ou descendants directs sont considérés comme une seule et unique personne ».

Les articles 19, 2°, 20, 34, 2°, 35, 48, 2°, et 49 de la loi du 20 décembre 2019 insèrent des définitions similaires aux articles 289bis, § 2, 18°, et 289bis/1 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, aux articles 146quater, § 2, 18°, et 146sexies du Code des droits de succession et aux articles 211bis, § 2, 18°, et 211bis/1 du Code des droits et taxes divers.

Ces définitions reproduisent presque littéralement les définitions énoncées à l'article 3, 18) à 25), de la directive 2011/16/UE, tel qu'il a été modifié par la directive (UE) 2018/822.

B.3.3. L'article 326/2 du CIR 1992, inséré par l'article 4 de la loi du 20 décembre 2019, identifie les différents « marqueurs ».

Le quatrième alinéa de cette disposition identifie les marqueurs de catégorie A :

« 1° un dispositif où le contribuable concerné ou un participant au dispositif s'engage à respecter une clause de confidentialité selon laquelle il peut lui être demandé de ne pas divulguer à d'autres intermédiaires ou aux autorités fiscales comment le dispositif pourrait procurer un avantage fiscal;

2° un dispositif où l'intermédiaire est en droit de percevoir des honoraires (ou des intérêts, une rémunération pour financer les coûts et d'autres frais) pour le dispositif et ces honoraires sont fixés par référence :

a) au montant de l'avantage fiscal découlant du dispositif; ou

b) au fait qu'un avantage fiscal découle effectivement du dispositif. Cela inclurait une obligation pour l'intermédiaire de rembourser partiellement ou entièrement les honoraires si l'avantage fiscal escompté découlant du dispositif n'a pas été complètement ou partiellement généré;

3° un dispositif dont la documentation et/ou la structure sont en grande partie normalisées et qui est à la disposition de plus d'un contribuable concerné sans avoir besoin d'être adapté de façon importante pour être mis en œuvre ».

Le cinquième alinéa de cette disposition identifie les marqueurs de catégorie B :

« 1° un dispositif dans lequel un participant au dispositif prend artificiellement des mesures qui consistent à acquérir une société réalisant des pertes, à mettre fin à l'activité principale de cette société et à utiliser les pertes de celle-ci pour réduire sa charge fiscale, y compris par le transfert de ces pertes à une autre juridiction ou par l'accélération de l'utilisation de ces pertes;

2° un dispositif qui a pour effet de convertir des revenus en capital, en dons ou en d'autres catégories de recettes qui sont taxées à un niveau inférieur ou ne sont pas taxées;

3° un dispositif qui inclut des transactions circulaires ayant pour résultat un 'carrousel' de fonds, à savoir au moyen d'entités interposées sans fonction commerciale primaire ou d'opérations qui se compensent ou s'annulent mutuellement ou qui ont d'autres caractéristiques similaires ».

Le sixième alinéa de cette disposition identifie les marqueurs de catégorie C :

« 1° un dispositif qui prévoit la déduction des paiements transfrontières effectués entre deux ou plusieurs entreprises associées lorsque l'une au moins des conditions suivantes est remplie :

a) le bénéficiaire ne réside à des fins fiscales dans aucune juridiction fiscale;

b) même si le bénéficiaire réside à des fins fiscales dans une juridiction, cette juridiction :

- ne lève pas d'impôt sur les sociétés ou lève un impôt sur les sociétés à taux zéro ou presque nul; ou
- figure sur une liste de juridictions de pays tiers qui ont été évaluées par les États membres collectivement ou dans le cadre de l'OCDE comme étant non coopératives;

c) le paiement bénéficie d'une exonération fiscale totale dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales;

d) le paiement bénéficie d'un régime fiscal préférentiel dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales;

2° des déductions pour le même amortissement d'un actif sont demandées dans plus d'une juridiction;

3° un allègement au titre de la double imposition pour le même élément de revenu ou de capital est demandé dans plusieurs juridictions;

4° Il existe un dispositif qui inclut des transferts d'actifs et où il y a une différence importante dans le montant considéré comme étant payable en contrepartie des actifs dans ces juridictions concernées ».

Le septième alinéa de cette disposition identifie les marqueurs de catégorie D :

« 1° un dispositif susceptible d'avoir pour effet de porter atteinte à l'obligation de déclaration en vertu du droit mettant en œuvre la législation de l'Union ou tout accord équivalent concernant l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers, y compris des accords avec des pays tiers, ou qui tire parti de l'absence de telles dispositions ou de tels accords. De tels dispositifs incluent au moins ce qui suit :

a) l'utilisation d'un compte, d'un produit ou d'un investissement qui n'est pas ou dont l'objectif est de ne pas être un compte financier, mais qui possède des caractéristiques substantiellement similaires à celles d'un compte financier;

b) le transfert de comptes ou d'actifs financiers vers des juridictions qui ne sont pas liées par l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers avec l'État de résidence du contribuable concerné, ou le recours à de telles juridictions;

c) la requalification de revenus et de capitaux en produits ou en paiements qui ne sont pas soumis à l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers;

d) le transfert ou la conversion d'une institution financière, d'un compte financier ou des actifs qui s'y trouvent en institution financière, en compte financier ou en actifs qui ne sont pas à déclarer en vertu de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers;

e) le recours à des entités, constructions ou structures juridiques qui suppriment ou visent à supprimer la déclaration d'un ou plusieurs titulaires de compte ou de personnes détenant le contrôle dans le cadre de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers;

f) les dispositifs qui portent atteinte aux procédures de diligence raisonnable utilisées par les institutions financières pour se conformer à leurs obligations de déclarer des informations sur les comptes financiers, ou qui exploitent les insuffisances de ces procédures, y compris le recours à des juridictions appliquant de manière inadéquate ou insuffisante la législation relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux, ou ayant des exigences insuffisantes en matière de transparence en ce qui concerne les personnes morales ou les constructions juridiques;

2° un dispositif faisant intervenir une chaîne de propriété formelle ou effective non transparente par le recours à des personnes, des constructions juridiques ou des structures :

a) qui n'exercent pas une activité économique substantielle s'appuyant sur des effectifs, des équipements, des ressources et des locaux suffisants; et

b) qui sont constitués, gérés, contrôlés ou établis ou qui résident dans toute juridiction autre que la juridiction de résidence de l'un ou plusieurs des bénéficiaires effectifs des actifs détenus par ces personnes, constructions juridiques ou structures; et

c) lorsque les bénéficiaires effectifs de ces personnes, constructions juridiques ou structures, tels que visés à l'article 4, 27°, de la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces, sont rendus impossibles à identifier ».

Le huitième alinéa de cette disposition identifie les marqueurs de catégorie E :

« 1° un dispositif qui prévoit l'utilisation de régimes de protection unilatéraux;

2° un dispositif prévoyant le transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer. Le terme d'actifs incorporels difficiles à évaluer englobe des actifs incorporels ou des droits sur des actifs incorporels pour lesquels, au moment de leur transfert entre des entreprises associées :

a) il n'existe pas d'éléments de comparaison fiables; et

b) au moment où l'opération a été conclue, les projections concernant les futurs flux de trésorerie ou revenus attendus de l'actif incorporel transféré, ou les hypothèses utilisées pour évaluer cet actif incorporel sont hautement incertaines, et il est donc difficile de prévoir dans quelle mesure l'actif incorporel débouchera finalement sur un succès au moment du transfert;

3° un dispositif mettant en jeu un transfert transfrontière de fonctions et/ou de risques et/ou d'actifs au sein du groupe, si le bénéfice avant intérêts et impôts (ebit) annuel prévu, dans les trois ans suivant le transfert, du ou des cédants, est inférieur à 50 % du ebit annuel prévu de ce cédant ou de ces cédants si le transfert n'avait pas été effectué ».

Les articles 21, 36 et 50 de la loi du 20 décembre 2019 insèrent des dispositions similaires à l'article 289*bis*/2 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, à l'article 146*septies* du Code des droits de succession et à l'article 211*bis*/2 du Code des droits et taxes divers.

Ces dispositions reproduisent presque littéralement la nouvelle annexe IV de la directive 2011/16/UE.

B.3.4. L'article 338, § 6/4, du CIR 1992, inséré par l'article 17, 3°, de la loi du 20 décembre 2019, règle l'échange automatique, par l'autorité compétente, d'informations relatives aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration :

« L'autorité belge compétente communique dans le délai visé à l'alinéa 3 les données visées à l'alinéa 2, concernant les dispositifs transfrontières dont elle a été informée par l'intermédiaire ou le contribuable concerné conformément aux articles 326/1 à 326/8, par voie d'un échange automatique avec les autorités compétentes de tous les autres États membres.

Les informations qui doivent être communiquées par l'autorité belge compétente en vertu de l'alinéa 1^{er} comprennent les éléments suivants, le cas échéant :

1° l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, visés à l'article 326/1, 4° et 5°, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale, leur numéro fiscal d'identification et, le cas échéant, les personnes qui sont, conformément au paragraphe 2, 21°, des entreprises associées au contribuable concerné;

2° des informations détaillées sur les marqueurs visés à l'article 326/2 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 contribuable(s) concerné(s) 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.

L'échange automatique 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.

Les informations visées à l'alinéa 2, 1°, 3° et 8° du présent paragraphe ne sont pas communiquées à la Commission européenne ».

Les articles 19, 3°, 34, 3°, et 48, 3°, de la loi du 20 décembre 2019 insèrent des dispositions similaires respectivement au nouvel article 289*bis*, § 6/3, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, au nouvel article 146*quater*, § 6/3, du Code des droits de succession et au nouvel article 211*bis*, § 6/3, du Code des droits et taxes divers.

Le deuxième alinéa de ces dispositions reproduit presque littéralement l'article 8*bis ter*, paragraphe 14, de la directive 2011/16/UE, inséré par la directive (UE) 2018/822.

B.3.5.1. Les articles 326/3 à 326/11 du CIR 1992, insérés par les articles 5 à 13 de la loi du 20 décembre 2019, règlent la transmission obligatoire, par les intermédiaires ou par les contribuables concernés, d'informations relatives aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

B.3.5.2. L'article 326/3, § 1^{er}, du CIR 1992 dispose :

« Chaque intermédiaire est tenu de transmettre à l'autorité belge compétente, visée à l'article 338, § 2, 6^o, les informations dont il a connaissance, qu'il possède ou qu'il contrôle, concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration visées à l'article 338, § 6/4, dans un délai de 30 jours à compter du cas mentionné ci-dessous qui survient en premier :

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

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

- 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 1^{er}, les intermédiaires visés à l'article 326/1, 4^o, deuxième alinéa, sont également tenus de transmettre des informations relatives à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de 30 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 ».

L'article 326/3, § 2, du CIR 1992 détermine l'autorité qui doit être informée lorsque plusieurs autorités entrent en considération.

B.3.5.3. L'article 326/4 du CIR 1992 concerne les dispositifs commercialisables et prévoit :

« Dans le cas d'un dispositif commercialisable, l'intermédiaire doit établir tous les trois mois un rapport fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration, visées à l'article 338, § 6/4, 1^o, 4^o, 7^o et 8^o, qui sont devenues disponibles depuis la transmission du dernier rapport ».

B.3.5.4. L'article 326/5 du CIR 1992 concerne l'attribution d'un numéro de référence unique.

B.3.5.5. L'article 326/6 du CIR 1992 règle l'obligation de déclaration lorsque plusieurs intermédiaires participent au même dispositif :

« Si plusieurs intermédiaires sont concernés par le même dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, tous les intermédiaires concernés doivent fournir des informations sur le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

Un intermédiaire est dispensé de l'obligation de transmettre des informations s'il peut fournir une preuve écrite qu'un autre intermédiaire a déjà transmis les informations visées à l'article 338, § 6/4, alinéa 2 ».

B.3.5.6. L'article 326/7 du CIR 1992 définit le rapport entre l'obligation de déclaration et le secret professionnel auquel certains intermédiaires sont tenus.

En présence d'un ou de plusieurs autres intermédiaires, un intermédiaire tenu au secret professionnel n'est dispensé de l'obligation de déclaration que s'il informe l'autre intermédiaire ou les autres intermédiaires, par écrit et de façon motivée, du fait qu'il ne peut pas satisfaire à l'obligation de déclaration, à la suite de quoi l'obligation de déclaration incombe automatiquement à l'autre intermédiaire ou aux autres intermédiaires.

En l'absence d'un autre intermédiaire, un intermédiaire tenu au secret professionnel n'est dispensé de l'obligation de déclaration que s'il informe, par écrit et de façon motivée, le contribuable concerné ou les contribuables concernés de l'obligation de déclaration qui repose sur ces derniers.

Le contribuable concerné peut permettre à l'intermédiaire tenu au secret professionnel, moyennant approbation écrite, de satisfaire à l'obligation de déclaration.

Selon l'article 326/7, § 3, du CIR 1992, le secret professionnel ne peut en aucun cas être invoqué en ce qui concerne l'obligation de déclaration de dispositifs commercialisables.

L'article 326/7 du CIR 1992 dispose :

« § 1. Lorsqu'un intermédiaire est tenu au secret professionnel, il doit :

1^o informer le ou les intermédiaires concernés, par écrit et de façon motivée, qu'il ne peut pas respecter l'obligation de déclaration, à la suite de quoi cette obligation de déclaration incombe automatiquement à l'autre intermédiaire ou aux autres intermédiaires;

2^o en l'absence d'un autre intermédiaire, informer par écrit et de façon motivée le ou les contribuables concernés de son ou de leur obligation de déclaration.

La dispense d'obligation de déclaration n'est effective qu'à partir du moment où un intermédiaire a rempli l'obligation visée à l'alinéa 1^{er}.

§ 2. Le contribuable concerné peut, par autorisation écrite, permettre à l'intermédiaire de satisfaire à l'obligation de déclaration prévue à l'article 326/3.

Si le contribuable concerné ne donne pas l'autorisation, l'obligation de déclaration continue d'incomber au contribuable et l'intermédiaire fournit les informations nécessaires au respect de l'obligation de déclaration visée à l'article 326/3 au contribuable concerné.

§ 3. Aucun secret professionnel visé au paragraphe 1^{er} ni aucune dispense de plein droit ne peut être invoqué concernant l'obligation de déclaration des dispositifs commercialisables qui donnent lieu à un rapport périodique conformément à l'article 326/4 ».

B.3.5.7. L'article 326/8, § 1^{er}, du CIR 1992 fixe les cas dans lesquels l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné :

« Dans les cas suivants, l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné :

1^o quand il n'y a pas d'intermédiaire impliqué dans la conception, la commercialisation, l'organisation, la mise à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration; ou

2^o lorsque l'intermédiaire est dispensé de l'obligation de fournir des informations conformément à l'article 326/7, § 1^{er}, et qu'il a informé le ou les contribuables concernés de son ou de leur obligation de déclaration, conformément à l'article 326/7, § 1^{er}, 2^o;

3^o lorsque ce dernier n'a pas accordé l'autorisation visée à l'article 326/7, § 2, alinéa 1^{er} ».

L'article 326/8, § 2, du CIR 1992 fixe le délai dans lequel le contribuable concerné doit procéder à la déclaration :

« Dans le cas où, conformément au paragraphe 1^{er}, l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné, il doit fournir les informations dans un délai de trente jours à compter du cas mentionné ci-dessous qui survient en premier :

- le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à la disposition du contribuable concerné ou;

- le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en œuvre par le contribuable concerné ou;

- à partir du moment où la première étape de sa mise en œuvre est accomplie en ce qui concerne le contribuable concerné ».

L'article 326/8, § 3, du CIR 1992 détermine l'autorité qui doit être informée lorsque plusieurs autorités entrent en considération.

B.3.5.8. L'article 326/9 du CIR 1992 règle les cas où l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné et où il y a plusieurs contribuables concernés.

B.3.5.9. L'article 326/10 du CIR 1992 concerne la langue dans laquelle la déclaration doit être effectuée.

B.3.5.10. L'article 326/11 du CIR 1992 habilite le Roi à déterminer le formulaire de déclaration.

B.3.5.11. Des dispositions similaires aux articles 326/3 à 326/11 du CIR 1992 sont prévues aux articles 289bis/3 à 289bis/11 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, aux articles 146octies à 146sedecies du Code des droits de succession et aux articles 211bis/3 à 211bis/11 du Code des droits et taxes divers, respectivement insérés par les articles 22 à 30, 37 à 45, et 51 à 59 de la loi du 20 décembre 2019.

B.3.6. L'article 445, § 4, du CIR 1992, inséré par l'article 18 de la loi du 20 décembre 2019, fixe les sanctions applicables en cas de manquement à l'obligation de déclaration. Il dispose :

« Par dérogation au paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, le fonctionnaire délégué par le conseiller général compétent inflige, pour une infraction aux dispositions des articles 326/1 à 326/9 ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, qui consiste en la fourniture incomplète des informations visées à l'article 338, § 6/4, une amende de 1 250 euros à 12 500 euros. Pour de telles infractions commises avec intention frauduleuse ou intention de nuire, une amende de 2 500 euros à 25 000 euros est infligée.

Le fonctionnaire délégué par le conseiller général compétent inflige, pour une infraction aux dispositions des articles 326/1 à 326/9 ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, qui consiste à ne pas ou tardivement fournir les informations visées à l'article 338, § 6/4, une amende de 5 000 euros à 50 000 euros. Pour de telles infractions commises avec intention frauduleuse ou intention de nuire, une amende de 12 500 euros à 100 000 euros est infligée.

Le Roi fixe l'échelle progressive des amendes administratives et règle les modalités d'application de celles-ci ».

Les articles 31, 33 et 47 de la loi du 20 décembre 2019 insèrent des dispositions similaires respectivement à l'article 289bis/12 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, à l'article 132 du Code des droits de succession et à l'article 206² du Code des droits et taxes divers.

B.3.7. Les articles 61 et 62 de la loi du 20 décembre 2019 prévoient que ladite loi entre en vigueur le 1^{er} juillet 2020 et que l'obligation de déclaration concerne également 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 1^{er} juillet 2020. Ils disposent :

« Art. 61. La présente loi entre en vigueur le 1^{er} juillet 2020.

Sans préjudice de l'alinéa 1^{er}, les informations doivent également être fournies sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration visé dans la présente loi dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1^{er} juillet 2020. Ces informations sur ces dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, seront communiqués au plus tard le 31 août 2020.

Art. 62. Les articles 18, 31, 33 et 47 de la loi en vigueur ne s'appliquent pas aux cas décrits au deuxième alinéa de l'article 61 de la présente loi, s'ils sont introduits avant le 31 décembre 2020 ».

À la suite de la crise du COVID-19, l'article 1^{er} de 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 qui permet aux États membres d'accorder un report en ce qui concerne l'obligation de déclaration en matière de dispositifs transfrontières.

Le 3 juin 2020, le SPF Finances a publié l'avis suivant :

« Report des délais de déclaration en matière de dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration (DAC6)

Une directive européenne (appelée DAC6) exige que les intermédiaires fiscaux déclarent au SPF Finances certains dispositifs fiscaux transfrontières. Cette obligation de déclaration devait prendre cours dans le courant des prochains mois.

Etant donné la situation actuelle et en raison d'un accord politique entre les États membres de l'UE sur un report (optionnel) de cette obligation, il a été décidé d'accorder un report de six mois par le biais de la tolérance administrative. Concrètement, cela se traduit par les délais suivants en ce qui concerne les déclarations à adresser à l'autorité compétente belge :

- Les dispositifs transfrontières à déclarer et dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020, doivent être déclarés au plus tard le 28 février 2021.

- La période de 30 jours ne débutera qu'à partir du 1^{er} janvier 2021 pour :

- les dispositifs transfrontières à déclarer qui, entre le 1^{er} juillet 2020 et le 31 décembre 2020, sont soit mis à disposition pour la mise en œuvre, soit prêts pour la mise en œuvre, ou dont la première étape a été mise en œuvre;

- les intermédiaires qui, entre le 1^{er} juillet 2020 et le 31 décembre 2020, fournissent, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la proposition, la mise en place, la mise à disposition en vue de la mise en œuvre ou la gestion de la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière à déclarer.

- Un premier rapport périodique concernant un dispositif ' commercialisable ' doit être communiqué au plus tard le 30 avril 2021.

Le report des délais de déclaration s'applique tant aux impôts fédéraux qu'aux impôts régionaux pour lesquels le SPF Finances assure le service de l'impôt ».

B.4.1. La transposition de la directive (UE) 2018/822 par les différents législateurs a fait l'objet de plusieurs demandes de suspension et fait l'objet de plusieurs recours en annulation pendants.

B.4.2. Par son arrêt n° 167/2020 du 17 décembre 2020, la Cour a suspendu partiellement des dispositions du décret flamand du 21 juin 2013 « relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal » (ci-après : le décret du 21 juin 2013) qui ont été insérées par le 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 » (ci-après : le décret du 26 juin 2020). Par ce même arrêt, la Cour a également posé à la Cour de justice de l'Union européenne une question préjudicielle, qui est actuellement pendante.

Par son arrêt n° 168/2020 du 17 décembre 2020, la Cour a rejeté, pour cause de tardivité, une demande de suspension de la loi du 20 décembre 2019.

Par son arrêt n° 45/2021 du 11 mars 2021, la Cour a suspendu partiellement des dispositions 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 » qui ont été insérées par le décret de la Région wallonne du 1^{er} 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 1^{er} octobre 2020). Par son arrêt n° 94/2021 du 17 juin 2021, la Cour a rejeté une autre demande de suspension de ce dernier décret, eu égard notamment à la suspension partielle déjà ordonnée par l'arrêt n° 45/2021 précité.

Par son arrêt n° 46/2021 du 11 mars 2021, la Cour a suspendu partiellement des dispositions de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 26 juillet 2013 « transposant 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 » qui ont été insérées par l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 29 octobre 2020 « modifiant l'ordonnance du 26 juillet 2013 transposant 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 et modifiant le Code bruxellois de procédure fiscale » (ci-après : l'ordonnance du 29 octobre 2020). Par ses arrêts n°s 95/2021 et 96/2021 du 17 juin 2021, la Cour a rejeté deux autres demandes de suspension de cette dernière ordonnance, eu égard, notamment, à la suspension partielle déjà ordonnée par l'arrêt n° 46/2021 précité.

B.4.3. La loi du 20 décembre 2019 fait l'objet des recours en annulation présentement examinés (affaires jointes n°s 7407, 7409, 7410 et 7412).

Des recours en annulation sont actuellement pendants contre le décret du 26 juin 2020 (affaires jointes n°s 7429 et 7443), le décret du 1^{er} octobre 2020 (affaires jointes n°s 7480, 7498 et 7537), l'ordonnance du 29 octobre 2020 (affaires jointes n°s 7481, 7510, 7511 et 7521) et le décret de la Communauté française du 12 novembre 2020 « modifiant le décret du 12 janvier 2017 concernant la coopération administrative dans le domaine fiscal, en vue de la transposition de la Directive européenne 2018/822/UE sur la coopération administrative » (affaires jointes n°s 7535, 7581 et 7585).

Quant à la recevabilité

En ce qui concerne la recevabilité du quatrième moyen dans l'affaire n° 7407

B.5.1. Le quatrième moyen pris par les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 est dirigé contre les articles 326/1, 2° et 3°, et 326/2 du CIR 1992, les articles 289bis/1, 2° et 3°, et 289bis/2 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, les articles 146sexies, 2° et 3°, et 146septies du Code des droits de succession et les articles 211bis/1, 2° et 3°, et 211bis/2 du Code des droits et taxes divers, insérés par les articles 3, 4, 20, 21, 35, 36, 49 et 50 de la loi du 20 décembre 2019.

Le moyen, tel qu'il est formulé dans la requête, est pris de la violation de l'article 5 du Traité sur l'Union européenne (ci-après : le TUE), des articles 26, paragraphe 2, 49, 56, 63, 65, paragraphe 3, et 115 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : le TFUE), des articles 7, 8, paragraphe 1, et 51 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après : la Charte) et de l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques.

Dans leur mémoire en réponse, les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 ajoutent que le moyen est également pris de la violation des articles 2, 4, paragraphe 3, et 6 du TUE, de l'article 16, paragraphe 1, du TFUE, de l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et des articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution.

B.5.2. En vertu de l'article 142, alinéa 2, de la Constitution et de l'article 1^{er} de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, la Cour est compétente pour statuer sur les recours en annulation d'une loi, d'un décret ou d'une règle visée à l'article 134 de la Constitution pour cause de violation des règles qui sont établies par la Constitution ou en vertu de celle-ci pour déterminer les compétences respectives de l'autorité fédérale, des communautés et des régions et pour cause de violation des articles du titre II (« Des Belges et de leurs droits ») et des articles 143, § 1^{er}, 170, 172 et 191 de la Constitution.

B.5.3. Ni l'article 142 de la Constitution ni la loi spéciale du 6 janvier 1989 n'attribuent à la Cour la compétence d'examiner des dispositions législatives directement au regard de dispositions du droit international ou du droit de l'Union européenne. Partant, la Cour n'est pas compétente pour examiner les dispositions attaquées directement au regard des articles conventionnels mentionnés dans la moyen.

B.5.4. Il n'appartient pas aux parties requérantes de modifier, dans leur mémoire en réponse, les moyens du recours tels qu'elles les ont elles-mêmes formulés dans la requête.

Par conséquent, le fait que les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 ajoutent, dans leur mémoire en réponse, que le moyen est également pris de la violation des articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution ne saurait permettre de conclure à la recevabilité du moyen.

B.5.5. Le quatrième moyen dans l'affaire n° 7407 est irrecevable. La Cour ne doit donc pas poser à la Cour de justice de l'Union européenne les questions préjudicielles suggérées par les parties requérantes dans le cadre de ce moyen.

En ce qui concerne la recevabilité du huitième moyen, septième grief, dans l'affaire n° 7407

B.6.1. Dans le septième grief de leur huitième moyen, les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 font valoir que les articles 9, 10, 26, 27, 41, 42, 54 et 55 de la loi du 20 décembre 2019 violent la liberté d'expression garantie par l'article 19 de la Constitution et par l'article 10 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Elles n'exposent toutefois pas en quoi les dispositions attaquées violeraient la liberté d'expression.

B.6.2. Le huitième moyen, en son septième grief, dans l'affaire n° 7407 est irrecevable.

En ce qui concerne les interventions

B.7.1. L'intervention d'une personne justifiant d'un intérêt dans une procédure d'annulation ne peut ni modifier ni étendre les recours initiaux. L'article 87 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 ne permet en effet pas, contrairement à l'article 85, que le mémoire formule des moyens nouveaux.

B.7.2. Les griefs formulés par l'AISBL « Conseil des barreaux européens » et par le Conseil national des barreaux de France ne peuvent être pris en considération que dans la mesure où ils se rallient aux moyens formulés dans les requêtes et où ils peuvent être considérés comme des observations contenues dans un mémoire.

Quant au fond

B.8. Il apparaît de l'examen de l'ensemble des griefs que la Cour doit examiner les éléments suivants :

1. la répartition des compétences (B.9 à B.20);
2. l'application de la loi du 20 décembre 2019 à des impôts autres que l'impôt des sociétés (B.21 à B.26);
3. le principe de légalité, le principe de la sécurité juridique et le principe de la non-rétroactivité des lois (B.27 à B.45);
4. la restriction au secret professionnel de l'avocat (B.46 à B.87);
5. la restriction au secret professionnel d'intermédiaires autres que les avocats (B.88 à B.92);
6. l'ingérence, autre que celle liée à la restriction au secret professionnel, dans le droit au respect de la vie privée des intermédiaires et des contribuables concernés (B.93 à B.101);
7. la disposition réglant l'entrée en vigueur de la loi du 20 décembre 2019 (B.102 à B.103).

1. La répartition des compétences (premier et deuxième moyens dans l'affaire n° 7407)

En ce qui concerne le premier moyen dans l'affaire n° 7407

B.9. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 prennent un premier moyen de la violation, par les articles 19 à 46 de la loi du 20 décembre 2019, des articles 10, 11, 35, 39, 170, § 2, et 172 de la Constitution, de l'article 16, § 4, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles (ci-après : la loi spéciale du 8 août 1980), de l'article 4 de la loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux Institutions bruxelloises (ci-après : la loi spéciale du 12 janvier 1989) et des articles 3, 4 et 5 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions (ci-après : la loi spéciale du 16 janvier 1989).

Elles font valoir que les dispositions attaquées, en ce qu'elles s'appliquent aux droits d'enregistrement et aux droits de succession qui relèvent de la compétence de la Région flamande, violent les dispositions précitées.

B.10. L'article 35 de la Constitution dispose :

« L'autorité fédérale n'a de compétences que dans les matières que lui attribuent formellement la Constitution et les lois portées en vertu de la Constitution même.

Les communautés ou les régions, chacune pour ce qui la concerne, sont compétentes pour les autres matières, dans les conditions et selon les modalités fixées par la loi. Cette loi doit être adoptée à la majorité prévue à l'article 4, dernier alinéa.

Disposition transitoire

La loi visée à l'alinéa 2 détermine la date à laquelle le présent article entre en vigueur. Cette date ne peut pas être antérieure à la date d'entrée en vigueur du nouvel article à insérer au titre III de la Constitution, déterminant les compétences exclusives de l'autorité fédérale ».

La loi visée à l'alinéa 2 de l'article 35 de la Constitution n'a pas encore été adoptée. Cette disposition constitutionnelle n'est donc jamais entrée en vigueur, de sorte que la Cour n'est pas compétente pour statuer sur le respect de celle-ci.

En ce qu'il est pris de la violation de l'article 35 de la Constitution, le moyen est irrecevable.

B.11.1. L'article 3, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 dispose :

« Les impôts suivants sont des impôts régionaux :

[...]

4° les droits de succession d'habitants du Royaume et les droits de mutation par décès de non-habitants du Royaume;

[...]

6° les droits d'enregistrement sur les transmissions à titre onéreux de biens immeubles situés en Belgique, à l'exclusion des transmissions résultant d'un apport dans une société, sauf dans la mesure où il s'agit d'un apport, fait par une personne physique, dans une société belge, d'une habitation;

7° les droits d'enregistrement sur :

a) la constitution d'une hypothèque sur un bien immeuble situé en Belgique;

b) les partages partiels ou totaux de biens immeubles situés en Belgique, les cessions à titre onéreux, entre copropriétaires, de parties indivises de tels biens, et les conversions prévues aux articles 745^{quater} et 745^{quinquies} du Code civil [lire : de l'ancien Code civil], même s'il n'y a pas indivision;

8° les droits d'enregistrement sur les donations entre vifs de biens meubles ou immeubles;

[...] ».

B.11.2. L'article 4, § 1^{er}, de cette même loi spéciale dispose :

« Les régions sont compétentes pour modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations des impôts visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, 1° à 4° et 6° à 9° ».

B.12. Les articles 3, 4 et 5 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 accordent une compétence générale aux régions en ce qui concerne les impôts visés par ces articles. Il faut considérer que le Constituant et le législateur spécial, dans la mesure où ils n'en ont pas disposé autrement, ont attribué aux régions toute la compétence d'édicter les règles relatives au taux d'imposition, à la base d'imposition et aux exonérations des impôts visés, entre autres, à l'article 3, alinéa 1^{er}, 4° et 6° à 8°.

À moins que la région n'en décide autrement, l'autorité fédérale assure toutefois le service des impôts visés, entre autres, à l'article 3, alinéa 1^{er}, 4° et 6° à 8°, pour le compte de la région et en concertation avec celle-ci (article 5, § 3, alinéa 1^{er}, première phrase, de la même loi spéciale).

En vertu de l'article 5, § 4, de la même loi spéciale, les régions sont compétentes pour fixer les règles de procédure administratives concernant les impôts visés à l'article 3 à compter de l'année budgétaire à partir de laquelle elles assurent le service des impôts. Le régime d'échange d'informations dans le domaine fiscal doit être réputé relever de ces règles de procédure administratives.

Il ressort des travaux préparatoires de la loi spéciale du 13 juillet 2001 « portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions », qui a modifié la loi spéciale du 16 janvier 1989, que le « service de l'impôt » comprend l'établissement factuel de la base imposable, le calcul de l'impôt, le contrôle de la base imposable et de l'impôt, ainsi que le contentieux y afférent (tant administratif que judiciaire), la perception et le recouvrement de l'impôt (en ce compris les frais et intérêts) (*Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, DOC 50-1183/007, p. 160).

B.13. Dans son avis sur l'avant-projet à l'origine de la loi du 20 décembre 2019, la section de législation du Conseil d'État a observé :

« Dans la mesure où la réglementation en projet concerne des impôts régionaux, l'autorité fédérale ne peut être réputée compétente en la matière que si le service de ces impôts n'a pas encore été transféré aux régions concernées » (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-0791/001, pp. 102-103).

B.14. Par le décret du 19 décembre 2014 « portant modification du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013 », le Code des droits de succession et le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, tels qu'ils sont d'application en ce qui concerne la Région flamande pour les impôts visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, 4° et 6° à 8°, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, ont été en grande partie abrogés. Depuis l'entrée en vigueur du même décret, le 1^{er} janvier 2015, le service des impôts concernés est assuré par la Région flamande, de sorte que cette Région est compétente pour fixer les règles de procédure administrative en ce qui concerne ces impôts (voy. aussi l'article 10 du décret du 9 novembre 2012 « portant diverses mesures relatives aux finances et au budget »). Par le décret du 26 juin 2020, précité, le législateur décrétole flamand a lui aussi transposé la directive (UE) 2018/822 sur la base de cette compétence. Les dispositions attaquées ne s'appliquent donc pas aux droits de succession et aux droits d'enregistrement qui relèvent de la compétence de la Région flamande.

Le premier moyen dans l'affaire n° 7407 n'est pas fondé.

En ce qui concerne le deuxième moyen dans l'affaire n° 7407

B.15. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 prennent un deuxième moyen de la violation, par les articles 19 à 46 de la loi du 20 décembre 2019, des articles 10, 11, 143, § 1^{er}, et 170 de la Constitution, de l'article 6, § 1^{er}, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 et de l'article 1^{er} de la loi spéciale du 16 janvier 1989.

Elles font valoir en substance qu'en ce qui concerne les droits d'enregistrement et les droits de succession, les dispositions attaquées ne peuvent s'appliquer qu'en Région wallonne et en Région de Bruxelles-Capitale. Selon elles, il en résulte une différence de traitement injustifiée, selon que les intermédiaires et les contribuables sont situés, d'une part, en Région flamande, ou, d'autre part, en Région wallonne ou en Région de Bruxelles-Capitale.

Dans leur mémoire en réponse, elles ajoutent que l'adoption des dispositions attaquées nécessitait l'accord préalable de la Région flamande.

B.16.1. Pour satisfaire aux exigences de l'article 6 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, les moyens de la requête doivent faire connaître, parmi les règles dont la Cour garantit le respect, celles qui seraient violées ainsi que les dispositions qui violeraient ces règles et exposer en quoi ces règles auraient été transgressées par ces dispositions.

B.16.2. Dans leur requête, les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 n'exposent pas en quoi les dispositions attaquées violeraient les articles 143, § 1^{er}, et 170 de la Constitution, l'article 6, § 1^{er}, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 et l'article 1^{er} de la loi spéciale du 16 janvier 1989.

B.17.1. Il n'appartient pas aux parties requérantes de modifier, dans leur mémoire en réponse, le moyen tel qu'elles l'ont elles-mêmes formulé dans la requête.

B.17.2. En ce qu'elles font valoir dans leur mémoire en réponse que l'adoption des dispositions attaquées nécessitait la conclusion préalable d'un accord de coopération, les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 soulèvent un moyen nouveau, qui n'est dès lors pas recevable.

B.18. Il s'ensuit que le moyen n'est recevable qu'en ce qu'il est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution.

B.19. En ce qui concerne les impôts visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, 4^o et 6^o à 8^o, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, la Région flamande assure, depuis le 1^{er} janvier 2015, le service de l'impôt en ce qui la concerne, tandis que l'autorité fédérale assure encore, en vertu de l'article 5, § 3, alinéa 1^{er}, première phrase, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, le service de l'impôt en ce qui concerne la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale.

La différence de traitement critiquée par les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 résulte du fait qu'en ce qui concerne les impôts précités, les autorités compétentes pour assurer le service de l'impôt sont différentes pour la Région flamande, d'une part, et pour les Régions wallonne et de Bruxelles-Capitale, d'autre part.

La différence de traitement critiquée résulte de l'autonomie accordée aux régions et à l'autorité fédérale par ou en vertu de la Constitution, dans les matières qui relèvent de leurs compétences respectives.

Sans préjudice de l'application éventuelle du principe de proportionnalité dans l'exercice des compétences, cette autonomie serait dépourvue de signification si le seul fait qu'il existe une différence de traitement entre, d'une part, les destinataires de règles fédérales et, d'autre part, les destinataires de règles régionales, dans des matières analogues, était jugé contraire au principe d'égalité et de non-discrimination.

B.20. Le deuxième moyen dans l'affaire n° 7407 n'est pas fondé.

2. L'application de la loi du 20 décembre 2019 à des impôts autres que l'impôt des sociétés (troisième moyen dans l'affaire n° 7407)

B.21. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 prennent un troisième moyen de la violation des articles 10, 11 et 170 de la Constitution par les articles 2 à 60 de la loi du 20 décembre 2019. Elles font valoir qu'il n'est pas raisonnablement justifié que la loi du 20 décembre 2019 s'applique aussi aux impôts autres que l'impôt des sociétés. Selon elles, la loi du 20 décembre 2019 traite ainsi de la même manière, sans qu'existe une justification raisonnable, des intermédiaires et des contribuables qui se trouvent dans des situations essentiellement différentes.

B.22. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 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.23. Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée. Ce principe s'oppose, par ailleurs, à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure critiquée, sont essentiellement différentes.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.24. La directive (UE) 2018/822 a inséré les dispositions relatives à l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dans la directive 2011/16/UE.

B.25.1. Aux termes de son article 2, le champ d'application de la directive 2011/16/UE est le suivant :

« 1. La présente directive s'applique à tous les types de taxes et impôts prélevés par un État membre, ou en son nom, ou par ses entités territoriales ou administratives, ou en leur nom, y compris les autorités locales.

2. Nonobstant le paragraphe 1, la présente directive ne s'applique pas à la taxe sur la valeur ajoutée et aux droits de douane, ni aux droits d'accises couverts par d'autres textes de législation de l'Union relatifs à la coopération administrative entre États membres. La présente directive ne s'applique pas non plus aux cotisations sociales obligatoires dues à l'État membre, à une de ses entités ou aux organismes de sécurité sociale de droit public.

3. Les taxes et impôts visés au paragraphe 1 ne sauraient en aucun cas être interprétés comme incluant :

a) les droits tels que les droits perçus pour des certificats ou d'autres documents délivrés par les pouvoirs publics; ou

b) les droits de nature contractuelle, tels que la contrepartie versée pour un service public.

4. La présente directive s'applique aux taxes et impôts visés au paragraphe 1 qui sont perçus sur le territoire auquel les traités s'appliquent en vertu de l'article 52 du traité sur l'Union européenne ».

B.25.2. L'identité de traitement critiquée par les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 trouve dès lors sa source dans la directive (UE) 2018/822, en ce qu'elle insère les dispositions relatives à l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dans la directive 2011/16/UE et soumet ainsi cette obligation de déclaration au champ d'application de ladite directive, lequel ne se limite pas à l'impôt des sociétés.

B.25.3. Tant les institutions européennes que les États membres, lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union, sont soumis au contrôle de la compatibilité de leurs actes avec les traités et les principes généraux du droit de l'Union (CJCE, grande chambre, 3 mai 2007, C-303/05, *Advocaten voor de Wereld vzw*, point 45), en ce compris le principe d'égalité et de non-discrimination, qui non seulement constitue un principe général du droit de l'Union au sens de l'article 6, paragraphe 3, du TUE, mais qui est aussi garanti par les articles 20 et 21 de la Charte.

Selon la jurisprudence constante de la Cour de justice, « le principe général d'égalité de traitement, en tant que principe général du droit de l'Union, impose que des situations comparables ne soient pas traitées de manière différente et que des situations différentes ne soient pas traitées de manière égale à moins qu'un tel traitement ne soit objectivement justifié » (CJUE, 6 juin 2019, C-264/18, *P.M.*, point 28).

B.25.4. L'exposé des motifs de la proposition à l'origine de la directive (UE) 2018/822 énonce :

« L'article 115 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) est la base juridique pour les initiatives législatives dans le domaine de la fiscalité directe. Bien qu'aucune référence explicite à la fiscalité directe ne soit faite, l'article 115 renvoie aux directives relatives au rapprochement des législations nationales étant donné que celles-ci ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur. Pour que cette condition soit remplie, il est nécessaire que la proposition législative de l'Union dans le domaine de la fiscalité directe ait pour objectif de corriger des incohérences existantes dans le fonctionnement du marché intérieur. Dans de nombreux cas, cela supposerait que les mesures de l'Union concernent exclusivement des situations transfrontières » (COM(2017) 335 final, p. 6).

Il semble en ressortir que l'intention était de viser la fiscalité directe.

Pourtant, les États membres sont tenus de rendre l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration applicable à tous les impôts relevant du champ d'application de la directive 2011/16/UE, ce qui inclut 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 en droit belge.

B.26. L'article 267 du TFUE habilite la Cour de justice à statuer, à titre préjudiciel, aussi bien sur l'interprétation des traités et des actes des institutions de l'Union européenne que sur la validité de ces actes. En vertu du troisième alinéa de cette disposition, une juridiction nationale est tenue de saisir la Cour de justice lorsque ses décisions - comme celles de la Cour constitutionnelle - ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne. En cas de doute sur l'interprétation ou sur la validité d'une disposition du droit de l'Union européenne importante pour la solution d'un litige pendant devant une telle juridiction nationale, celle-ci doit, même d'office, poser une question préjudicielle à la Cour de justice.

Avant de statuer quant au fond sur le grief mentionné en B.21, il convient de poser à la Cour de justice de l'Union européenne la première question préjudicielle figurant dans le dispositif.

3. Le principe de légalité, le principe de la sécurité juridique et le principe de la non-rétroactivité des lois (cinquième, sixième et septième moyens dans l'affaire n° 7407 et premier moyen dans l'affaire n° 7409)

B.27. Le cinquième moyen des parties requérantes dans l'affaire n° 7407 est dirigé contre les articles 326/1, 4^o, alinéa 2, et 326/3, § 1^{er}, du CIR 1992, les articles 289bis/1, 4^o, alinéa 2, et 289bis/3, § 1^{er}, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, les articles 146sexies, 4^o, alinéa 2, et 146octies, § 1^{er}, du Code des droits de succession et les articles 211bis/1, 4^o, alinéa 2, et 211bis/3, § 1^{er}, du Code des droits et taxes divers, insérés par les articles 3, 5, 20, 22, 35, 37, 49 et 51 de la loi du 20 décembre 2019, lus en combinaison avec les articles 18, 31, 33 et 47 de ladite loi. Elles font valoir que les dispositions attaquées violent les articles 20, 48, paragraphe 1, 49, 51 et 52 de la Charte, les articles 6, paragraphes 1 et 2, et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques et les articles 10, 11, 12, 14, 170, § 2, et 172 de la Constitution.

Les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 font valoir en substance que la notion d'« intermédiaire » n'est pas définie de façon suffisamment précise.

B.28. Le sixième moyen des parties requérantes dans l'affaire n° 7407 est dirigé contre les articles 326/3, § 1^{er}, et 326/8, § 2, du CIR 1992, les articles 289bis/3, § 1^{er}, et 289bis/8, § 2, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, les articles 146octies, § 1^{er}, et 146terdecies, § 2, du Code des droits de succession et les articles 211bis/3, § 1^{er}, et 211bis/8, § 2, du Code des droits et taxes divers, insérés par les articles 5, 10, 22, 27, 37, 42, 51 et 56 de la loi du 20 décembre 2019, lus en combinaison avec les articles 18, 31, 33 et 47 de ladite loi. Elles font valoir que les dispositions attaquées violent les articles 20, 48, paragraphe 1, 49, 50, 51 et 52 de la Charte, les articles 6, paragraphes 1 et 2, et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme et les articles 10, 11 et 170 de la Constitution.

Les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 font valoir que le point de départ du délai dont l'intermédiaire ou le contribuable concerné dispose pour procéder à la déclaration relative à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration n'est pas déterminé de façon suffisamment précise et qu'il peut être enclenché par un agissement d'autrui. En outre, elles estiment que l'intermédiaire ne dispose pas nécessairement de toutes les informations que la déclaration doit contenir.

B.29. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 prennent un septième moyen de la violation, par les articles 61 et 62, lus en combinaison avec les articles 18, 31, 33 et 47, de la loi du 20 décembre 2019, des articles 20, 48, paragraphe 1, 49, 50, 51 et 52 de la Charte, des articles 6, paragraphes 1 et 2, et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme et des articles 10, 11, 12, 14, 172 et 190 de la Constitution.

Elles font valoir en substance que les dispositions attaquées sont rétroactives, en ce qu'elles rendent l'obligation de déclaration applicable aux dispositifs dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1^{er} juillet 2020.

B.30. La partie requérante dans l'affaire n° 7409 prend un premier moyen de la violation, par la loi du 20 décembre 2019, des articles 12, 14 et 190 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec l'article 49 de la Charte et avec les principes fondamentaux de la sécurité juridique et de la non-rétroactivité des lois.

Elle fait valoir en substance que les notions de « dispositif », de « participant », d'« entreprise associée », le qualificatif « transfrontière », les différents « marqueurs » et le « critère de l'avantage principal » ne sont pas définis de façon suffisamment précise.

En outre, elle fait grief aux dispositions attaquées d'appliquer l'obligation de déclaration avec effet rétroactif.

B.31. La Cour examine ces moyens conjointement.

En ce qui concerne la précision des notions de « dispositif », d'« intermédiaire », de « participant », d'« entreprise associée », du qualificatif « transfrontière », des différents « marqueurs » et du « critère de l'avantage principal »

B.32. La Cour examine d'abord les griefs, développés dans le cadre du cinquième moyen dans l'affaire n° 7407 et du premier moyen dans l'affaire n° 7409, selon lesquels les notions de « dispositif », d'« intermédiaire », de « participant », d'« entreprise associée », le qualificatif « transfrontière », les différents « marqueurs » et le « critère de l'avantage principal » ne seraient pas suffisamment précis.

B.33.1. Les articles 10 et 11 de la Constitution ont une portée générale. Ils interdisent toute discrimination, quelle qu'en soit l'origine : les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination sont applicables à l'égard de tous les droits et de toutes les libertés, en ce compris ceux résultant des conventions internationales liant la Belgique.

B.33.2. L'article 12, alinéa 2, de la Constitution dispose :

« Nul ne peut être poursuivi que dans les cas prévus par la loi, [...] ».

B.33.3. L'article 7, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme dispose :

« Nul ne peut être condamné pour une action ou une omission qui, au moment où elle a été commise, ne constituait pas une infraction d'après le droit national ou international. De même il n'est infligé aucune peine plus forte que celle qui était applicable au moment où l'infraction a été commise ».

B.33.4. L'article 49, paragraphe 1, de la Charte dispose :

« Nul ne peut être condamné pour une action ou une omission qui, au moment où elle a été commise, ne constituait pas une infraction d'après le droit national ou le droit international. De même, il n'est infligé aucune peine plus forte que celle qui était applicable au moment où l'infraction a été commise. Si, postérieurement à cette infraction, la loi prévoit une peine plus légère, celle-ci doit être appliquée ».

B.33.5. Bien qu'elles ne constituent pas des peines au sens des articles 12 et 14 de la Constitution, les amendes administratives sanctionnant les manquements à l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, mentionnées en B.3.6, constituent des sanctions de nature pénale au sens de l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme et de l'article 49 de la Charte.

En ce qu'ils garantissent le principe de légalité matérielle en matière pénale, l'article 7, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme et l'article 49, paragraphe 1, de la Charte ont une portée analogue à celle de l'article 12, alinéa 2, de la Constitution. Dès lors, les garanties fournies par ces dispositions forment, dans cette mesure, un ensemble indissociable.

Le principe de légalité matérielle en matière pénale qui découle de la disposition constitutionnelle et des dispositions internationales précitées procède de l'idée que la loi pénale doit être formulée en des termes qui permettent à chacun de savoir, au moment où il adopte un comportement, si celui-ci est ou non punissable. Il exige que le législateur indique, en des termes suffisamment précis, clairs et offrant la sécurité juridique, quels faits sont sanctionnés, afin, d'une part, que celui qui adopte un comportement puisse évaluer préalablement, de manière satisfaisante, quelle sera la conséquence pénale de ce comportement et afin, d'autre part, que ne soit pas laissé au juge un trop grand pouvoir d'appréciation.

Toutefois, le principe de légalité matérielle en matière pénale n'empêche pas que la loi attribue un pouvoir d'appréciation au juge. Il faut en effet tenir compte du caractère de généralité des lois, de la diversité des situations auxquelles elles s'appliquent et de l'évolution des comportements qu'elles répriment.

La condition qu'une infraction doit être clairement définie par la loi se trouve remplie lorsque le justiciable peut savoir, à partir du libellé de la disposition pertinente et, au besoin, à l'aide de son interprétation par les juridictions, quels actes et omissions engagent sa responsabilité pénale.

Ce n'est qu'en examinant une disposition pénale spécifique qu'il est possible de déterminer, en tenant compte des éléments propres aux infractions qu'elle entend réprimer, si les termes généraux utilisés par le législateur sont à ce point vagues qu'ils méconnaîtraient le principe de légalité matérielle en matière pénale.

B.33.6. Selon la Cour de justice, « le principe de légalité des délits et des peines (*nullum crimen, nulla poena sine lege*) tel que consacré notamment à l'article 49, paragraphe 1, première phrase, de la Charte » constitue « une expression particulière du principe général de sécurité juridique » (CJUE, 20 décembre 2017, C-102/16, *Vaditrans BVBA*, point 50).

Le principe général de la sécurité juridique « exige, d'une part, que les règles de droit soient claires et précises et, d'autre part, que leur application soit prévisible pour les justiciables, en particulier lorsqu'elles peuvent avoir sur les individus et les entreprises des conséquences défavorables. En particulier, ledit principe exige qu'une réglementation permette aux intéressés de connaître avec exactitude l'étendue des obligations qu'elle leur impose et que ces derniers puissent connaître sans ambiguïté leurs droits et leurs obligations et prendre leurs dispositions en conséquence » (CJUE, 29 avril 2021, C-504/19, *Banco de Portugal e.a.*, point 51).

B.34. La Cour doit dès lors examiner les griefs mentionnés en B.32 au regard des articles 10, 11 et 12, alinéa 2, de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 7, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme, avec l'article 49, paragraphe 1, de la Charte et avec le principe de la sécurité juridique.

La Cour doit examiner si les notions mentionnées en B.32, qui participent à déterminer le champ d'application et la portée de l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, sont suffisamment claires et précises pour qu'il soit satisfait au principe de légalité matérielle en matière pénale et au principe de la sécurité juridique que les dispositions précitées garantissent.

B.35.1. La notion d'« intermédiaire » est définie à l'article 326/1, 4°, du CIR 1992, cité en B.3.2, et aux articles 289bis/1, 4°, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, 146sexies, 4°, du Code des droits de succession et 211bis/1, 4°, du Code des droits et taxes divers.

En ce qui concerne cette notion, l'exposé des motifs du projet à l'origine de la loi du 20 décembre 2019 indique :

« La notion ' d'intermédiaire ' est définie de façon large afin d'obliger, toute personne physique ou morale qui, d'une manière ou d'une autre, conçoit, propose, met en place 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, de mentionner ce dispositif à l'autorité nationale compétente. Les intermédiaires sont aussi ceux qui fournissent de l'aide ou des conseils aux contribuables. Dans ce contexte, on peut faire référence à la distinction opérée par l'action BEPS 12 entre promoteur (' *Promoter* ') et fournisseur de services (' *Service Provider* '), qui doivent tous deux être considérés comme des intermédiaires au sens de la directive. Le bon fonctionnement du marché intérieur est garanti par une telle notion définie de manière large. Toutefois, un intermédiaire qui, par exemple, traite uniquement une facture à des fins comptables, sans s'impliquer

davantage dans un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ne peut être considéré comme devant faire l'objet d'une déclaration. S'agissant de la conception, de l'offre, de la mise en place, de la mise à disposition ou de la gestion de la mise en œuvre, on ne vise pas ici les considérations générales ni les analyses de risque, telle que, par exemple, la simple exécution d'une due diligence en cas d'un rachat.

Lorsqu'un intermédiaire est une personne morale qui emploie des salariés, la responsabilité de celui-ci en vertu de la présente loi ne peut être engagée par ces salariés, dans la mesure où ces derniers n'exercent pas une fonction de direction.

Lorsque l'intermédiaire est un employé du contribuable concerné et ne possède aucun autre client dans le cadre d'une activité professionnelle indépendante sans caractère accessoire, l'obligation de déclaration est toutefois imposée au contribuable pour lequel travaille l'intermédiaire 'interne' dans une relation salariale » (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-0791/001, pp. 9-10).

« [...] un conseiller qui donne un 'second avis' sur un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, tel que soumis pour avis, sans que ce second avis ne suggère ou ne modifie le dispositif susmentionné, ne sera pas considéré comme un intermédiaire sur base de ce 'second avis'. Ceci parce que ce consultant ne répond en aucun cas à la définition d'un intermédiaire telle que celle prévue par la directive puisqu'il n'a pas conçu, offert, mis en place, mis à disposition pour la mise en œuvre ni géré l'implémentation. Après tout, le dispositif susmentionné existait déjà. Si le consultant apporte, de quelque manière que ce soit, une contribution, une modification ou une suggestion en ce qui concerne le dispositif existant, alors il s'agit bien d'un intermédiaire soumis à une obligation de déclaration » (*ibid.*, p. 15).

Lors des discussions en commission, le Vice-Premier ministre a exposé :

« [...] un conseiller fiscal peut être amené à donner un deuxième avis sur un dispositif devant faire l'objet d'une déclaration. Si son avis reste limité à l'approbation ou à la désapprobation du dispositif, il n'est pas visé par les dispositions de la directive, car il ne répond pas à la définition d'un intermédiaire. En revanche, s'il suggère certains ajouts ou certaines adaptations au dispositif, il relèvera bel et bien du champ d'application et sera considéré comme un intermédiaire tenu d'effectuer une déclaration. Par ailleurs, l'établissement d'une déclaration, la comptabilisation d'une facture ou la réalisation d'une analyse de risques ou d'une *due diligence* - dans le cadre de laquelle on prend simplement connaissance d'un dispositif existant - n'entraîne pas non plus une obligation de déclaration » (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-0791/003, p. 5).

B.35.2. Si les notions de « dispositif transfrontière », de « dispositif commercialisable » et de « dispositif sur mesure » sont définies à l'article 326/1, 1^o, 6^o et 7^o, du CIR 1992, cité en B.3.2, et aux articles 289bis/1, 1^o, 6^o et 7^o, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, 146sexies, 1^o, 6^o et 7^o, du Code des droits de succession et 211bis/1, 1^o, 6^o et 7^o, du Code des droits et taxes divers, la notion de « dispositif » n'est, quant à elle, pas définie par la directive (UE) 2018/822 et la loi du 20 décembre 2019. En ce qui concerne la notion même de « dispositif », les dispositions précitées indiquent seulement qu'« un dispositif signifie également une série de dispositifs » et qu'« un dispositif peut comporter plusieurs étapes ou parties ».

En ce qui concerne la notion de « dispositif », l'exposé des motifs du projet à l'origine de la loi du 20 décembre 2019 indique :

« Un 'dispositif' n'est pas défini dans la directive 2018/822 parce qu'une telle définition ne contribue pas à répondre efficacement à la planification fiscale agressive. Le caractère dynamique de la lutte contre l'érosion de la base imposable est simplement contenu dans l'utilisation des caractéristiques pour la délimitation des concepts de 'dispositif' et de 'planification fiscale agressive' qui sont tous deux des concepts qui évoluent de manière inhérente et qui ne peuvent dès lors être contenus dans une définition. Cela ne couvrirait tout simplement pas la réalité. Toutefois, il ressort du texte de la directive que la simple passivité du contribuable concerné, d'un participant ou d'un intermédiaire, qui ne fait pas partie d'un ensemble plus vaste, comme par exemple l'action unilatérale d'un service public, ne peut en aucun cas être considérée comme un dispositif. L'application indépendante d'un régime fiscal national, par exemple l'application de la déduction pour les revenus d'innovation, ne saurait pas non plus être considérée comme un dispositif dans la mesure où cette application ne fait pas partie d'un ensemble plus vaste d'étapes ou de parties pouvant dans leur totalité être considérées comme un dispositif.

[...]

Bien que le concept de 'dispositif' ne soit pas défini dans la directive, il s'inscrit dans les structures de planification fiscale qui transfèrent les bénéfices imposables vers des régimes fiscaux plus favorables qui réduisent la charge fiscale globale du contribuable.

[...]

En outre, les mouvements quotidiens dans le cadre de l'activité professionnelle normale entre la maison mère et l'établissement stable étranger de cette maison mère ne peuvent pas non plus être considérés comme un dispositif lorsque ces opérations sont purement économiques mais non fiscales.

[...]

En outre, la simple exécution d'une transaction, telle qu'une transaction bancaire, ne peut en soi constituer un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

[...]

Pour la définition de la notion de dispositif, les dispositions nationales ne peuvent conduire à une restriction du champ d'application prévu par la directive 2018/822. Pour cette raison, aucun critère supplémentaire, tel que la non mise en œuvre d'un dispositif, la nature authentique d'un dispositif ou l'utilisation de principes fondés sur le marché ('*arm's length*'), ne peuvent être inclus dans la législation qui exclurait certains dispositifs transfrontières du devoir de déclaration » (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-0791/001, pp. 7-9).

Lors des discussions en commission, le Vice-Premier ministre a ajouté :

« [...] il est particulièrement difficile de définir la notion de 'dispositif' dès lors que cette notion change de sens au fil du temps en raison de changements législatifs ou technologiques. D'où le choix de ne pas définir trop étroitement la notion de 'dispositif' » (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-0791/003, p. 22).

B.35.3. Le qualificatif « transfrontière » est défini à travers la définition de la notion de « dispositif transfrontière », citée en B.3.2, laquelle emploie la notion de « participant » au dispositif. Cette notion de « participant » n'est définie ni par la directive (UE) 2018/822, ni par la loi du 20 décembre 2019.

En ce qui concerne le qualificatif « transfrontière » et la notion de « participant », l'exposé des motifs du projet à l'origine de la loi du 20 décembre 2019 indique :

« un ' dispositif transfrontière ' est défini comme tout dispositif dans plus d'un État membre ou dans un État membre et un pays tiers, si l'une au moins des conditions prévues est remplie. En conséquence, par exemple, la tenue d'un compte par un Belge auprès d'un établissement stable belge d'une société française ne peut pas être considérée comme un dispositif transfrontière, en l'absence d'un aspect transfrontalier. Ces conditions forment toutes une variation sur le même thème: un ou plusieurs participants doivent, d'une manière ou d'une autre, être actif dans une autre juridiction.

[...]

Qui est un participant au dispositif ressort implicitement de la lecture combinée des définitions d'intermédiaire et de contribuable concerné. En principe, lorsqu'un intermédiaire n'est pas actif dans le dispositif qu'il a lui-même imaginé, proposé, mis en place, mis à disposition pour l'implémentation ou a géré l'implémentation pour le bénéficiaire du contribuable concerné, il n'est pas participant. C'est par exemple le cas lorsque le même intermédiaire agit également en tant que dirigeant d'une entité dans son propre dispositif. À l'inverse, le simple octroi d'un crédit en tant qu'activité professionnelle du prêteur ne fait pas de celui-ci un participant. De plus la simple introduction d'une déclaration fiscale en tant que mandataire, ne fait pas de ce mandataire un participant. Le contribuable concerné, par contre, est toujours un participant.

[...]

En outre, cette notion de participant doit être interprétée conformément à l'objectif et à l'esprit de la directive. Afin de préciser cela, des dispositifs qui sont développés au sein d'un seul État membre et qui au regard de la transparence fiscale n'exigent aucune collaboration des autres États membres, par exemple, ne sont pas pris en compte. Par conséquent, un participant à un dispositif transfrontière ne peut jamais être l'intermédiaire, tant qu'il n'a pas de rôle actif. Ce dernier peut donc parfaitement se trouver dans un autre État membre, bien que le dispositif proprement dit dont bénéficient réellement ses clients/contribuables concernés soit simplement établi dans un seul et même État membre.

[...]

[...] on peut souligner qu'en l'absence d'un aspect transfrontalier dans le chef des participants, il ne saurait être question d'un dispositif transfrontière fiscal agressif. Ainsi, l'inscription d'une branche 23 luxembourgeoise par un Belge, en supposant que cela ne fasse pas partie d'un ensemble plus grand d'étapes ou parties, n'est pas un dispositif transfrontière, car les conditions posées dans la définition du dispositif transfrontière ne sont pas remplies. Dans l'exemple, la branche 23 n'est d'ailleurs pas un participant en soi. Un participant a une résidence fiscale ou dirige une entreprise/exerce une activité, comme il ressort de la définition d'un dispositif transfrontière. Ce n'est pas le cas pour une branche 23. En outre, la donation d'un bien immobilier étranger entre deux personnes physiques, résidents fiscaux en Belgique, par exemple, ne peut pas être considérée comme un dispositif transfrontière car le bien immobilier dans cet exemple n'est pas un participant.

Bien que le concept de dispositif en tant que tel ne soit pas défini par la directive, il est utile de faire la distinction entre ceux qui participent au dispositif et ceux qui n'y participent pas. Ainsi, un intermédiaire n'est en principe pas un participant. Lorsque, par exemple, il conseille dans un dispositif particulier de travailler avec une société étrangère, il ne deviendra pas par son conseil un participant. Toutefois, s'il agit dans le dispositif en tant que dirigeant de cette société, il est alors effectivement participant au dispositif » (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-0791/001, pp. 7-9).

En commission, les discussions ont notamment porté sur la question de la qualification des assurances-vie :

« Le membre estime que l'exclusion explicite des assurances-vie n'est pas conforme à la directive. Dans plusieurs pays, les assurances-vie étrangères ne sont pas exclues. Même au Luxembourg, mais aussi en France, les produits d'assurance ne sont pas exclus du champ d'application de la directive.

[...]

Le vice-premier ministre observe que les assurances-vie de la branche 23 luxembourgeoises sont déjà incluses dans la législation relative à l'impôt des personnes physiques. Si, en tant que contribuable, vous détenez une assurance-vie de la branche 23 luxembourgeoise, vous devez la déclarer. Une simple assurance-vie de la branche 23 luxembourgeoise ou étrangère ne répond pas à la définition en vigueur d'un dispositif fiscal agressif. Dans l'exposé des motifs, il est indiqué qu'une assurance de la branche 23 luxembourgeoise n'est pas un dispositif fiscal agressif en tant que tel, mais si cette assurance-vie fait partie d'autres éléments liés à un dispositif fiscal agressif plus large, elle peut être considérée comme telle. Par conséquent, l'assurance-vie en question serait effectivement soumise à déclaration » (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-0791/003, pp. 10 et 19).

B.35.4. En ce qui concerne le « critère de l'avantage principal », l'exposé des motifs du projet à l'origine de la loi du 20 décembre 2019 indique :

« Il est satisfait au ' critère de l'avantage principal ' lorsqu'il peut être établi que l'avantage principal ou l'un des avantages principaux qu'une personne peut raisonnablement s'attendre à retirer d'un dispositif, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, est l'obtention d'un avantage fiscal. En ce qui concerne le concept d'avantage fiscal, il est conseillé de vérifier, sans être exhaustif, s'il existe un ou plusieurs des éléments suivants :

- un montant qui n'est pas inclus dans la base imposable;
- le contribuable qui bénéficie d'une déduction;
- une perte a été subie à des fins fiscales;

- aucune retenue à la source n'est due et l'impôt étranger est compensé » (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 12).

En ce qui concerne les marqueurs de catégorie A, l'exposé des motifs du projet à l'origine de la loi du 20 décembre 2019 indique :

« La catégorie A contient des marqueurs généraux qui reviennent souvent dans les structures d'évasion fiscale, telles que les clauses de confidentialité, les documents normalisés et les indemnités qui dépendent de l'avantage fiscal que procure le dispositif.

Le secret dont il est question dans la caractéristique essentielle sous la catégorie A, 1°, ne concerne pas la simple couverture d'un risque de responsabilité. Cependant, cela doit être clair pour le contribuable concerné.

En outre, il convient de noter que les documents et structures standardisés, tels qu'indiqués dans la catégorie A, 3°, ne concernent en aucun cas des documents de travail internes qui ne font que refléter des idées ou des concepts inachevés » (*ibid.*, pp. 12-13).

En ce qui concerne les marqueurs de catégorie B, l'exposé des motifs du projet à l'origine de la loi du 20 décembre 2019 indique :

« La catégorie B contient des éléments techniques qui sont souvent présents dans les dispositifs établis pour éluder l'impôt, comme la vente d'une société déficitaire, les revenus qui sont convertis en capital, les transactions circulaires » (*ibid.*, p. 13).

En ce qui concerne les marqueurs de catégorie C, l'exposé des motifs du projet à l'origine de la loi du 20 décembre 2019 indique :

« La catégorie C contient des marqueurs qui sont en lien avec des transactions transfrontières, comme des paiements transfrontières déterminés, la même déduction dans plus d'un pays, des paiements entre des entreprises liées » (*ibid.*, p. 13).

En ce qui concerne les marqueurs de catégorie D, l'exposé des motifs du projet à l'origine de la loi du 20 décembre 2019 indique :

« La catégorie D contient des marqueurs spécifiques pour contrer les dispositifs conçus pour contourner les obligations de déclaration impliquant un échange automatique d'informations, introduit par la loi du 16 décembre 2015 réglant la communication des renseignements relatifs aux comptes financiers, par les institutions financières belges et le SPF Finances, dans le cadre d'un échange automatique de renseignements au niveau international et à des fins fiscales.

Ce marqueur spécifique concerne entre autres les structures de planification fiscale qui sont ou peuvent être utilisées pour contourner ou entraver les exigences légales de la législation CRS applicable, ainsi que les structures de planification fiscale qui sont basées sur une interprétation ou une application incorrecte de cette législation.

La conception ou la mise en place d'un dispositif transfrontière ne peut être déclarable que parce qu'elle possède le marqueur spécifique D.1, lorsqu'on peut raisonnablement supposer que ce dispositif transfrontière a été réalisé dans l'intention de ne pas déclarer en vertu de la législation CRS.

Le simple fait qu'un dispositif transfrontière ait pour effet de ne pas avoir à être déclaré en vertu de la loi CRS susmentionnée du 16 décembre 2015, ne permet pas de conclure que l'obligation de déclaration en vertu de cette législation est ébranlée, au sens du marqueur spécifique D.1.

Lorsqu'il est satisfait aux obligations du chapitre III ' Informations sur les bénéficiaires effectifs ' de la directive (UE) 2015/849 du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement (UE) n° 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission, le marqueur spécifique D.2. n'est toutefois pas d'application, étant donné que la condition de non-transparence dans le chef de ce marqueur n'est plus pertinente » (*ibid.*, pp. 13-14).

En ce qui concerne les marqueurs de catégorie E, l'exposé des motifs du projet à l'origine de la loi du 20 décembre 2019 indique :

« La catégorie E contient des marqueurs qui sont en lien avec les prix de transfert, comme un dispositif avec un transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer.

Pour ce qui est d'un dispositif avec utilisation des régimes de protection unilatéraux, conformément à ce qu'indiquent de telles ' règles unilatérales de sécurité ', ce sont des règles qui ne s'appliquent qu'à une catégorie ou à des catégories particulières de contribuables ou d'opérations et qui exonèrent ces contribuables des obligations normalement prévues par les règles générales en matière de prix de transfert imposées par ce pays. En d'autres termes sont imposées des obligations plus simples que dans le régime général en matière de prix de transfert de ce pays. À titre d'alternative, les régimes de protection unilatéraux peuvent également exempter une ou plusieurs catégories de contribuables ou des transactions de l'application de tout ou partie des règles générales en matière de prix de transfert. Cela n'inclut pas une simple simplification administrative des règles, qui ne se rapportent pas directement à la détermination de prix conformes aux règles du marché (' *arm's length* '), qui ne se rapportent pas non plus aux décisions anticipées en matière de prix de transfert (' *advance pricing arrangements* '). Les règles de sécurité ne couvrent d'ailleurs pas les règles en matière de sous-capitalisation.

S'agissant d'un dispositif avec transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer sous le marqueur spécifique E.2., on peut se reporter à l'application du chapitre 6 (numéros 6 186 et suivants) des directives de l'OCDE sur les prix de transfert pour les actifs incorporels difficiles à évaluer (' *hard to value intangibles* ').

En ce qui concerne un dispositif avec un apport transfrontière au sein du groupe de fonctions, et/ou de risques et/ou d'actifs de marqueur spécifique E.3., on peut se reporter à l'application du chapitre 9 (numéro 9.2) des directives de l'OCDE sur les prix de transfert pour les actifs incorporels difficiles à évaluer (' *hard to value intangibles* ') afin de fournir des indications sur l'obligation de déclaration pour cette catégorie et de ne pas en général recevoir des déclarations relatives aux prix de transfert, mais qui ne constituent donc pas encore un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration » (*ibid.*, p. 14).

B.35.5. La notion d'« entreprise associée » est définie à l'article 338, § 2, 21°, du CIR 1992, cité en B.3.2, et aux articles 289bis, § 2, 18°, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, 146quater, § 2, 18°, du Code des droits de succession et 211bis, § 2, 18°, du Code des droits et taxes divers.

En ce qui concerne la notion d'« entreprise associée », l'exposé des motifs du projet à l'origine de la loi du 20 décembre 2019 indique :

« La notion d'entreprise associée est importante pour certaines informations que l'intermédiaire doit fournir à l'autorité compétente.

Le terme 'entreprise associée' est défini au sens large. Une entreprise associée est définie comme toute personne qui exerce un contrôle sur une autre personne de quelque manière que ce soit (gestion par une autre personne, plus de 25 % des droits de vote, du capital ou du bénéfice). Il s'applique à la fois aux personnes physiques et aux personnes morales. Les personnes physiques, les conjoints et les parents en ligne directe sont considérés comme une seule personne » (*ibid.*, pp. 25-26).

B.36. Au regard des dispositions précitées et des travaux préparatoires, la question se pose de savoir si les notions mentionnées en B.32 sont suffisamment claires et précises pour qu'il soit satisfait au principe de légalité matérielle en matière pénale et au principe de la sécurité juridique.

Dès lors que les dispositions attaquées reproduisent celles de la directive (UE) 2018/822, et compte tenu du fait que ces notions ne sauraient recevoir des interprétations différentes d'un État membre à l'autre, il y a lieu, avant de statuer quant au fond sur les griefs mentionnés en B.32, de poser à la Cour de justice de l'Union européenne la deuxième question préjudicielle figurant dans le dispositif.

En ce qui concerne le grief relatif à la prétendue obligation, pour l'intermédiaire, de déclarer des informations dont il ne dispose pas

B.37.1. La Cour examine à présent le grief, développé dans le cadre du sixième moyen dans l'affaire n° 7407, selon lequel l'intermédiaire doit déclarer des informations dont il ne dispose pas.

B.37.2. Selon l'article 326/3, § 1^{er}, du CIR 1992, cité en B.3.5.2, l'intermédiaire ne doit déclarer, parmi les informations qui sont visées à l'article 338, § 6/4, du CIR 1992, que celles « dont il a connaissance, qu'il possède ou qu'il contrôle ». Des dispositions similaires sont prévues à l'article 289bis/3, § 1^{er}, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, à l'article 146octies, § 1^{er}, du Code des droits de succession et à l'article 211bis/3, § 1^{er}, du Code des droits et taxes divers.

Comme le confirment les travaux préparatoires, l'intermédiaire n'est pas tenu de rechercher activement des informations dont il ne dispose pas (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 15).

Dès lors qu'il repose sur une prémisse erronée, le grief mentionné en B.37.1 n'est pas fondé.

En ce qui concerne le point de départ du délai pour déclarer un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration

B.38. La Cour examine à présent le grief, développé dans le cadre du sixième moyen dans l'affaire n° 7407, selon lequel les dispositions attaquées ne permettent pas de déterminer avec le degré de précision requis le moment où commence à courir le délai pour procéder à la déclaration d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

B.39. Les articles 326/3, § 1^{er}, et 326/8, § 2, du CIR 1992, cités en B.3.5.2 et en B.3.5.7, fixent le point de départ du délai de 30 jours dont l'intermédiaire ou le contribuable concerné dispose pour procéder à la déclaration. Des dispositions similaires sont prévues aux articles 289bis/3, § 1^{er}, et 289bis/8, § 2, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, aux articles 146octies, § 1^{er}, et 146terdecies, § 2, du Code des droits de succession et aux articles 211bis/3, § 1^{er}, et 211bis/8, § 2, du Code des droits et taxes divers.

Au regard de ces dispositions, la question se pose de savoir si le point de départ de ce délai de 30 jours est fixé avec le degré de précision requis pour qu'il soit satisfait au principe de légalité matérielle en matière pénale.

Dès lors que les dispositions attaquées reproduisent l'article 8bis ter, paragraphes 1 et 7, de la directive 2011/16/UE, inséré par la directive (UE) 2018/822, et compte tenu du fait que cet article ne saurait recevoir des interprétations différentes d'un État membre à l'autre, il y a lieu, avant de statuer quant au fond sur le grief mentionné en B.38, de poser à la Cour de justice de l'Union européenne la troisième question préjudicielle figurant dans le dispositif.

En ce qui concerne la prétendue rétroactivité de la loi attaquée

B.40. La Cour examine enfin le grief, développé dans le cadre du septième moyen dans l'affaire n° 7407 et du premier moyen dans l'affaire n° 7409, selon lequel la loi du 20 décembre 2019 s'applique avec effet rétroactif.

B.41. 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.42. La loi du 20 décembre 2019 a été publiée au *Moniteur belge* du 30 décembre 2019 et elle est entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2020 (article 61, alinéa 1^{er}).

En vertu de l'article 61, alinéa 2, de la loi du 20 décembre 2019, l'obligation de déclaration concerne également 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 1^{er} juillet 2020. La même disposition prévoit que les informations relatives à ces dispositifs doivent être communiquées au plus tard le 31 août 2020.

B.43. Dans son avis sur l'avant-projet à l'origine de la loi du 20 décembre 2019, la section de législation du Conseil d'État a observé :

« Le Conseil d'État n'aperçoit pas comment l'obligation de déclaration que l'article 61, alinéa 2, de l'avant-projet prévoit pour les dispositifs concernés, pourrait s'appliquer avec effet rétroactif. En effet, les informations concernées doivent être fournies au plus tard le 31 août 2020; le fait qu'elles concernent des actes qui ont eu lieu dans le passé n'implique pas pour autant qu'il soit question de rétroactivité » (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 122).

B.44. Dès lors que la date à laquelle les dispositifs visés à l'article 61, alinéa 2, de la loi du 20 décembre 2019 doivent être déclarés est postérieure à l'entrée en vigueur de ladite loi, il convient de constater que l'obligation de déclaration des dispositifs visés à l'article 61, alinéa 2, de la loi du 20 décembre 2019 n'est pas rétroactive.

B.45. Le grief mentionné en B.40 n'est pas fondé. La Cour ne doit donc pas poser à la Cour de justice de l'Union européenne la question préjudicielle suggérée par les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 dans le cadre de leur septième moyen.

4. La restriction au secret professionnel de l'avocat (premier à cinquième moyens dans l'affaire n° 7410, huitième moyen dans l'affaire n° 7407 et second moyen dans l'affaire n° 7409)

En ce qui concerne l'obligation de déclaration des dispositifs commercialisables (premier moyen dans l'affaire n° 7410 et huitième moyen, premier grief, dans l'affaire n° 7407)

B.46. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7410 prennent un premier moyen de la violation, par les articles 1^{er} à 62 de la loi du 20 décembre 2019, des articles 22, 29 et 170 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec le principe général de droit de la sécurité juridique, avec le principe général de droit du secret professionnel de l'avocat, avec les articles 1^{er}, 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec les articles 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 et 51 de la Charte et avec l'article 6 du TUE.

Les parties requérantes dans l'affaire n° 7410 font valoir que l'article 326/7, § 3, du CIR 1992, l'article 289bis/7, § 3, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 146*duodecies*, § 3, du Code des droits de succession et l'article 211bis/7, § 3, du Code des droits et taxes divers, insérés par les articles 9, 26, 41 et 55 de la loi du 20 décembre 2019, violent les dispositions précitées en ce qu'ils excluent qu'un avocat qui agit en tant qu'intermédiaire invoque son secret professionnel pour être dispensé de l'obligation de déclaration en matière de dispositifs commercialisables.

En outre, elles font valoir que la notion de « dispositif commercialisable » est trop vague.

B.47. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 prennent un huitième moyen de la violation, par les articles 9, 10, 26, 27, 41, 42, 54 et 55 de la loi du 20 décembre 2019, des articles 7, 8, paragraphe 1, 20, 47, 48, 51 à 53 de la Charte, des articles 6, paragraphe 3, et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et des articles 10, 11, 22, 29 et 170 de la Constitution.

Le premier grief du huitième moyen dans l'affaire n° 7407 rejoint le premier moyen dans l'affaire n° 7410.

B.48.1. L'article 22 de la Constitution et l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme garantissent le droit au respect de la vie privée. Ces deux dispositions forment un tout indissociable.

B.48.2. L'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme protège le droit à un procès équitable. Bien que l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme ne soit pas applicable aux litiges fiscaux non pénaux (CEDH, 12 juillet 2001, *Ferrazzini c. Italie*), le droit à un procès équitable est également garanti par un principe général de droit.

B.48.3. L'article 7 de la Charte dispose :

« Toute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de ses communications ».

L'article 47 de la Charte dispose :

« Toute personne dont les droits et libertés garantis par le droit de l'Union ont été violés a droit à un recours effectif devant un tribunal dans le respect des conditions prévues au présent article.

Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable par un tribunal indépendant et impartial, établi préalablement par la loi. Toute personne a la possibilité de se faire conseiller, défendre et représenter.

Une aide juridictionnelle est accordée à ceux qui ne disposent pas de ressources suffisantes, dans la mesure où cette aide serait nécessaire pour assurer l'effectivité de l'accès à la justice ».

Le droit au respect de la vie privée tel qu'il est garanti par l'article 7 de la Charte et le droit à un recours effectif garanti par l'article 47 de la Charte doivent, en application de l'article 52, paragraphe 3, de celle-ci, être définis par référence au sens et à la portée que leur confère la Convention européenne des droits de l'homme.

Il ressort des explications relatives à l'article 7 de la Charte que cet article est fondé sur l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme. Il ressort des explications relatives à l'article 47 de la Charte que le deuxième alinéa de cet article correspond à l'article 6, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme, sauf en ce que, dans le droit de l'Union, le droit d'accès à un tribunal ne se limite pas à des contestations relatives à des droits et obligations de caractère civil ou à des accusations en matière pénale.

B.48.4. Le secret professionnel de l'avocat est une composante essentielle du droit au respect de la vie privée et du droit à un procès équitable.

Le secret professionnel de l'avocat vise en effet principalement à protéger le droit fondamental qu'a la personne qui se confie, parfois dans ce qu'elle a de plus intime, au respect de sa vie privée. Par ailleurs, l'effectivité des droits de la défense de tout justiciable suppose nécessairement qu'une relation de confiance puisse être établie entre lui et l'avocat qui le conseille et le défend. Cette nécessaire relation de confiance ne peut être établie et maintenue que si le justiciable a la garantie que ce qu'il confiera à son avocat ne sera pas divulgué par celui-ci. Il en découle que la règle du secret professionnel imposée à l'avocat est un élément fondamental des droits de la défense.

Comme la Cour de cassation l'a jugé, « le secret professionnel auquel sont tenus les membres du barreau repose sur la nécessité d'assurer une entière sécurité à ceux qui se confient à eux » (Cass., 13 juillet 2010, *Pas.*, 2010, n° 480; voy. aussi Cass., 9 juin 2004, *Pas.*, 2004, n° 313).

Même s'il n'est « pas intangible », le secret professionnel de l'avocat constitue dès lors « l'un des principes fondamentaux sur lesquels repose l'organisation de la justice dans une société démocratique » (CEDH, 6 décembre 2012, *Michaud c. France*, § 123).

B.49. Une disposition dérogeant au secret professionnel doit satisfaire au principe général de prévisibilité des incriminations, dès lors qu'elle contient des modalités déterminantes aux fins de l'application de l'article 458 du Code pénal, qui lui-même prévoit une incrimination.

B.50. Il découle de ce qui précède que la constitutionnalité des dispositions attaquées doit s'apprécier compte tenu de ce que le secret professionnel de l'avocat est un principe général qui participe du respect des droits fondamentaux, que, pour ce motif et en application du principe général de prévisibilité des incriminations, les règles dérogeant à ce secret ne peuvent être que de stricte interprétation et qu'il faut avoir égard à la manière dont est organisée la profession d'avocat dans l'ordre juridique interne. Ainsi la règle du secret professionnel ne doit-elle céder que si cela peut se justifier par un motif impérieux d'intérêt général et si la levée du secret est strictement proportionnée.

B.51. La Cour s'est déjà prononcée à plusieurs reprises sur la constitutionnalité des obligations de déclaration à la lumière des exigences précitées. Par son arrêt n° 10/2008 du 23 janvier 2008, la Cour s'est prononcée sur la constitutionnalité de l'obligation, pour les avocats, de transmettre des informations aux autorités dans le cadre de la lutte contre le blanchiment.

Par cet arrêt, la Cour a jugé que les informations portées à la connaissance de l'avocat, d'une part, dans le cadre de son activité de défense et de représentation en justice et, d'autre part, lors de l'évaluation de la situation juridique de son client, sont couvertes par le secret professionnel (B.9.2 et B.9.3).

La Cour a par ailleurs précisé, sur la base de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 26 juin 2007 dans l'affaire C-305/05, que la notion d'« évaluation de la situation juridique » du client comprend celle de « conseil juridique » (B.9.4). Elle a jugé que l'activité de conseil juridique vise à « informer le client sur l'état de la législation applicable à sa situation personnelle ou à l'opération que celui-ci envisage d'effectuer ou à lui conseiller la manière de réaliser cette opération dans le cadre légal » et que celle-ci « a donc pour but de permettre au client d'éviter une procédure judiciaire relative à cette opération » (B.9.5).

La Cour a jugé que les informations connues de l'avocat 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, demeurent couvertes par le secret professionnel et ne peuvent donc pas être portées à la connaissance des autorités et que ce n'est que lorsque l'avocat exerce une activité qui va au-delà de sa mission spécifique de défense ou de représentation en justice et de conseil juridique qu'il peut être soumis à l'obligation de communication aux autorités des informations dont il a la connaissance (B.9.6).

Par son arrêt n° 43/2019 du 14 mars 2019, la Cour s'est prononcée sur l'obligation, pour les avocats, de transmettre chaque année à l'administration fiscale une liste contenant diverses informations sur les clients assujettis à la TVA auxquels ils ont fourni des services. La Cour a confirmé que 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 (B.6). Ceci n'empêche toutefois pas qu'il ne soit pas sans justification raisonnable d'obliger un avocat à communiquer à l'administration de la TVA les données limitées qui figurent dans le listing TVA, compte tenu de l'objectif consistant à assurer le recouvrement de la TVA et à éviter la fraude fiscale, et eu égard au fait que l'obligation de déclaration va de pair avec des garanties suffisantes, comme l'obligation de secret imposée au fonctionnaire de la TVA (B.9.1-B.9.3).

Par son arrêt n° 114/2020 du 24 septembre 2020, la Cour a confirmé les principes précités. Par cet arrêt, la Cour a partiellement annulé la loi du 18 septembre 2017 « relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces ». Elle a jugé qu'un avocat ne peut pas être obligé de transmettre à la Cellule de traitement des informations financières (CTIF) une déclaration de soupçons, lorsque son client, sur son conseil, renonce à une opération suspecte. Il ne peut pas non plus être permis à un tiers à la relation de confiance entre l'avocat et son client, fût-il avocat, de communiquer à la CTIF des informations couvertes par le secret professionnel.

B.52. Bien que, par son arrêt n° 167/2020 précité, la Cour ait jugé, *prima facie*, que le contenu de la notion de « dispositif commercialisable » pouvait être déterminé avec une précision suffisante pour la distinguer de la notion de « dispositif sur mesure », l'examen au fond des recours présentement examinés amène la Cour à poser à la Cour de justice la question préjudicielle mentionnée en B.36.

Avant de statuer quant au fond sur le grief selon lequel la notion de « dispositif commercialisable » est trop vague, il y a lieu d'attendre la réponse de la Cour de justice à cette question.

B.53. La Cour examine à présent le grief portant sur l'interdiction pour l'avocat-intermédiaire de se prévaloir du secret professionnel pour être dispensé de l'obligation de déclaration en matière de dispositifs commercialisables.

B.54.1. 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 326/3, § 1^{er}, du CIR 1992, article 289*bis*/3, § 1^{er}, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, article 146*octies*, § 1^{er}, du Code des droits de succession et article 211*bis*/3, § 1^{er}, du Code des droits et taxes divers).

B.54.2. 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 326/4 du CIR 1992, article 289*bis*/4 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, article 146*nonies* du Code des droits de succession et article 211*bis*/4 du Code des droits et taxes divers). Les informations qui doivent être communiquées comprennent les éléments suivants, s'ils sont applicables :

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

- 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 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.54.3. Selon les travaux préparatoires de l'article 9 de la loi du 20 décembre 2019, la possibilité d'invoquer le secret professionnel ne peut concerner :

« que l'assistance, ou le conseil fourni par l'intermédiaire au client pour autant que cela relève de la détermination de la situation juridique d'un contribuable ou de la défense de celui-ci dans une action en justice, ce qui peut également être trouvé dans la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces. En particulier, il s'agit des conseils purement juridiques, à l'exclusion de la planification fiscale à caractère potentiellement agressif. Ce n'est que pour ces activités qu'une dispense légale de l'obligation de déclaration peut s'appliquer pour l'intermédiaire. D'autre part, un conseiller qui se limite aux conseils juridiques susmentionnés et qui n'a, à aucun moment, fourni 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 sa mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre ne sera pas considéré comme un intermédiaire, conformément à la définition de la directive, et ne sera donc pas soumis à l'obligation de déclaration » (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 19).

Il peut en être déduit que ces dispositions portent sur les cas qui relèvent du champ d'application d'un secret professionnel pénalement sanctionné. Dans le cas d'un avocat qui agit en tant qu'intermédiaire, cela suppose qu'il ne peut se soustraire à l'obligation de déclaration que pour les activités qui relèvent de sa mission spécifique de défense ou de représentation en justice et de conseil juridique. Comme la section de législation du Conseil d'État l'a relevé dans son avis, il peut être admis que les informations à transmettre lors de la déclaration individuelle initiale relative à un dispositif commercialisable ne seront pas couvertes par le secret professionnel (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-0791/001, pp. 113-114).

Il en résulte que le grief mentionné en B.53 n'est pas fondé en ce qu'il porte sur l'obligation de déclaration initiale relative aux dispositifs commercialisables.

B.54.4. 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.54.2 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 les dispositions attaquées établissent une levée du secret professionnel absolue et *a priori* en ce qui concerne les rapports périodiques relatifs à des dispositifs commercialisables. Dans les travaux préparatoires, cette mesure est justifiée par le fait « que, dans le cas de dispositifs commercialisables, le devoir de déclaration trimestriel ne peut pas être répercuté sur un contribuable, puisqu'il ne dispose pas des informations nécessaires pour établir ce rapport » (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 22).

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.*, p. 21). 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.54.2.

B.55. Il découle de ce qui précède que l'article 326/7, § 3, du CIR 1992, l'article 289bis/7, § 3, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 146*duodecies*, § 3, du Code des droits de succession et l'article 211bis/7, § 3, du Code des droits et taxes divers, insérés par les articles 9, 26, 41 et 55 de la loi du 20 décembre 2019, ne sont pas raisonnablement proportionnés à l'objectif poursuivi, en ce qu'ils prévoient 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 326/4 du CIR 1992, de l'article 289bis/4 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, de l'article 146*nonies* du Code des droits de succession et de l'article 211bis/4 du Code des droits et taxes divers.

Le grief mentionné en B.53 est fondé en ce qu'il porte sur l'obligation de déclaration périodique relative aux dispositifs commercialisables.

En ce qui concerne le moment où la dispense de l'obligation de déclaration dans le cas du secret professionnel produit son effet (deuxième moyen, première branche, et troisième moyen dans l'affaire n° 7410 et huitième moyen, quatrième grief, dans l'affaire n° 7407)

B.56. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7410 prennent un deuxième moyen de la violation, par les articles 1^{er} à 62 de la loi du 20 décembre 2019, des articles 22, 29 et 170 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec le principe général de droit de la sécurité juridique, avec le principe général de droit du secret professionnel de l'avocat, avec les articles 1^{er}, 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec les articles 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 et 51 de la Charte et avec l'article 6 du TUE.

Le moyen est divisé en cinq branches.

B.57. Il ressort de l'exposé du moyen que la première branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7410 est dirigée contre l'article 326/7, § 1^{er}, alinéa 2, du CIR 1992, l'article 289bis/7, § 1^{er}, alinéa 2, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 146*duodecies*, § 1^{er}, alinéa 2, du Code des droits de succession et l'article 211bis/7, § 1^{er}, alinéa 2, du Code des droits et taxes divers, insérés par les articles 9, 26, 41 et 55 de la loi du 20 décembre 2019.

Les parties requérantes dans l'affaire n° 7410 reprochent à la dispense de remplir les obligations de déclaration dans le cas du secret professionnel, en vertu des dispositions attaquées, de ne produire son effet qu'au moment où un autre intermédiaire a satisfait à l'obligation de déclaration. Selon elles, il est impossible pour l'avocat de s'en assurer sans violer malgré tout son secret professionnel.

B.58. Le quatrième grief du huitième moyen dans l'affaire n° 7407 rejoint la première branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7410.

B.59. Comme l'indique le Conseil des ministres, les dispositions attaquées n'ont pas la portée que leur donnent les parties requérantes.

Ces dispositions ne visent pas à faire en sorte que la levée de l'obligation de déclaration dépende de la déclaration par un autre intermédiaire concerné ou, en l'absence de celui-ci, par le contribuable concerné. Ces dispositions ont en revanche pour effet que la dispense n'est applicable que lorsque l'intermédiaire qui invoque le secret professionnel a satisfait à l'obligation d'en informer les autres intermédiaires concernés ou, en l'absence d'autres intermédiaires, le contribuable concerné.

B.60. Dès lors qu'ils reposent sur une lecture erronée des dispositions attaquées, le deuxième moyen, en sa première branche, dans l'affaire n° 7410 et le huitième moyen, en son quatrième grief, dans l'affaire n° 7407 ne sont pas fondés.

B.61.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7410 prennent un troisième moyen de la violation, par les articles 1^{er} à 62 de la loi du 20 décembre 2019, des articles 22, 29 et 170 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec le principe général de droit de la sécurité juridique, avec le principe général de droit du secret professionnel de l'avocat, avec les articles 1^{er}, 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec les articles 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 et 51 de la Charte et avec l'article 6 du TUE.

B.61.2. Il ressort de l'exposé du moyen que celui-ci est dirigé contre l'article 326/6 du CIR 1992, l'article 289*bis*/6 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 146*undecies* du Code des droits de succession et l'article 211*bis*/6 du Code des droits et taxes divers, insérés par les articles 8, 25, 40 et 54 de la loi du 20 décembre 2019.

B.61.3. Les parties requérantes critiquent le fait qu'en vertu des dispositions attaquées, lorsqu'il existe plus d'un intermédiaire, l'avocat-intermédiaire ne peut être dispensé de son obligation de déclaration que s'il peut prouver par écrit qu'un autre intermédiaire y a déjà satisfait. Selon elles, il n'est pas possible pour l'avocat-intermédiaire d'obtenir cette preuve écrite sans violer son secret professionnel.

B.62. Comme l'indique le Conseil des ministres, les dispositions attaquées n'ont pas la portée que leur donnent les parties requérantes.

Les dispositions mentionnées en B.61.2 portent en effet sur l'hypothèse dans laquelle plusieurs intermédiaires sont soumis à l'obligation de déclaration. Selon ces dispositions, un intermédiaire est dispensé de l'obligation de transmettre les informations requises lorsqu'il peut prouver par écrit que ces mêmes informations ont déjà été transmises par un autre intermédiaire. Ces dispositions ne dérogent pas à l'article 326/7 du CIR 1992, à l'article 289*bis*/7 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, à l'article 146*duodecies* du Code des droits de succession et à l'article 211*bis*/7 du Code des droits et taxes divers, qui, comme il est dit en B.59, prévoient que l'intermédiaire qui invoque le secret professionnel est dispensé de l'obligation de déclaration dès qu'il a satisfait à l'obligation d'informer les autres intermédiaires concernés ou, en l'absence d'autres intermédiaires, le contribuable concerné.

B.63. Dès lors qu'il repose sur une lecture erronée des dispositions attaquées, le troisième moyen dans l'affaire n° 7410 n'est pas fondé.

En ce qui concerne l'obligation, pour l'avocat-intermédiaire qui se prévaut du secret professionnel, d'informer les autres intermédiaires (deuxième moyen, deuxième branche, dans l'affaire n° 7410 et huitième moyen, troisième grief, première partie, dans l'affaire n° 7407)

B.64. Il ressort de l'exposé du moyen que la deuxième branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7410 est dirigée contre l'article 326/7, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, du CIR 1992, l'article 289*bis*/7, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 146*duodecies*, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, du Code des droits de succession et l'article 211*bis*/7, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, du Code des droits et taxes divers, insérés par les articles 9, 26, 41 et 55 de la loi du 20 décembre 2019.

Les parties requérantes dans l'affaire n° 7410 critiquent le fait que l'avocat-intermédiaire qui souhaite invoquer son secret professionnel soit, en vertu des dispositions attaquées, tenu d'informer les autres intermédiaires concernés par écrit et de façon motivée qu'il ne peut satisfaire à son obligation de déclaration. Selon les parties requérantes, il lui est impossible de satisfaire à cette exigence sans violer malgré tout le secret professionnel. En outre, cette exigence ne serait pas nécessaire pour garantir la déclaration du dispositif transfrontière, étant donné que le client, assisté par l'avocat ou non, peut informer les autres intermédiaires et qu'il peut leur demander de satisfaire à leur obligation de déclaration.

La première partie du troisième grief du huitième moyen dans l'affaire n° 7407 rejoint la deuxième branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7410.

B.65. Le contenu des dispositions attaquées est comparable à celui de l'article 11/6, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, du décret du 21 juin 2013. Par son arrêt n° 167/2020 précité, la Cour a jugé, en ce qui concerne l'article 11/6, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, du décret 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.9.3). Quant à l'hypothèse dans laquelle l'autre intermédiaire n'est pas le client de l'avocat, la Cour a jugé :

« B.9.2. Comme il est dit en B.6, 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.9.3. Comme il est également dit en B.6, 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 satisfait 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^o, 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 satisfait 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, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, du décret du 21 juin 2013 est justifiée par un motif impérieux d'intérêt général.

B.9.4. D'après son article 2, le décret attaqué vise à transposer la directive (UE) 2018/822.

L'article 1^{er}, point 2), de la directive (UE) 2018/822 insère dans la directive 2011/16/UE un article 8*bis 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 décentralisé par la directive précitée. La Cour doit avoir égard à cet élément avant de juger de la compatibilité du décret avec la Constitution.

B.9.5. 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.

B.9.6. L'article 267 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : le TFUE) habilite la Cour de justice à statuer, à titre préjudiciel, aussi bien sur l'interprétation des traités et des actes des institutions de l'Union européenne que sur la validité de ces actes. En vertu du troisième alinéa de cette disposition, une juridiction nationale est tenue de saisir la Cour de justice lorsque ses décisions - comme celles de la Cour constitutionnelle - ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne. En cas de doute sur l'interprétation ou sur la validité d'une disposition du droit de l'Union européenne importante pour la solution d'un litige pendant devant une telle juridiction nationale, celle-ci doit, même d'office, poser une question préjudicielle à la Cour de justice.

B.9.7. Dès lors que le recours en annulation et la demande de suspension du décret visant à transposer la directive (UE) 2018/822 soulèvent un doute concernant la validité de celle-ci, il est nécessaire, pour statuer définitivement sur le recours en annulation, de trancher préalablement la question de la validité de la directive précitée. Il convient dès lors de poser à la Cour de justice de l'Union européenne la question préjudicielle formulée dans le dispositif ».

B.66. Sur la base de ce qui précède, la Cour, par son arrêt n° 167/2020, a posé à la Cour de justice de l'Union européenne la question préjudicielle suivante :

« L'article 1^{er}, 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 8*bis 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.67. La question précitée se pose également dans le cadre des griefs présentement examinés.

Dans l'attente de la réponse de la Cour de justice à la question préjudicielle qui lui a été posée par l'arrêt n° 167/2020, il y a lieu de surseoir à statuer sur les griefs mentionnés en B.64.

En ce qui concerne l'obligation, pour l'avocat-intermédiaire qui se prévaut du secret professionnel, d'informer le contribuable concerné en l'absence d'autres intermédiaires (deuxième moyen, troisième branche, dans l'affaire n° 7410 et huitième moyen, troisième grief, seconde partie, dans l'affaire n° 7407)

B.68. Dans la troisième branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7410, les parties requérantes critiquent le fait que l'avocat-intermédiaire qui souhaite invoquer son secret professionnel par rapport à l'obligation de déclaration, en l'absence d'un autre intermédiaire, tenu d'informer par écrit et de façon motivée le contribuable ou les contribuables concernés de l'obligation de déclaration. Si ce contribuable n'est pas le client de l'avocat-intermédiaire, il n'est pas possible, selon les parties requérantes, de satisfaire à cette obligation sans violer le secret professionnel.

B.69. La seconde partie du troisième grief du huitième moyen dans l'affaire n° 7407 rejoint la troisième branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7410.

B.70. Selon le Conseil des ministres, l'hypothèse qui sous-tend cette branche est inexistante. En effet, selon lui, le client de l'avocat qui agit en tant qu'intermédiaire sera par définition soit le contribuable concerné, soit un autre intermédiaire.

B.71. Il ressort des travaux préparatoires de l'article 9 de la loi du 20 décembre 2019 que l'article 326/7, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du CIR 1992, l'article 289*bis*/7, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 146*duodécies*, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code des droits de succession et l'article 211*bis*/7, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code des droits et taxes divers doivent être lus en ce sens que le contribuable ou les contribuables auxquels il est fait référence sont les clients de l'intermédiaire qui invoque le secret professionnel (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 22).

B.72. Dès lors qu'ils reposent sur une lecture erronée des dispositions attaquées, le deuxième moyen, en sa troisième branche, dans l'affaire n° 7410 et le huitième moyen, en la seconde partie de son troisième grief, dans l'affaire n° 7407 ne sont pas fondés.

En ce qui concerne les facultés, pour le contribuable concerné, d'autoriser l'avocat-intermédiaire à satisfaire à l'obligation de déclaration ou d'exiger que l'avocat-intermédiaire fournisse au contribuable concerné les informations nécessaires pour procéder à la déclaration (deuxième moyen, quatrième et cinquième branches, dans l'affaire n° 7410 et huitième moyen, deuxième et cinquième griefs, dans l'affaire n° 7407)

B.73. Il ressort de l'exposé du moyen que les quatrième et cinquième branches du deuxième moyen dans l'affaire n° 7410 sont dirigées contre l'article 326/7, § 2, alinéa 1^{er}, du CIR 1992, l'article 289bis/7, § 2, alinéa 1^{er}, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 146duodecies, § 2, alinéa 1^{er}, du Code des droits de succession et l'article 211bis/7, § 2, alinéa 1^{er}, du Code des droits et taxes divers, insérés par les articles 9, 26, 41 et 55 de la loi du 20 décembre 2019.

Dans la quatrième branche, les parties requérantes reprochent aux dispositions attaquées de prévoir la possibilité, pour le contribuable concerné, client de l'avocat-intermédiaire, de charger l'avocat-intermédiaire de satisfaire tout de même à l'obligation de déclaration. Le contribuable pourrait ainsi obliger l'avocat à violer son secret professionnel. La cinquième branche est prise du même grief, mais cette fois dans le cas où le contribuable concerné n'est pas le client de l'avocat.

B.74. Le deuxième grief du huitième moyen dans l'affaire n° 7407 rejoint la quatrième branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7410.

B.75. Il ressort de l'exposé du cinquième grief du huitième moyen dans l'affaire n° 7407 que celui-ci est dirigé contre l'article 326/7, § 2, alinéa 2, du CIR 1992, l'article 289bis/7, § 2, alinéa 2, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 146duodecies, § 2, alinéa 2, du Code des droits de succession et l'article 211bis/7, § 2, alinéa 2, du Code des droits et taxes divers. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 font valoir que la possibilité, pour le contribuable concerné, d'exiger que l'avocat-intermédiaire lui fournisse les informations nécessaires pour procéder à la déclaration porte atteinte au secret professionnel.

B.76. Contrairement à l'hypothèse sur laquelle repose la cinquième branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7410, seul le contribuable concerné qui est le client de l'avocat-intermédiaire peut autoriser ce dernier, sur la base des dispositions mentionnées en B.73, à satisfaire à l'obligation de déclaration.

De même, si le contribuable concerné ne donne pas cette autorisation, seul l'intermédiaire dont le contribuable concerné est le client est tenu de lui fournir les informations nécessaires pour procéder à la déclaration, de sorte qu'il n'est pas porté atteinte au secret professionnel de l'avocat-intermédiaire.

B.77. La quatrième branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7410 et le deuxième grief du huitième moyen dans l'affaire n° 7407 reposent sur l'hypothèse selon laquelle, dans le cas où un contribuable choisit d'appliquer les dispositions mentionnées en B.73, l'avocat-intermédiaire serait tenu de satisfaire à l'obligation de déclaration en son nom propre. Il ressort cependant des travaux préparatoires que tel n'est pas le cas et que l'avocat peut malgré tout soit refuser, soit soumettre la déclaration à l'autorité disciplinaire de son organisation professionnelle :

« C'est pourquoi la loi prévoit, outre la situation relative à la détermination d'une situation juridique telle que décrite ci-dessus, la possibilité pour le contribuable d'autoriser l'intermédiaire qui s'appuie sur le secret professionnel à procéder à la déclaration nécessaire. L'intermédiaire peut également, si le contribuable opte pour cette autorisation, soumettre la déclaration à l'autorité de tutelle de son organisation professionnelle afin de vérifier le contenu et l'étendue de la déclaration. Toutefois, si le contribuable concerné ne choisit pas de donner à l'intermédiaire le droit de déclarer, malgré son secret professionnel, le projet de loi prévoit l'obligation pour l'intermédiaire de fournir au contribuable les informations nécessaires pour lui permettre d'effectuer la déclaration correctement » (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 21).

B.78. Le deuxième moyen, en ses quatrième et cinquième branches, dans l'affaire n° 7410 et le huitième moyen, en ses deuxième et cinquième griefs, dans l'affaire n° 7407 ne sont pas fondés.

En ce qui concerne les contrôles effectués par l'administration fiscale auprès de l'avocat-intermédiaire (quatrième moyen dans l'affaire n° 7410 et huitième moyen, sixième grief, dans l'affaire n° 7407)

B.79. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7410 prennent un quatrième moyen de la violation, par les articles 1^{er} à 62 de la loi du 20 décembre 2019, des articles 22, 29 et 170 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec le principe général de droit de la sécurité juridique, avec le principe général de droit du secret professionnel de l'avocat, avec les articles 1^{er}, 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec les articles 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 et 51 de la Charte et avec l'article 6 du TUE.

Il ressort de l'exposé du moyen que celui-ci est dirigé contre les articles 315quater et 323ter du CIR 1992, l'article 289bis/13 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 146septdecies du Code des droits de succession et l'article 211bis/12 du Code des droits et taxes divers, insérés par les articles 14, 16, 32, 46 et 60 de la loi du 20 décembre 2019.

Les parties requérantes dans l'affaire n° 7410 font valoir que les dispositions attaquées portent atteinte au secret professionnel de l'avocat, en ce qu'elles autorisent l'administration fiscale à effectuer un contrôle auprès d'un avocat-intermédiaire sans que celui-ci puisse se prévaloir du secret professionnel.

B.80. Le sixième grief du huitième moyen dans l'affaire n° 7407 rejoint le quatrième moyen dans l'affaire n° 7410.

B.81. L'article 315quater du CIR 1992 dispose :

« Le contribuable concerné, visé à l'article 326/1, 5^o, est tenu de fournir toutes les informations qu'il a lui-même, ou avec l'aide de son intermédiaire, en application de l'article 326/1 à 326/9 inclus, déclaré ou qu'il a dû déclarer à l'Administration, à sa demande, sans déplacement, en vue de leur vérification, en ce compris les documents sous-jacents qu'il a reçus avant ou après la déclaration avec l'aide de son intermédiaire, ou qu'il a lui-même préparés en ce qui concerne le dispositif devant faire l'objet d'une déclaration ».

Les parties requérantes n'exposent pas en quoi cette disposition, qui concerne les contribuables concernés, porterait atteinte au secret professionnel d'un avocat-intermédiaire.

Le quatrième moyen dans l'affaire n° 7410 et le huitième moyen, en son sixième grief, dans l'affaire n° 7407 sont irrecevables, en ce qu'ils sont dirigés contre l'article 315quater du CIR 1992.

B.82. L'article 323ter du CIR 1992 dispose :

« L'administration fiscale peut exiger de l'(des) intermédiaire(s) concerné(s), dans le délai qu'elle a fixé, qui peut être prolongé pour des raisons légales, pour autant qu'elle estime que ces informations soient nécessaires afin d'assurer la conformité aux articles 326/1 à 326/9 inclus, les informations qui en application de l'article 326/1 à 326/9 doivent être mentionnées à l'autorité belge compétente, et qui, après l'application de l'article 315quater, n'ont pas été fournies ».

L'article 334 du CIR 1992 dispose :

« Lorsque la personne requise en vertu des articles 315, alinéas 1^{er} et 2, 315bis, alinéas 1^{er} à 3, 316 et 322 à 324, se prévaut du secret professionnel, l'administration sollicite l'intervention de l'autorité disciplinaire territorialement compétente à l'effet d'apprécier si et éventuellement dans quelle mesure la demande de renseignements ou de production de livres et documents se concilie avec le respect du secret professionnel ».

Comme le Conseil des ministres le souligne et comme cela ressort du texte de ces dispositions, l'article 334 du CIR 1992 est applicable en cas de contrôle d'un intermédiaire sur la base de l'article 323ter du même Code. L'intermédiaire qui fait l'objet d'un tel contrôle peut donc se prévaloir du secret professionnel.

Le quatrième moyen dans l'affaire n° 7410 et le huitième moyen, en son sixième grief, dans l'affaire n° 7407 ne sont pas fondés, en ce qu'ils sont dirigés contre l'article 323ter du CIR 1992.

B.83. L'article 289bis/13 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe dispose :

« L'administration fiscale peut exiger de l'(des) intermédiaire(s) concerné(s), dans le délai qu'elle a fixé, qui peut être prolongé pour des raisons légales, pour autant qu'elle estime que ces informations soient nécessaires afin d'assurer le respect des articles 289bis/1 à 289bis/11, toutes les informations qui en application de l'article 289bis/1 à 289bis/11 doivent être mentionnées à l'autorité belge compétente ».

L'article 146septdecies du Code des droits de succession et l'article 211bis/12 du Code des droits et taxes divers prévoient des dispositions similaires.

Le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, le Code des droits de succession et le Code des droits et taxes divers ne contiennent pas de disposition permettant à l'avocat-intermédiaire de se prévaloir du secret professionnel en cas de contrôle sur la base des dispositions précitées. L'impossibilité, pour l'avocat-intermédiaire, de se prévaloir du secret professionnel lors d'un tel contrôle porte atteinte à l'effectivité de la dispense de l'obligation de déclaration prévue à l'article 289bis/7 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, à l'article 146duodecies du Code des droits de succession et à l'article 211bis/7 du Code des droits et taxes divers et elle porte une atteinte disproportionnée au secret professionnel de l'avocat.

B.84. Le quatrième moyen dans l'affaire n° 7410 et le huitième moyen, en son sixième grief, dans l'affaire n° 7407 sont fondés, en ce qu'ils sont dirigés contre l'article 289bis/13 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 146septdecies du Code des droits de succession et l'article 211bis/12 du Code des droits et taxes divers. Il y a lieu d'annuler ces dispositions.

En ce qui concerne l'absence de règles distinctes pour les avocats (second moyen, seconde branche, dans l'affaire n° 7409)

B.85. Dans la seconde branche de son second moyen, la partie requérante dans l'affaire n° 7409 fait valoir que la loi du 20 décembre 2019 viole les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce qu'elle ne prévoit pas de règles distinctes pour les avocats.

B.86. En ce qui concerne les dispositifs commercialisables, l'examen de cette branche ne saurait aboutir à un constat de violation plus étendu que celui qui est mentionné en B.55.

B.87. Pour le surplus, l'examen de cette branche se confond avec celui du grief mentionné en B.64. Pour les motifs mentionnés en B.65 à B.67, il convient de surseoir à statuer sur ce grief, dans l'attente de la réponse de la Cour de justice à la question préjudicielle qui lui a été posée par l'arrêt n° 167/2020.

5. La restriction au secret professionnel d'intermédiaires autres que les avocats (premier à quatrième moyens dans l'affaire n° 7412)

B.88. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7412 prennent quatre moyens de la violation, par les articles 5 à 9, 16, 22 à 26, 32, 37 à 41, 46, 51 à 55, et 60 de la loi du 20 décembre 2019, 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, avec l'article 7 de la Charte et, en ce qui concerne le premier moyen, avec l'article 8 de la Charte.

Dans le premier moyen, elles font grief aux dispositions attaquées de ne pas protéger le secret professionnel lorsque l'intermédiaire donne des conseils sur la situation juridique future du client ou sur des éléments non juridiques de la situation du client.

Dans le deuxième moyen, elles font grief aux dispositions attaquées de moins protéger le secret professionnel que la loi du 18 septembre 2017 « relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces ».

Dans le troisième moyen, elles font grief aux dispositions attaquées de faire naître, sans justification raisonnable, une différence de traitement entre les intermédiaires, selon qu'ils collaborent avec d'autres intermédiaires ou non. Elles font valoir qu'en présence de plusieurs intermédiaires, un intermédiaire qui se prévaut du secret professionnel doit en informer les autres intermédiaires et doit dès lors violer son secret professionnel.

Dans le quatrième moyen, elles critiquent les dispositions attaquées en ce qu'elles ne confient aucun rôle aux autorités disciplinaires.

B.89. La Cour examine les quatre moyens conjointement.

B.90. 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.54.3, les informations à transmettre lors de cette déclaration ne sont pas couvertes par le secret professionnel.

B.91. 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.54.4, 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.54.4 et B.55, 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.54.4 et B.55 valent également à l'égard des autres intermédiaires qui sont tenus au secret professionnel.

Par conséquent, l'inconstitutionnalité constatée en B.55 concerne tous les intermédiaires qui sont tenus au secret professionnel.

Il y a lieu d'annuler l'article 326/7, § 3, du CIR 1992, l'article 289bis/7, § 3, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 146*duodecies*, § 3, du Code des droits de succession et l'article 211bis/7, § 3, du Code des droits et taxes divers, insérés par les articles 9, 26, 41 et 55 de la loi du 20 décembre 2019, en ce qu'ils prévoient 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 326/4 du CIR 1992, de l'article 289bis/4 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, de l'article 146*nonies* du Code des droits de succession et de l'article 211bis/4 du Code des droits et taxes divers.

B.92. En ce qui concerne l'obligation, pour l'intermédiaire qui se prévaut du secret professionnel, d'informer les autres intermédiaires de leurs obligations de déclaration, il y a lieu, avant de statuer quant au fond, de poser à la Cour de justice une question préjudicielle similaire à celle qui a été posée par l'arrêt n° 167/2020 mais qui concerne tous les intermédiaires qui sont tenus au secret professionnel et porte uniquement sur le droit au respect de la vie privée (quatrième question préjudicielle figurant dans le dispositif).

6. *L'ingérence, autre que celle liée à la restriction du secret professionnel, dans le droit au respect de la vie privée des intermédiaires et des contribuables concernés (second moyen, première branche, dans l'affaire n° 7409)*

B.93. La partie requérante dans l'affaire n° 7409 prend un second moyen de la violation, par la loi du 20 décembre 2019, des articles 10, 11 et 22 de la Constitution, des articles 7, 8, 20 et 21 de la Charte, 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, avec les principes généraux du droit en matière de droits de la défense et avec l'article 6, paragraphe 2, du TUE.

Dans la première branche, elle fait valoir que la loi du 20 décembre 2019 viole le droit au respect de la vie privée, viole le droit à un procès équitable et porte atteinte au secret professionnel de l'avocat.

B.94. Dès lors que la Cour a déjà examiné les griefs pris de la violation du droit à un procès équitable et de la violation du secret professionnel de l'avocat dans le cadre des premier à cinquième moyens dans l'affaire n° 7410 et du huitième moyen dans l'affaire n° 7407, il reste à la Cour à examiner le grief selon lequel la loi du 20 décembre 2019 porte atteinte au droit au respect de la vie privée.

B.95. Le droit au respect de la vie privée, tel qu'il est garanti par l'article 22 de la Constitution, par l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, par l'article 7 de la Charte et par l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, a pour but essentiel de protéger les personnes contre les ingérences dans leur vie privée. Ce droit a une large portée. La jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme fait apparaître que relèvent, entre autres, de la protection de ce droit les données et informations personnelles suivantes : les nom, adresse, activités professionnelles, relations personnelles, empreintes digitales, images filmées, photographies, communications, données ADN, données judiciaires (condamnations ou inculpations), données financières et informations concernant des biens (voy. notamment CEDH, 26 mars 1987, *Leander c. Suède*, §§ 47-48; grande chambre, 4 décembre 2008, *S. et Marper c. Royaume-Uni*, §§ 66-68; 17 décembre 2009, *B.B. c. France*, § 57; 10 février 2011, *Dimitrov-Kazakov c. Bulgarie*, §§ 29-31; 18 octobre 2011, *Khelili c. Suisse*, §§ 55-57; 18 avril 2013, *M.K. c. France*, § 26; 18 septembre 2014, *Brunet c. France*, § 31).

B.96. Eu égard aux informations que la déclaration doit contenir, l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration entraîne une ingérence dans le droit au respect de la vie privée des intermédiaires et des contribuables concernés.

B.97. Le droit au respect de la vie privée n'est pas absolu. Une ingérence d'une autorité publique dans l'exercice de ce droit n'est pas exclue, pour autant qu'elle soit prévue par une disposition législative suffisamment précise, qu'elle réponde à un besoin social impérieux dans une société démocratique et qu'elle soit proportionnée à l'objectif légitime qu'elle poursuit.

B.98. Avant de statuer quant au fond sur la question de savoir si l'ingérence dans le droit au respect de la vie privée est prévue de façon suffisamment précise, il y a lieu, pour les motifs mentionnés en B.35.1 à B.36 et en B.39, d'interroger la Cour de justice à titre préjudiciel. Il convient dès lors que les deuxième et troisième questions préjudicielles figurant dans le dispositif portent également sur le droit au respect de la vie privée.

B.99.1. Il ressort des considérants 4 et 10 de la directive (UE) 2018/822 et des travaux préparatoires de la loi du 20 décembre 2019 (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-0791/003, pp. 8-9) que l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration vise à lutter contre la fraude fiscale et contre l'évasion fiscale et à assurer le bon fonctionnement du marché intérieur.

La lutte contre la fraude fiscale et contre l'évasion fiscale, ainsi que le bon fonctionnement du marché intérieur, constituent en soi des objectifs légitimes.

B.99.2. L'obligation de déclaration vise à ce que les autorités compétentes acquièrent une meilleure connaissance des dispositifs concernés et à leur permettre « 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 » (considérant 2 de la directive (UE) 2018/822 et *Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 4).

B.99.3. Il ressort des travaux préparatoires de la directive (UE) 2018/822 et des travaux préparatoires de la loi du 20 décembre 2019 que l'objectif ultime est de dissuader la conception et la mise en œuvre de dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration :

« [...] si les autorités fiscales reçoivent des informations sur des dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif avant que ceux-ci ne soient appliqués, elles devraient être en mesure de surveiller ces dispositifs et de réagir aux risques fiscaux qu'ils posent en prenant des mesures appropriées pour y remédier. À cette fin, les informations devraient idéalement être obtenues au préalable, à savoir avant qu'un dispositif soit appliqué et/ou utilisé. Ainsi les autorités pourraient analyser en temps utile le risque inhérent à ces dispositifs et, au besoin, réagir pour combler les lacunes et empêcher toute perte de recettes fiscales. L'objectif ultime est de concevoir un mécanisme qui aura un effet dissuasif, c'est-à-dire un mécanisme qui découragera les intermédiaires de concevoir et de commercialiser ce type de dispositifs » (COM(2017) 335 final, p. 3).

« L'obligation de déclaration dans le cadre d'un régime de communication obligatoire d'informations exercera davantage de pression sur les intermédiaires pour qu'ils s'abstiennent de concevoir, de commercialiser et de mettre en œuvre des dispositifs de planification fiscale à caractère agressif. De même, les contribuables seront moins enclins à mettre au point ou à utiliser ce type de dispositifs s'ils savent que ceux-ci devront faire l'objet d'une déclaration dans le cadre du régime de communication obligatoire d'informations » (COM(2017) 335 final, p. 11).

« La réception rapide des informations permet également aux autorités fiscales d'ouvrir le dialogue avec l'intermédiaire et/ou le contribuable concerné afin d'empêcher la mise en œuvre de certains dispositifs. L'effet dissuasif du devoir de déclaration peut donc être obtenu de différentes manières » (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 16).

B.99.4. L'examen de la légitimité de l'objectif consistant à dissuader la conception et la mise en œuvre de dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration se confond en l'espèce avec l'examen de la proportionnalité de la mesure.

B.100. Il ressort de la définition de « dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration » que trois ou quatre conditions doivent être remplies pour que l'obligation de déclaration soit applicable : (1) il doit s'agir d'un « dispositif », (2) qui doit être « transfrontière », (3) qui doit comporter au moins un « marqueur » et (4) qui, lorsque cela est exigé eu égard au marqueur en présence, doit remplir « le critère de l'avantage principal ».

Ainsi, à la différence de ce qui est prévu à l'article 6 de la directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 « établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur » (ci-après : la directive (UE) 2016/1164), dont le champ d'application se limite au demeurant à l'impôt des sociétés, il n'est, en l'espèce, pas nécessairement exigé que le dispositif ne soit pas authentique.

De plus, toujours à la différence de ce qui est prévu à l'article 6 de la directive (UE) 2016/1164, il n'est, en l'espèce, pas nécessairement exigé que l'objectif principal ou l'un des objectifs principaux du dispositif soit l'obtention d'un avantage fiscal, dès lors que le critère de l'avantage principal ne s'applique qu'en présence de certains marqueurs. En outre, lorsque le critère de l'avantage principal est exigé, il n'est pas requis, à la différence de ce qui est prévu à l'article 6 de la directive (UE) 2016/1164, que l'avantage fiscal aille à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable.

Enfin, aux termes de l'article 1^{er}, paragraphe 1, de la directive 2011/16/UE, celle-ci concerne l'échange des « 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 ladite directive. Il ressort de la jurisprudence de la Cour de justice que l'expression « vraisemblablement pertinentes » « doit être interprétée à la lumière du principe général du droit de l'Union tenant à la protection des personnes physiques ou morales contre des interventions arbitraires ou disproportionnées de la puissance publique dans leur sphère d'activité privée » (CJUE, grande chambre, 6 octobre 2020, C-245/19 et C-246/19, *État luxembourgeois*, point 111). En l'espèce, lorsque les trois ou quatre conditions précitées pour que l'obligation de déclaration soit applicable sont remplies, il en résulte une présomption irréfutable que les informations à déclarer sont « vraisemblablement pertinentes ».

Il résulte de ce qui précède que le champ d'application de l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration est étendu. Cette obligation de déclaration peut concerner des dispositifs qui sont licites, authentiques, non abusifs et dont le principal avantage n'est pas fiscal.

B.101. La question se pose dès lors de savoir si, eu égard en particulier au large champ d'application de l'obligation de déclaration et aux informations qui doivent être déclarées, l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration est raisonnablement justifiée et proportionnée au regard des objectifs poursuivis.

En outre, la question se pose également de savoir si l'obligation de déclaration est pertinente au regard de l'objectif d'assurer le bon fonctionnement du marché intérieur, dès lors qu'en particulier la condition selon laquelle le dispositif doit être « transfrontière » pourrait être de nature à entraver l'exercice des libertés de circulation garanties par le droit européen.

Dès lors que cette obligation de déclaration trouve sa source dans la directive (UE) 2018/822, il y a lieu, avant de statuer quant au fond sur le grief mentionné en B.94, de poser à la Cour de justice la cinquième question préjudicielle figurant dans le dispositif.

7. La disposition réglant l'entrée en vigueur de la loi du 20 décembre 2019 (cinquième moyen dans l'affaire n° 7410)

B.102. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7410 prennent un cinquième moyen de la violation des articles 22, 29 et 170 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec le principe général de droit de la sécurité juridique, avec le principe général de droit du secret professionnel de l'avocat, avec les articles 1^{er}, 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec les articles 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 et 51 de la Charte et avec l'article 6 du TUE.

Il ressort de l'exposé du moyen que celui-ci est dirigé contre l'article 61 de la loi du 20 décembre 2019. Les parties requérantes font valoir que les inconstitutionnalités dénoncées dans les autres moyens se répercutent sur cette disposition, laquelle règle l'entrée en vigueur de ladite loi.

B.103. Un arrêt d'annulation fait disparaître *ab initio* la norme annulée de l'ordre juridique. L'annulation de la disposition qui règle l'entrée en vigueur de la disposition annulée ne saurait, en règle, produire des effets plus étendus.

Par conséquent, le cinquième moyen dans l'affaire n° 7410 ne doit pas être examiné.

Par ces motifs,

la Cour

- annule l'article 326/7, § 3, du Code des impôts sur les revenus 1992, l'article 289bis/7, § 3, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 146*duodecies*, § 3, du Code des droits de succession et l'article 211bis/7, § 3, du Code des droits et taxes divers, insérés par les articles 9, 26, 41 et 55 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 », en ce qu'ils prévoient 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 326/4 du Code des impôts sur les revenus 1992, de l'article 289bis/4 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, de l'article 146*nonies* du Code des droits de succession et de l'article 211bis/4 du Code des droits et taxes divers;

- annule l'article 289bis/13 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 146*septdecies* du Code des droits de succession et l'article 211bis/12 du Code des droits et taxes divers, insérés par les articles 32, 46 et 60 de la loi du 20 décembre 2019 précitée;

- sursoit à statuer sur les griefs mentionnés en B.64 et B.87, dans l'attente de la réponse de la Cour de justice de l'Union européenne à la question préjudicielle posée par l'arrêt n° 167/2020 du 17 décembre 2020;

- avant de statuer quant au fond sur les griefs mentionnés en B.21, B.32, B.38, B.52, B.92 et B.94, pose les questions préjudicielles suivantes à la Cour de justice de l'Union européenne :

1. 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 ?

2. 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 ?

3. La directive (UE) 2018/822 précitée, en particulier en ce qu'elle insère l'article 8*bis 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 ?

4. L'article 1^{er}, 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 8*bis 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 ?

5. 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 ?;

- rejette les recours pour le surplus.

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 15 septembre 2022.

Le greffier,

P.-Y. Dutilleux

Le président,

P. Nihoul

GRONDWETTELIJK HOF

[2022/205565]

Uittreksel uit arrest nr. 103/2022 van 15 september 2022

Rolnummers 7407, 7409, 7410 en 7412

In zake : de beroepen tot gehele of gedeeltelijke vernietiging 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 », ingesteld door de feitelijke vereniging « Belgian Association of Tax Lawyers » en anderen, door de « Ordre des barreaux francophones et germanophone », door de Orde van Vlaamse balies en Alex Tallon en door het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten [thans : het Instituut van de belastingadviseurs en de accountants] en anderen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters P. Nihoul en L. Lavrysen, de rechters T. Giet, J. Moerman, Y. Kherbache, T. Detienne, D. Pieters, S. de Bethune en E. Bribosia, en, overeenkomstig artikel 60bis van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, emeritus rechter J.-P. Moerman, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, 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 29 juni 2020 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 30 juni 2020, is beroep tot vernietiging ingesteld 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 » (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 30 december 2019) door de feitelijke vereniging « Belgian Association of Tax Lawyers », P.V. en G.G., bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. P. Malherbe, advocaat bij de balie te Brussel.

Bij afzonderlijk verzoekschrift vorderden de verzoekende partijen eveneens de schorsing van dezelfde wet. Bij het arrest nr. 168/2020 van 17 december 2020, bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 27 april 2021, heeft het Hof de vordering tot schorsing verworpen.

b. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 29 juni 2020 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 30 juni 2020, is beroep tot vernietiging ingesteld van dezelfde wet door de « Ordre des barreaux francophones et germanophone », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. S. Scarnà, advocaat bij de balie te Brussel.

c. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 30 juni 2020 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 1 juli 2020, is beroep tot vernietiging ingesteld van dezelfde wet door de Orde van Vlaamse balies en Alex Tallon, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. P. Wouters, advocaat bij het Hof van Cassatie.

d. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 30 juni 2020 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 2 juli 2020, is beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 5 tot 9, 16, 22 tot 26, 32, 37 tot 41, 46, 51 tot 55 en 60 van dezelfde wet door het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten, het Beroepsinstituut van erkende boekhouders en fiscalisten, Frédéric Delrue, Mirjam Vermaut, Bart Van Coile en Vincent Delvaux, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. F. Judo, advocaat bij de balie te Brussel.

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 7407, 7409, 7410 en 7412 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

(...)

II. In rechte

(...)

Ten aanzien van de bestreden wet en de context ervan

B.1. De verzoekende partijen vorderen de gehele of gedeeltelijke vernietiging 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).

Zoals het opschrift ervan aangeeft, beoogt de wet van 20 december 2019 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).

B.2.1. 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 van de richtlijn EU/2018/822 blijkt dat die ertoe strekt de fiscale transparantie ten aanzien van « mogelijk agressieve » grensoverschrijdende fiscale constructies te vergroten :

« 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 dicht door wetgeving vast te stellen of door passende risicobeoordelingen en belastingcontroles te verrichten. Dat belastingautoriteiten niet reageren op een gemelde constructie dient echter niet te impliceren dat ze de geldigheid of belastingbehandeling van die constructie aanvaarden ».

Concreet moeten de lidstaten een bevoegde autoriteit aanwijzen, die instaat voor de uitwisseling, tussen de lidstaten, van 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.2.2. De meldingsplichtige constructies zijn de grensoverschrijdende constructies met minstens een « wezenskenmerk » dat is opgenomen in de nieuwe bijlage IV van de richtlijn 2011/16/EU, waarbij wordt gepreciseerd dat sommige wezenskenmerken alleen in aanmerking kunnen worden genomen indien zij daarnaast voldoen aan de « *main benefit test* ». Overweging 9 van de richtlijn (EU) 2018/822 vermeldt in dat verband :

« In de loop der jaren zijn agressieve fiscale planningsconstructies steeds complexer geworden, en zij worden ook constant gewijzigd en aangepast in reactie op defensieve tegenmaatregelen van de belastingautoriteiten. Daarom is het doeltreffender om te proberen grip te krijgen op mogelijk agressieve fiscale planningsconstructies door een lijst samen te stellen van de kenmerken en elementen van transacties die een sterke aanwijzing voor belastingontwijking of -misbruik vormen, dan een definitie te geven van agressieve fiscale planning. Deze aanwijzingen worden ' wezenskenmerken ' genoemd ».

De nieuwe bijlage IV van de richtlijn 2011/16/EU rangschikt de wezenskenmerken in vijf categorieën : categorie A (« Algemene wezenskenmerken die aan de ' *main benefit test* ' zijn gekoppeld »), categorie B (« Specifieke wezenskenmerken die aan de ' *main benefit test* ' zijn gekoppeld »), categorie C (« Specifieke wezenskenmerken in verband met grensoverschrijdende transacties »), categorie D (« Specifieke wezenskenmerken in verband met automatische uitwisseling van inlichtingen en uiteindelijk belang ») en categorie E (« Specifieke wezenskenmerken in verband met verrekenprijzen »). De wezenskenmerken van categorie A, die van categorie B en die van categorie C, lid 1, b), i), c) en d), mogen uitsluitend in aanmerking worden genomen indien ze aan de « *main benefit test* » voldoen. Volgens de voormelde bijlage, is aan dat criterium voldaan « indien kan worden aangetoond dat het belangrijkste voordeel dat of een van de belangrijkste voordelen die, gelet op alle relevante feiten en omstandigheden, redelijkerwijs te verwachten valt van een constructie het verkrijgen van een belastingvoordeel is ». In het kader van een wezenskenmerk van categorie C, lid 1, kan het gegeven dat de in categorie C, lid 1, b), i), c) of d), bepaalde voorwaarden vervuld zijn op zich geen reden zijn om te besluiten dat een constructie voldoet aan de « *main benefit test* ».

B.2.3. 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.3.1. Teneinde die meldingsplicht om te zetten, wijzigt de wet van 20 december 2019 het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992), het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, het Wetboek der successierechten en het Wetboek diverse rechten en taksen.

B.3.2. Artikel 3 van de wet van 20 december 2019 voegt in het WIB 1992 een nieuw artikel 326/1 in, dat verschillende definities bevat :

« Voor de toepassing van deze afdeling en van artikel 338, § 6/4, wordt verstaan onder :

1° ' 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) een of meer van de deelnemers aan de constructie heeft zijn fiscale woonplaats tegelijkertijd in meer dan één rechtsgebied;
- c) een of meer van de deelnemers aan de constructie oefent een activiteit uit in een ander rechtsgebied via een in dat rechtsgebied gelegen vaste inrichting en de constructie behelst een deel of het geheel van de activiteit van die vaste inrichting;
- d) een 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 uiteindelijk belang.

Een constructie betekent ook een reeks constructies. Een constructie kan uit verscheidene stappen of onderdelen bestaan;

2° ' meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ' : iedere grensoverschrijdende constructie die ten minste één van de in artikel 326/2 bedoelde wezenskenmerken bezit;

3° ' wezenskenmerk ' : een in artikel 326/2 bedoelde eigenschap of kenmerk van een grensoverschrijdende constructie die geldt als een indicatie van een mogelijk risico op belastingontwijking;

4° ' intermediair ' : een persoon die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbiedt, opzet, beschikbaar maakt voor implementatie of de implementatie ervan beheert;

Een 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, rechtstreeks of via andere personen, heeft toegezegd 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 hij niet wist en redelijkerwijs niet kon weten dat hij 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;

5° ' 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;

6° ' 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;

7° ' constructie op maat ' : een grensoverschrijdende constructie die geen marktklare constructie is ».

Artikel 388, § 2, 21°, van het WIB 1992, ingevoegd bij artikel 17, 2°, van de wet van 20 december 2019, definieert het begrip « verbonden onderneming » :

« ' verbonden onderneming ' , voor de toepassing van paragraaf 6/4 en de artikelen 326/1 tot en met 326/9 : een persoon die gelieerd is met een andere persoon op ten minste een van de volgende wijzen :

a) een persoon neemt deel aan de leiding van een andere persoon waarbij hij invloed van betekenis kan uitoefenen op die andere persoon;

b) een persoon neemt deel aan de zeggenschap over een andere persoon door middel van een deelneming van meer dan 25 % van de stemrechten;

c) een persoon neemt deel in het kapitaal van een andere persoon door middel van een eigendomsrecht van, rechtstreeks of middellijk, meer dan 25 % van het kapitaal;

d) een persoon heeft recht op 25 % of meer van de winsten van een andere persoon.

Indien meer dan één persoon deelneemt, als bedoeld onder a) tot en met d), aan de leiding van, aan de zeggenschap over of in het kapitaal of de winsten van dezelfde persoon, worden alle betrokken personen als verbonden ondernemingen beschouwd.

Indien dezelfde personen deelnemen, als bedoeld onder a) tot en met d), aan de leiding van, aan de zeggenschap over of in het kapitaal of de winsten van meer dan één persoon, worden alle betrokken personen als verbonden ondernemingen beschouwd.

Voor de toepassing van dit punt wordt een persoon die met betrekking tot de stemrechten of het kapitaalbezit van een entiteit samen met een andere persoon optreedt, beschouwd als houder van een deelneming in alle stemrechten of het volledige kapitaalbezit dat die andere persoon in de genoemde entiteit heeft.

Bij middellijke deelneming wordt vastgesteld of aan de eisen onder c) is voldaan door vermenigvuldiging van de deelnemingspercentages door de opeenvolgende niveaus heen. Een persoon die meer dan 50 % van de stemrechten houdt, wordt geacht 100 % te houden.

Een natuurlijk persoon, zijn of haar echtgenoot en bloedverwanten in de rechte lijn worden behandeld als één persoon ».

De artikelen 19, 2°, 20, 34, 2°, 35, 48, 2°, en 49 van de wet van 20 december 2019 voegen in de artikelen 289bis, § 2, 18°, en 289bis/1 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, de artikelen 146quater, § 2, 18°, en 146sexies van het Wetboek der successierechten en de artikelen 211bis, § 2, 18°, en 211bis/1 van het Wetboek diverse rechten en taksen vergelijkbare definities in.

Die definities zijn een vrijwel letterlijke weergave van de definities vermeld in artikel 3, punten 18 tot 25, van de richtlijn 2011/16/EU, zoals gewijzigd bij de richtlijn (EU) 2018/822.

B.3.3. Artikel 326/2 van het WIB 1992, ingevoerd bij artikel 4 van de wet van 20 december 2019, identificeert de verschillende « wezenskenmerken ».

Het vierde lid van die bepaling identificeert de wezenskenmerken van categorie A :

« 1° een constructie waarbij de relevante belastingplichtige of een deelnemer aan de constructie zich tot geheimhouding verbindt en op grond hiervan niet aan andere intermediairs of de belastingautoriteiten mag onthullen hoe de constructie een belastingvoordeel kan opleveren;

2° een constructie waarbij de intermediair aanspraak maakt op een vergoeding (of rente, betaling van financieringskosten en andere uitgaven) voor de constructie en die vergoeding wordt vastgelegd op basis van :

a) het bedrag van het belastingvoordeel dat de constructie oplevert; of

b) de vraag of de constructie daadwerkelijk een belastingvoordeel heeft opgeleverd. De intermediair moet daarbij de vergoeding gedeeltelijk of volledig terugbetalen wanneer het met de constructie beoogde belastingvoordeel niet gedeeltelijk of volledig werd verwezenlijkt;

3° een constructie waarbij gebruik wordt gemaakt van gestandaardiseerde documenten en/of een gestandaardiseerde structuur en die beschikbaar is voor meer dan één relevante belastingplichtige zonder dat er voor implementatie wezenlijke aanpassingen nodig zijn ».

Het vijfde lid van die bepaling identificeert de wezenskenmerken van categorie B :

« 1° een constructie waarbij een deelnemer aan de constructie een reeks geplande stappen onderneemt die erin bestaan een verlieslijdende onderneming te verwerven, de hoofdactiviteit van die onderneming stop te zetten en de verliezen ervan te gebruiken om de door hem verschuldigde belastingen te verminderen, onder meer door overdracht van die verliezen naar een ander rechtsgebied of door een versneld gebruik van die verliezen;

2° een constructie die tot gevolg heeft dat inkomsten worden omgezet in vermogen, schenkingen of andere inkomstencategorieën die lager worden belast of van belasting worden vrijgesteld;

3° een constructie die circulaire transacties omvat met als resultaat dat middelen worden rondgepompt (' round-tripping '), meer bepaald met behulp van tussengeschoven entiteiten zonder ander primair handelsdoel of van transacties die elkaar compenseren of tenietdoen of andere soortgelijke kenmerken hebben ».

Het zesde lid van die bepaling identificeert de wezenskenmerken van categorie C :

« 1° een constructie met aftrekbare grensoverschrijdende betalingen tussen twee of meer verbonden ondernemingen waarbij ten minste een van de volgende voorwaarden is vervuld :

a) de ontvanger is in geen van de fiscale rechtsgebieden fiscaal inwoner;

b) de ontvanger is fiscaal inwoner in een rechtsgebied, maar dat rechtsgebied :

- heft geen vennootschapsbelasting, of heft vennootschapsbelasting tegen een nultarief of bijna-nultarief; of

- is opgenomen in een lijst van rechtsgebieden van derde landen die door de lidstaten gezamenlijk of in het kader van de OESO als niet-coöperatief zijn beoordeeld;

c) de betaling geniet een volledige belastingvrijstelling in het rechtsgebied waar de ontvanger fiscaal inwoner is;

d) de betaling geniet een fiscaal gunstregime in het rechtsgebied waar de ontvanger fiscaal inwoner is;

2° in meer dan één rechtsgebied wordt aanspraak gemaakt op aftrekken voor dezelfde afschrijving;

3° in meer dan één rechtsgebied wordt aanspraak gemaakt op voorkoming van dubbele belasting voor hetzelfde inkomens- of vermogensbestanddeel;

4° een constructie met overdrachten van activa waarbij er een wezenlijk verschil bestaat tussen het bedrag dat in de betrokken rechtsgebieden wordt aangemerkt als de voor die activa te betalen vergoeding ».

Het zevende lid van die bepaling identificeert de wezenskenmerken van categorie D :

« 1° een constructie die kan leiden tot het ondermijnen van de rapportageverplichting uit hoofde van de wetgeving ter omzetting van Uniewetgeving of evenwaardige overeenkomsten inzake de automatische uitwisseling van inlichtingen over financiële rekeningen, waaronder overeenkomsten met derde landen, of die profiteert van het gebrek aan die wetgeving of overeenkomsten. Dergelijke constructies omvatten ten minste het volgende :

a) het gebruik van een rekening, product of belegging die geen financiële rekening is of niet als zodanig te boek staat, maar die over eigenschappen beschikt die in wezen vergelijkbaar zijn met die van een financiële rekening;

b) de overdracht van financiële rekeningen of activa aan, of het gebruik van rechtsgebieden die niet gebonden zijn aan de automatische uitwisseling van inlichtingen over financiële rekeningen met de staat van verblijf van de relevante belastingplichtige;

c) de herkwalificatie van inkomsten en vermogen in producten of betalingen die niet onder de automatische uitwisseling van inlichtingen vallen;

d) de overdracht of omzetting van een financiële instelling of een financiële rekening of de activa daarvan in een financiële instelling of een financiële rekening of activa die niet onder de rapportage in het kader van de automatische uitwisseling van inlichtingen vallen;

e) het gebruik van rechtspersonen, juridische constructies of structuren die de rapportage over één of meer rekeninghouders of uiteindelijk begunstigen in het kader van de automatische uitwisseling van inlichtingen over financiële rekeningen stopzetten of daartoe strekken;

f) constructies die due-diligenceprocedures die door financiële instellingen worden gebruikt om te voldoen aan hun verplichtingen tot het rapporteren van inlichtingen over financiële rekeningen, ondermijnen of zwakke punten ervan benutten, onder meer via het gebruik van rechtsgebieden met ontoereikende of zwakke regelingen voor de handhaving van antiwitwaswetgeving of met zwakke transparantievereisten voor rechtspersonen of juridische constructies;

2° een constructie waarbij de juridische of feitelijke eigendom niet-transparant is door het gebruik van personen, juridische constructies of structuren :

a) die geen wezenlijke economische, door voldoende personeel, uitrusting, activa en gebouwen ondersteunde activiteit uitoefenen; en

b) die zijn opgericht in, worden beheerd in, inwoner zijn van, onder zeggenschap staan in, of gevestigd zijn in een ander rechtsgebied dan het rechtsgebied van verblijf van een of meer van de uiteindelijk begunstigen van de activa die door die personen, juridische constructies of structuren worden aangehouden; en

c) indien de uiteindelijk begunstigen van die personen, juridische constructies of structuren, zoals bedoeld in artikel 4, 27°, van de wet van 18 september 2017 tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik niet-identificeerbaar zijn gemaakt ».

Het achtste lid van die bepaling identificeert de wezenskenmerken van categorie E :

« 1° een constructie met gebruik van unilaterale veiligheidsregels :

2° een constructie met overdracht van moeilijk te waarderen immateriële activa. De term ' moeilijk te waarderen immateriële activa ' omvat immateriële activa of rechten op immateriële activa waarvoor, op het tijdstip van de overdracht ervan tussen verbonden ondernemingen :

a) geen betrouwbare vergelijkbare activa bestaan; en

b) de prognoses van de toekomstige kasstromen of inkomsten die naar verwachting uit de overgedragen activa voortvloeien, of de aannames die worden gebruikt voor het waarderen van de immateriële activa, bijzonder onzeker zijn, waardoor het moeilijk is te voorspellen hoe succesvol de immateriële activa op het moment van de overdracht uiteindelijk zullen zijn;

3° een constructie met een grensoverschrijdende overdracht binnen de groep van functies, en/of risico's en/of activa, indien de geraamde jaarlijkse winst vóór interest en belastingen (ebit) van de overdrager of overdragers, tijdens de periode van drie jaar na de overdracht, minder dan 50 % bedraagt van de geraamde jaarlijkse ebit van die overdrager of overdragers indien de overdracht niet had plaatsgevonden ».

De artikelen 21, 36 en 50 van de wet van 20 december 2019 voegen in artikel 289bis/2 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146septies van het Wetboek der successierechten en artikel 211bis/2 van het Wetboek diverse rechten en taksen vergelijkbare bepalingen in.

Die bepalingen zijn een vrijwel letterlijke weergave van de nieuwe bijlage IV van de richtlijn 2011/16/EU.

B.3.4. Artikel 338, § 6/4, van het WIB 1992, ingevoegd bij artikel 17, 3°, van de wet van 20 december 2019, regelt de automatische uitwisseling, door de bevoegde autoriteit, van inlichtingen met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies :

« De Belgische bevoegde autoriteit deelt binnen de in het derde lid bedoelde termijn de in het tweede lid bedoelde gegevens inzake grensoverschrijdende constructies, waarvan zij ingelicht is door de intermediair of de relevante belastingplichtige overeenkomstig de artikelen 326/1 tot en met 326/8, via automatische uitwisseling mee aan de bevoegde autoriteiten van alle andere lidstaten.

De door de Belgische bevoegde autoriteit uit hoofde van het eerste lid mee te delen gegevens zijn de volgende, voor zover van toepassing :

1° de identificatiegegevens van intermediairs en relevante belastingplichtigen bedoeld in artikel 326/1, 4° en 5°, 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 overeenkomstig paragraaf 2, 21°, een verbonden onderneming vormen met de relevante belastingplichtige;

2° nadere bijzonderheden over de wezenskenmerken bedoeld in artikel 326/2 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 handelswerkwijze, of van inlichtingen waarvan de onthullingen 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.

De automatische uitwisseling 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.

De inlichtingen bedoeld in het tweede lid, 1°, 3° en 8° van deze paragraaf, worden niet medegedeeld aan de Europese Commissie ».

De artikelen 19, 3°, 34, 3°, en 48, 3°, van de wet van 20 december 2019 voegen in respectievelijk het nieuwe artikel 289bis, § 6/3, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, het nieuwe artikel 146quater, § 6/3, van het Wetboek der successierechten en het nieuwe artikel 211bis, § 6/3, van het Wetboek diverse rechten en taksen vergelijkbare bepalingen in.

Het tweede lid van die bepalingen is een vrijwel letterlijke weergave van artikel 8bis ter, lid 14, van de richtlijn 2011/16/EU, ingevoegd bij de richtlijn (EU) 2018/822.

B.3.5.1. De artikelen 326/3 tot 326/11 van het WIB 1992, ingevoegd bij de artikelen 5 tot 13 van de wet van 20 december 2019, regelen de verplichte verstrekking van inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies door intermediairs of relevante belastingplichtigen.

B.3.5.2. Artikel 326/3, § 1, van het WIB 1992 bepaalt :

« Elke intermediair moet de in artikel 338, § 6/4, bedoelde inlichtingen, inzake meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan zij kennis, bezit of controle hebben, verstrekken aan de in artikel 338, § 2, 6^o, bedoelde Belgische bevoegde autoriteit binnen 30 dagen te rekenen vanaf het hierna vermelde geval dat het eerst plaatsvindt :

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

Onverminderd het eerste lid moeten de intermediairs bedoeld in artikel 326/1, 4^o, tweede lid, eveneens inlichtingen verstrekken met betrekking tot een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie binnen 30 dagen te rekenen vanaf de dag nadat zij, rechtstreeks of via andere personen, hulp, bijstand of advies hebben verstrekt ».

Artikel 362/3, § 2, van het WIB 1992 bepaalt welke autoriteit moet worden ingelicht wanneer meerdere autoriteiten in aanmerking komen.

B.3.5.3. Artikel 326/4 van het WIB 1992 betreft de marktklare constructies en bepaalt :

« Indien het gaat om een marktklare constructie moet de intermediair om de drie maanden een periodiek verslag opstellen met een overzicht van nieuwe meldingsplichtige inlichtingen zoals bedoeld in artikel 338, § 6/4, 1^o, 4^o, 7^o en 8^o, die sinds het laatste ingediende verslag beschikbaar zijn geworden ».

B.3.5.4. Artikel 326/5 van het WIB 1992 betreft de toekenning van een uniek referentienummer.

B.3.5.5. Artikel 326/6 van het WIB 1992 regelt de meldingsplicht wanneer meerdere intermediairs betrokken zijn bij dezelfde constructie :

« Wanneer meerdere intermediairs betrokken zijn bij dezelfde meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, moeten alle betrokken intermediairs de inlichtingen verstrekken over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie.

Een intermediair is ontheven van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen indien hij een schriftelijk bewijs kan voorleggen dat een andere intermediair de inlichtingen bedoeld in artikel 338, § 6/4, tweede lid, reeds heeft verstrekt ».

B.3.5.6. Artikel 326/7 van het WIB 1992 bepaalt de manier waarop de meldingsplicht zich verhoudt tot het beroepsgeheim waartoe bepaalde intermediairs gehouden zijn.

Een intermediair die gehouden is tot het beroepsgeheim, is, in aanwezigheid van een of meerdere andere intermediairs, enkel vrijgesteld van de meldingsplicht indien hij de andere intermediair(s) schriftelijk en gemotiveerd op de hoogte brengt van het feit dat hij niet aan de meldingsplicht kan voldoen, waarna de meldingsplicht automatisch geldt voor de andere intermediair(s).

Een intermediair die gehouden is tot het beroepsgeheim is, in afwezigheid van een andere intermediair, enkel vrijgesteld van de meldingsplicht indien hij de relevante belastingplichtige(n) schriftelijk en gemotiveerd op de hoogte brengt van de meldingsplicht die op die laatstgenoemden rust.

De relevante belastingplichtige kan mits hij daartoe schriftelijke toestemming geeft de tot het beroepsgeheim gehouden intermediair toestaan om alsnog aan de meldingsplicht te voldoen.

Volgens artikel 326/7, § 3, van het WIB 1992 kan in geen geval een beroepsgeheim worden aangevoerd aangaande de meldingsplicht voor marktklare constructies.

Artikel 326/7 van het WIB 1992 bepaalt :

« § 1. Wanneer een intermediair gebonden is door een beroepsgeheim, is hij gehouden :

1^o de betrokken intermediair of intermediairs schriftelijk en gemotiveerd op de hoogte te brengen dat hij niet aan de meldingsplicht kan voldoen, waardoor deze meldingsplicht automatisch rust op de andere intermediair of intermediairs;

2^o bij gebreke aan een andere intermediair, de relevante belastingplichtige of belastingplichtigen schriftelijk en gemotiveerd op de hoogte te brengen van zijn of hun meldingsplicht.

De ontheffing van de meldingsplicht krijgt slechts uitwerking op het tijdstip dat een intermediair voldaan heeft aan de in het eerste lid bedoelde verplichting.

§ 2. De relevante belastingplichtige kan de intermediair door schriftelijke instemming toelaten alsnog te voldoen aan de in artikel 326/3 bedoelde meldingsplicht.

Indien de relevante belastingplichtige geen instemming verleent, blijft de meldingsplicht bij de belastingplichtige en bezorgt de intermediair de nodige gegevens voor het vervullen van de in artikel 326/3 bedoelde meldingsplicht aan de relevante belastingplichtige.

§ 3. Geen beroepsgeheim overeenkomstig paragraaf 1 of ontheffing van rechtswege kan worden ingeroepen aangaande de meldingsplicht van marktklare constructies die aanleiding geven tot een periodiek verslag overeenkomstig artikel 326/4 ».

B.3.5.7. Artikel 326/8, § 1, van het WIB 1992 legt de gevallen vast waarin de meldingsplicht op de relevante belastingplichtige rust :

« In de volgende gevallen ligt de meldingsplicht bij de relevante belastingplichtige :

1^o wanneer er geen intermediair betrokken was bij het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of het beheren voor implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie; of

2° wanneer de intermediair ontheven is van de verplichting om inlichtingen te verstrekken overeenkomstig artikel 326/7, § 1, en hij de relevante belastingplichtige of belastingplichtigen op de hoogte heeft gesteld van zijn of hun meldingsplicht, overeenkomstig artikel 326/7, § 1, 2°;

3° wanneer deze niet de in artikel 326/7, § 2, eerste lid bedoelde toestemming heeft verleend ».

Artikel 326/8, § 2, van het WIB 1992 legt de termijn vast waarin de relevante belastingplichtige moet overgaan tot de melding :

« Ingeval de meldingsplicht overeenkomstig paragraaf 1 bij de relevante belastingplichtige ligt, verstrekt deze de inlichtingen binnen dertig dagen te rekenen vanaf het hierna vermelde geval dat eerst plaatsvindt :

- de dag nadat de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie voor implementatie ter beschikking van de relevante belastingplichtige is gesteld of;

- de dag nadat de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie gereed is voor implementatie door de relevante belastingplichtige of;

- vanaf het ogenblik dat de eerste stap voor de implementatie ervan met betrekking tot de relevante belastingplichtige is ondernomen ».

Artikel 326/8, § 3, van het WIB 1992 bepaalt welke autoriteit op de hoogte moet worden gebracht wanneer meerdere autoriteiten in aanmerking komen.

B.3.5.8. Artikel 326/9 van het WIB 1992 regelt de gevallen waarin de meldingsplicht rust op de relevante belastingplichtige en waarin er meerdere relevante belastingplichtigen zijn.

B.3.5.9. Artikel 326/10 van het WIB 1992 heeft betrekking op de taal waarin de melding moet gebeuren.

B.3.5.10. Artikel 326/11 van het WIB 1992 machtigt de Koning ertoe het meldingsformulier te bepalen.

B.3.5.11. Bepalingen die vergelijkbaar zijn met de artikelen 326/3 tot 326/11 van het WIB 1992 zijn opgenomen in de artikelen 289*bis*/3 tot 289*bis*/11 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, in de artikelen 146*octies* tot 146*sedecies* van het Wetboek der successierechten, en in de artikelen 211*bis*/3 tot 211*bis*/11 van het Wetboek diverse rechten en taksen, respectievelijk ingevoegd bij de artikelen 22 tot 30, 37 tot 45 en 51 tot 59 van de wet van 20 december 2019.

B.3.6. Artikel 445, § 4, van het WIB 1992, ingevoegd bij artikel 18 van de wet van 20 december 2019, legt de sancties vast die van toepassing zijn indien niet wordt voldaan aan de meldingsplicht. Het bepaalt :

« In afwijking van paragraaf 1, eerste lid, legt de door de bevoegde adviseur-generaal gemachtigde ambtenaar voor de overtreding van de bepalingen van de artikelen 326/1 tot en met 326/9, evenals van de ter uitvoering ervan genomen besluiten, die bestaat uit het onvolledig verstrekken van de inlichtingen bedoeld in artikel 338, § 6/4, een boete op van 1 250 euro tot 12 500 euro. Voor dergelijke overtredingen gedaan met bedrieglijk opzet of het oogmerk te schaden wordt een boete van 2 500 euro tot 25 000 euro opgelegd.

De door de bevoegde adviseur-generaal gemachtigde ambtenaar legt voor de overtreding van de bepalingen van de artikelen 326/1 tot en met 326/9, evenals van de ter uitvoering ervan genomen besluiten, die bestaat uit het niet of laattijdig verstrekken van de inlichtingen bedoeld in artikel 338, § 6/4, een boete op van 5 000 euro tot 50 000 euro. Voor dergelijke overtredingen gedaan met bedrieglijk opzet of het oogmerk te schaden wordt een boete van 12 500 euro tot 100 000 euro opgelegd.

De Koning legt de progressieve schaal van de administratieve geldboetes vast en regelt hun toepassingsmodaliteiten ».

De artikelen 31, 33 en 47 van de wet van 20 december 2019 voegen in respectievelijk artikel 289*bis*/12 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 132 van het Wetboek der successierechten en artikel 206² van het Wetboek diverse rechten en taksen vergelijkbare bepalingen in.

B.3.7. De artikelen 61 en 62 van de wet van 20 december 2019 bepalen dat die wet in werking treedt op 1 juli 2020 en dat de meldingsplicht ook betrekking heeft op de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020. Zij bepalen :

« Art. 61. Deze wet treedt in werking op 1 juli 2020.

Onverminderd het eerste lid moeten eveneens de inlichtingen verstrekt worden over de in deze wet bedoelde meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020. Deze inlichtingen over die meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies worden uiterlijk op 31 augustus 2020 meegedeeld.

Art. 62. De artikelen 18, 31, 33 en 47 van deze wet zijn niet van toepassing op de gevallen zoals omschreven in het tweede lid van artikel 61 van deze wet, indien ze worden ingediend voor 31 december 2020 ».

Ten gevolge van de coronacrisis werd bij artikel 1 van 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 » een artikel 27*bis* ingevoegd in de richtlijn 2011/16/EU dat voor lidstaten de mogelijkheid invoert om uitstel te verlenen wat betreft de meldingsplicht inzake grensoverschrijdende constructies.

Op 3 juni 2020 heeft de FOD Financiën het volgende advies bekendgemaakt :

« Uitstel van de rapportagetermijnen inzake meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (DAC6)

Een Europese richtlijn (zgn. DAC6) verplicht fiscale tussenpersonen tot melding van bepaalde grensoverschrijdende fiscale constructies aan de FOD Financiën. Deze rapportageverplichting zou in de loop van de volgende maanden van start gaan.

Gezien de huidige situatie, en gelet op een politiek akkoord tussen de EU-lidstaten omtrent een (optioneel) uitstel van deze verplichting, is besloten om via administratieve tolerantie een uitstel van 6 maanden toe te kennen. Concreet resulteert dit in de hierna volgende termijnen wat betreft de meldingen die aan de Belgische bevoegde autoriteit moeten gedaan worden :

- De meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 30 juni 2020 moeten uiterlijk gemeld worden tegen 28 februari 2021.

- De 30-dagen periode begint pas te lopen vanaf 1 januari 2021 voor :

. Meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies die tussen 1 juli 2020 en 31 december 2020 ofwel beschikbaar gemaakt zijn voor implementatie, ofwel gereed zijn voor implementatie, ofwel waarvan de eerste stap is geïmplementeerd;

. Tussenpersonen die tussen 1 juli 2020 en 31 december 2020 rechtstreeks of via andere personen hulp, bijstand of advies verstrekken met betrekking tot het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of beheren van de implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie.

- Een eerste periodiek rapport over een ' marktklare ' constructie moet uiterlijk 30 april 2021 gerapporteerd worden.

Het uitstel van de rapportagetermijnen geldt voor de federale belastingen alsmede de regionale belastingen waarvan de FOD Financiën instaat voor de dienst van de belasting ».

B.4.1. Tegen de omzetting van de richtlijn (EU) 2018/822 door de verschillende wetgevers werden meerdere vorderingen tot schorsing en meerdere beroepen tot vernietiging, die hangende zijn, ingesteld.

B.4.2. Bij zijn arrest nr. 167/2020 van 17 december 2020 schorste het Hof gedeeltelijk bepalingen van het Vlaamse decreet van 21 juni 2013 « betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen » (hierna : het decreet van 21 juni 2013), die waren ingevoegd bij het Vlaamse decreet van 26 juni 2020 « tot wijziging van het 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 » (hierna : het decreet van 26 juni 2020). Bij datzelfde arrest stelde het Hof aan het Hof van Justitie van de Europese Unie, eveneens een prejudiciële vraag die thans hangende is.

Bij zijn arrest nr. 168/2020 van 17 december 2020 verwierp het Hof, wegens laattijdigheid, een vordering tot schorsing van de wet van 20 december 2019.

Bij zijn arrest nr. 45/2021 van 11 maart 2021 schorste het Hof gedeeltelijk bepalingen van het decreet van het Waalse Gewest van 6 mei 1999 « betreffende de vestiging, de invordering en de geschillen inzake de Waalse gewestelijke belastingen », die waren ingevoegd bij 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). Bij zijn arrest nr. 94/2021 van 17 juni 2021 verwierp het Hof een andere vordering tot schorsing van dat laatste decreet, gelet op met name de gedeeltelijke schorsing waartoe reeds was bevolen bij het voormelde arrest nr. 45/2021.

Bij zijn arrest nr. 46/2021 van 11 maart 2021 schorste het Hof gedeeltelijk bepalingen van de ordonnantie van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest van 26 juli 2013 « houdende omzetting van 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 », die waren ingevoegd bij de ordonnantie van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest van 29 oktober 2020 « tot wijziging van de ordonnantie van 26 juli 2013 houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG en tot wijziging van de Brusselse Codex Fiscale Procedure » (hierna : de ordonnantie van 29 oktober 2020). Bij zijn arresten nrs. 95/2021 en 96/2021 van 17 juni 2021 verwierp het Hof twee andere vorderingen tot schorsing van die laatste ordonnantie, gelet op met name de gedeeltelijke schorsing waartoe reeds was bevolen bij het voormelde arrest nr. 46/2021.

B.4.3. De wet van 20 december 2019 maakt het voorwerp uit van de onderhavige beroepen tot vernietiging (samengevoegde zaken nrs. 7407, 7409, 7410 en 7412).

Er zijn op dit ogenblik beroepen tot vernietiging hangende tegen het decreet van 26 juni 2020 (samengevoegde zaken nrs. 7429 en 7433), het decreet van 1 oktober 2020 (samengevoegde zaken nrs. 7480, 7498 en 7537), de ordonnantie van 29 oktober 2020 (samengevoegde zaken nrs. 7481, 7510, 7511 en 7521) en het decreet van de Franse Gemeenschap van 12 november 2020 « tot wijziging van het decreet van 12 januari 2017 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen met het oog op de omzetting van de Europese Richtlijn 2018/822/EU betreffende de administratieve samenwerking » (samengevoegde zaken nrs. 7535, 7581 en 7585).

Ten aanzien van de ontoevankelijkheid

Wat betreft de ontoevankelijkheid van het vierde middel in de zaak nr. 7407

B.5.1. Het vierde middel van de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 is gericht tegen de artikelen 326/1, 2° en 3°, en 326/2 van het WIB 1992, de artikelen 289bis/1, 2° en 3°, en 289bis/2 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, de artikelen 146sexies, 2° en 3°, en 146septies van het Wetboek der successierechten en de artikelen 211bis/1, 2° en 3°, en 211bis/2 van het Wetboek diverse rechten en taksen, zoals ingevoegd bij de artikelen 3, 4, 20, 21, 35, 36, 49 en 50 van de wet van 20 december 2019.

Het middel, zoals het is geformuleerd in het verzoekschrift, is afgeleid uit de schending van artikel 5 van het Verdrag betreffende de Europese Unie (hierna : het VEU), van de artikelen 26, lid 2, 49, 56, 63, 65, lid 3, en 115 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna : het VWEU), van de artikelen 7, 8, lid 1, en 51 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna : het Handvest) en van artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten.

In hun memorie van antwoord voegen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 eraan toe dat het middel eveneens is afgeleid uit de schending van de artikelen 2, 4, lid 3, en 6 van het VEU, van artikel 16, lid 1, van het VWEU, van artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mensen en van de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet.

B.5.2. Krachtens artikel 142, tweede lid, van de Grondwet en artikel 1 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof is het Hof bevoegd om uitspraak te doen op de beroepen tot vernietiging van een wet, een decreet of een in artikel 134 van de Grondwet bedoelde regel, wegens schending van de regels die door of krachtens de Grondwet zijn vastgesteld voor het bepalen van de onderscheiden bevoegdheid van de federale overheid, de gemeenschappen en de gewesten en wegens schending van de artikelen van titel II (« De Belgen en hun rechten ») en van de artikelen 143, § 1, 170, 172 en 191 van de Grondwet.

B.5.3. Noch artikel 142 van de Grondwet, noch de bijzondere wet van 6 januari 1989 verlenen het Hof de bevoegdheid om wettelijke bepalingen rechtstreeks te toetsen aan bepalingen van internationaal recht of van het recht van de Europese Unie. Het Hof is derhalve niet bevoegd om de bestreden bepalingen rechtstreeks te toetsen aan de in het middel vermelde verdragsartikelen.

B.5.4. Het staat niet aan de verzoekende partijen om in hun memorie van antwoord de middelen van het beroep te wijzigen zoals zij die zelf hebben geformuleerd in het verzoekschrift.

Bijgevolg laat het feit dat de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407, in hun memorie van antwoord, toevoegen dat het middel eveneens is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet, niet toe te besluiten tot de ontvankelijkheid van het middel.

B.5.5. Het vierde middel in de zaak nr. 7407 is niet ontvankelijk. Het Hof dient bijgevolg aan het Hof van Justitie van de Europese Unie niet de prejudiciële vragen te stellen die de verzoekende partijen in het kader van dat middel suggereren.

Wat betreft de ontvankelijkheid van het achtste middel, zevende grief, in de zaak nr. 7407

B.6.1. In de zevende grief van hun achtste middel voeren de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 aan dat de artikelen 9, 10, 26, 27, 41, 42, 54 en 55 van de wet van 20 december 2019 de vrijheid van meningsuiting schenden die is gewaarborgd bij artikel 19 van de Grondwet en bij artikel 10 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

Zij zetten evenwel niet uiteen hoe de bestreden bepalingen de vrijheid van meningsuiting zouden schenden.

B.6.2. De zevende grief van het achtste middel, in de zaak nr. 7407 is niet ontvankelijk.

Wat betreft de tussenkomsten

B.7.1. De tussenkomst van een persoon die doet blijken van een belang bij een procedure tot vernietiging mag de oorspronkelijke beroepen niet wijzigen of uitbreiden. Artikel 87 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 staat immers niet toe, in tegenstelling tot artikel 85, dat in de memorie nieuwe middelen worden geformuleerd.

B.7.2. De grieven die worden geformuleerd door de ivzw « Raad van Europese balies » en door de « Conseil national des barreaux de France » kunnen slechts in aanmerking worden genomen in zoverre zij bij de in de verzoekschriften geformuleerde middelen aansluiten en in zoverre zij kunnen worden beschouwd als in een memorie vervatte opmerkingen.

Ten gronde

B.8. Uit het onderzoek van het geheel van de grieven blijkt dat het Hof de volgende elementen dient te onderzoeken :

1. de bevoegdheidsverdeling (B.9 tot B.20);
2. de toepassing van de wet van 20 december 2019 op andere belastingen dan de vennootschapsbelasting (B.21 tot B.26);
3. het wettigheidsbeginsel, het beginsel van rechtszekerheid en het beginsel van niet-retroactiviteit van de wetten (B.27 tot B.45);
4. de beperking van het beroepsgeheim van de advocaat (B.46 tot B.87);
5. de beperking van het beroepsgeheim van andere intermediairs dan de advocaten (B.88 tot B.92);
6. de inmenging, die anders is dan die welke verband houdt met de beperking van het beroepsgeheim, in het recht op eerbiediging van het privéleven van de intermediairs en van de relevante belastingplichtigen (B.93 tot B.101);
7. de bepaling die de inwerkingtreding van de wet van 20 december 2019 regelt (B.102 tot B.103).

1. De bevoegdheidsverdeling (eerste en tweede middel in de zaak nr. 7407)

Wat betreft het eerste middel in de zaak nr. 7407

B.9. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 leiden een eerste middel af uit de schending, door de artikelen 19 tot 46 van de wet van 20 december 2019, van de artikelen 10, 11, 35, 39, 170, § 2, en 172 van de Grondwet, van artikel 16, § 4, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen (hierna : de bijzondere wet van 8 augustus 1980), van artikel 4 van de bijzondere wet van 12 januari 1989 met betrekking tot de Brusselse instellingen (hierna : de bijzondere wet van 12 januari 1989) en van de artikelen 3, 4 en 5 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten (hierna : de bijzondere wet van 16 januari 1989).

Zij voeren aan dat de bestreden bepalingen, in zoverre zij van toepassing zijn op de registratierechten en de successierechten die onder de bevoegdheid van het Vlaamse Gewest vallen, de voormelde bepalingen schenden.

B.10. Artikel 35 van de Grondwet bepaalt :

« De federale overheid is slechts bevoegd voor de aangelegenheden die de Grondwet en de wetten, krachtens de Grondwet zelf uitgevaardigd, haar uitdrukkelijk toekennen.

De gemeenschappen of de gewesten zijn, ieder wat hem betreft, bevoegd voor de overige aangelegenheden onder de voorwaarden en op de wijze bepaald door de wet. Deze wet moet worden aangenomen met de meerderheid bepaald in artikel 4, laatste lid.

Overgangsbepaling

De wet bedoeld in het tweede lid bepaalt de dag waarop dit artikel in werking treedt. Deze dag kan niet voorafgaan aan de dag waarop het nieuw in titel III van de Grondwet in te voegen artikel in werking treedt dat de exclusieve bevoegdheden van de federale overheid bepaalt ».

De wet bedoeld in het tweede lid van artikel 35 van de Grondwet is nog niet aangenomen. Die grondwetsbepaling is dus nooit in werking getreden, zodat het Hof niet bevoegd is om zich uit te spreken over de naleving ervan.

In zoverre het is afgeleid uit de schending van artikel 35 van de Grondwet, is het middel niet ontvankelijk.

B.11.1. Artikel 3, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 bepaalt :

« Volgende belastingen zijn gewestelijke belastingen :

[...]

4° het successierecht van rijksinwoners en het recht van overgang bij overlijden van niet-rijksinwoners;

[...]

6° het registratierecht op de overdrachten ten bezwarende titel van in België gelegen onroerende goederen met uitsluiting van de overdrachten die het gevolg zijn van een inbreng in een vennootschap behalve voor zover het een inbreng betreft door een natuurlijk persoon van een woning in een Belgische vennootschap;

7° het registratierecht op :

a) de vestiging van een hypotheek op een in België gelegen onroerend goed;

b) de gedeeltelijke of gehele verdelingen van in België gelegen onroerende goederen, de afstanden onder bezwarende titel, onder medeëigenaars, van onverdeelde delen in soortgelijke goederen, en de omzettingen bedoeld in de artikelen 745^{quater} en 745^{quinquies} van het Burgerlijk Wetboek [lees : het oud Burgerlijk Wetboek], zelfs indien er geen onverdeeltheid is;

8° het registratierecht op de schenkingen onder de levenden van roerende of onroerende goederen;

[...] ».

B.11.2. Artikel 4, § 1, van dezelfde bijzondere wet bepaalt :

« De gewesten zijn bevoegd om de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van de in artikel 3, eerste lid, 1° tot 4° en 6° tot 9° bedoelde belastingen te wijzigen ».

B.12. De artikelen 3, 4 en 5 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 kennen aan de gewesten een algemene bevoegdheid toe inzake de in die artikelen bedoelde belastingen. Voor zover zij niet anders erover hebben beschikt, moeten de Grondwetgever en de bijzondere wetgever worden geacht aan de gewesten de volledige bevoegdheid toe te kennen tot het uitvaardigen van de regels met betrekking tot de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van de onder meer in artikel 3, eerste lid, 4° en 6° tot 8° bedoelde belastingen.

Tenzij het gewest er anders over beslist, zorgt de federale overheid evenwel voor de dienst van de belastingen bedoeld, onder meer, in artikel 3, eerste lid, 4° en 6° tot 8°, voor rekening van het gewest en in overleg daarmee (artikel 5, § 3, eerste lid, eerste zin, van dezelfde bijzondere wet).

Krachtens artikel 5, § 4, van dezelfde bijzondere wet zijn de gewesten bevoegd om de administratieve procedureregels vast te stellen betreffende de belastingen bedoeld in artikel 3 vanaf het begrotingsjaar vanaf hetwelk zij de dienst van de belastingen verzekeren. De regeling van de uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied moet worden geacht tot die administratieve procedureregels te behoren.

Uit de parlementaire voorbereiding van de bijzondere wet van 13 juli 2001 « tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten », die de bijzondere wet van 16 januari 1989 heeft gewijzigd, blijkt dat de « dienst van de belasting » betrekking heeft op de feitelijke vaststelling van de belastinggrondslag, de berekening van de belasting, de controle van de belastinggrondslag en van de belasting, de daarop betrekking hebbende betwistingen (zowel administratief als gerechtelijk), en de inning en de invordering van de belastingen (met inbegrip van de kosten en de intresten) (*Parl. St.*, Kamer, 2000-2001, DOC 50-1183/007, p. 160).

B.13. In haar advies over het voorontwerp dat ten grondslag ligt aan de wet van 20 december 2019 heeft de afdeling wetgeving van de Raad van State opgemerkt :

« In zoverre de ontworpen regeling gewestbelastingen betreft, kan de federale overheid er slechts bevoegd voor worden geacht indien de dienst van die belastingen nog niet naar de betrokken gewesten is overgeheveld » (*Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, pp. 102-103).

B.14. Bij het decreet van 19 december 2014 « tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 » werden het Wetboek der successierechten en het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, zoals van toepassing voor wat betreft het Vlaamse Gewest voor de belastingen bedoeld in artikel 3, eerste lid, 4°, en 6° tot 8°, van de bijzondere wet van 16 januari 1989, grotendeels opgeheven. Sinds de inwerkingtreding, op 1 januari 2015, van hetzelfde decreet wordt de dienst van de desbetreffende belastingen verzekerd door het Vlaamse Gewest, zodat dat Gewest bevoegd is om met betrekking tot die belastingen de administratieve procedureregels vast te stellen (zie ook artikel 10 van het decreet van 9 november 2012 « houdende diverse bepalingen betreffende financiën en begroting »). Bij het voormelde decreet van 26 juni 2020 heeft de Vlaamse decreetgever op grond van die bevoegdheid eveneens de richtlijn (EU) 2018/822 omgezet. De bestreden bepalingen zijn bijgevolg niet van toepassing op de successierechten en registratierechten die onder de bevoegdheid van het Vlaamse Gewest vallen.

Het eerste middel in de zaak nr. 7407 is niet gegrond.

Wat betreft het tweede middel in de zaak nr. 7407

B.15. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 leiden een tweede middel af uit de schending, door de artikelen 19 tot 46 van de wet van 20 december 2019, van de artikelen 10, 11, 143, § 1, en 170 van de Grondwet, van artikel 6, § 1, VI, derde lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 en van artikel 1^{ter} van de bijzondere wet van 6 januari 1989.

Zij voeren in hoofdzaak aan dat, wat de registratie- en de successierechten betreft, de bestreden bepalingen alleen van toepassing kunnen zijn in het Waalse Gewest en in het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest. Volgens hen vloeit hieruit een onverantwoord verschil in behandeling voort naargelang de intermediairs en de belastingplichtigen, enerzijds, in het Vlaamse Gewest of, anderzijds, in het Waalse Gewest of in het Brusselse Hoofdstedelijk Gewest zijn gevestigd.

In hun memorie van antwoord voegen zij eraan toe dat het voorafgaande akkoord van het Vlaamse Gewest vereist was vooraleer de bestreden bepalingen konden worden aangenomen.

B.16.1. Om te voldoen aan de vereisten van artikel 6 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, moeten de middelen van het verzoekschrift te kennen geven welke van de regels waarvan het Hof de naleving waarborgt, zouden zijn geschonden, alsook welke de bepalingen zijn die deze regels zouden schenden, en uiteenzetten in welk opzicht die regels door de bedoelde bepalingen zouden zijn geschonden.

B.16.2. In hun verzoekschrift zetten de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 niet uiteen in welke zin de bestreden bepalingen de artikelen 143, § 1, en 170 van de Grondwet, artikel 6, § 1, VI, derde lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 en artikel 1^{ter} van de bijzondere wet van 16 januari 1989 zouden schenden.

B.17.1. Het staat niet aan de verzoekende partijen in hun memorie van antwoord het middel, zoals door henzelf omschreven in het verzoekschrift, te wijzigen.

B.17.2. In zoverre zij in hun memorie van antwoord aanvoeren dat de aanneming van de bestreden bepalingen vereiste dat vooraf een samenwerkingsakkoord wordt gesloten, voeren de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 een nieuw middel aan, dat derhalve niet ontvankelijk is.

B.18. Hieruit vloeit voort dat het middel alleen ontvankelijk is in zoverre het is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

B.19. In zoverre het betrekking heeft op de belastingen bedoeld in artikel 3, eerste lid, 4^o en 6^o tot 8^o, van de bijzondere wet van 16 januari 1989, verzekert het Vlaamse Gewest, sinds 1 januari 2015, de dienst van de belasting voor dat Gewest, terwijl de federale overheid voorts, krachtens artikel 5, § 3, eerste lid, eerste zin, van de bijzondere wet van 16 januari 1989, de dienst van de belasting verzekert voor het Waalse Gewest en het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest.

Het door de verzoekende partij in de zaak nr. 7407 bekritiseerde verschil in behandeling vloeit voort uit het feit dat, wat betreft de voormelde belastingen, de overheden die bevoegd zijn om de dienst van de belasting te verzekeren verschillend zijn voor het Vlaamse Gewest, enerzijds, en voor het Waalse Gewest en het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest, anderzijds.

Het bekritiseerde verschil in behandeling is het gevolg van de autonomie die aan de gewesten en aan de federale overheid door of krachtens de Grondwet is toegekend, in de aangelegenheden die onder hun respectieve bevoegdheden vallen.

Onverminderd de mogelijke toepassing van het evenredigheidsbeginsel bij de bevoegdheidsuitoefening, zou die autonomie geen betekenis hebben, indien een verschil in behandeling tussen adressaten van, enerzijds, federale regels en, anderzijds, gewestelijke regels in analoge aangelegenheden, als zodanig strijdig zou worden geacht met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

B.20. Het tweede middel in de zaak nr. 7407 is niet gegrond.

2. De toepassing van de wet van 20 december 2019 op andere belastingen dan de vennootschapsbelasting (derde middel in de zaak nr. 7407)

B.21. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 leiden een derde middel af uit de schending van de artikelen 10, 11 en 170 van de Grondwet door de artikelen 2 tot 60 van de wet van 20 december 2019. Zij voeren aan dat het niet redelijk verantwoord is dat de wet van 20 december 2019 ook van toepassing is op andere belastingen dan de vennootschapsbelasting. Volgens hen behandelt de wet van 20 december 2019 aldus op dezelfde wijze, zonder dat hiervoor een redelijke verantwoording bestaat, intermediairs en belastingplichtigen die zich in wezenlijk verschillende situaties bevinden.

B.22. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 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.23. Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Dat beginsel verzet er zich overigens tegen dat categorieën van personen, die zich ten aanzien van de betwiste maatregel in wezenlijk verschillende situaties bevinden, op identieke wijze worden behandeld, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat.

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

B.24. De richtlijn (EU) 2018/822 heeft in de richtlijn 2011/16/EU de bepalingen betreffende de meldingsplicht voor de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies ingevoegd.

B.25.1. Luidens artikel 2 ervan is het toepassingsgebied van de richtlijn 2011/16/EU als volgt :

« 1. Deze richtlijn is van toepassing op elke vorm van belastingen die door of namens een lidstaat of de territoriale of bestuurlijke onderdelen van een lidstaat, met inbegrip van de lokale overheden, worden geheven.

2. Onverminderd lid 1 is deze richtlijn niet van toepassing op de belasting over de toegevoegde waarde en op de douanerechten, noch op de accijnzen, die vallen onder andere uniale wetgeving inzake administratieve samenwerking tussen de lidstaten. Deze richtlijn is evenmin van toepassing op de verplichte socialezekerheidsbijdragen, te betalen aan een lidstaat of een onderdeel van een lidstaat dan wel aan een publiekrechtelijke socialezekerheidsinstelling.

3. In geen geval worden de in lid 1 bedoelde belastingen uitgelegd als omvattende :

a) leges, bijvoorbeeld voor certificaten en andere door autoriteiten uitgereikte stukken;

b) contractueel verschuldigde bedragen, zoals retributies voor openbare nutsvoorzieningen.

4. Deze richtlijn is van toepassing op de in lid 1 bedoelde belastingen die worden geheven op het grondgebied waarop de Verdragen overeenkomstig artikel 52 van het Verdrag betreffende de Europese Unie van toepassing is ».

B.25.2. Het door de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 bekritiseerde verschil in behandeling vindt derhalve zijn oorsprong in de richtlijn (EU) 2018/822, in zoverre het in de richtlijn 2011/16/EU de bepalingen betreffende de meldingsplicht voor meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies invoegt en aldus die meldingsplicht onderwerpt aan het toepassingsgebied van die richtlijn, dat niet beperkt is tot de vennootschapsbelasting.

B.25.3. Zowel de Europese instellingen als de lidstaten, wanneer zij het recht van de Unie ten uitvoer leggen, zijn onderworpen aan de controle op de verenigbaarheid van hun handelingen met de verdragen en met de algemene rechtsbeginselen van de Unie (HvJ, grote kamer, 3 mei 2007, C-303/05, *Advocaten voor de Wereld vzw*, punt 45), met inbegrip van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, dat niet alleen een algemeen beginsel van het Unierecht in de zin van artikel 6, lid 3, van het VEU vormt, maar tevens wordt gewaarborgd door de artikelen 20 en 21 van het Handvest.

Volgens de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie vereist « het algemene beginsel van gelijke behandeling, als algemeen beginsel van het Unierecht, [...] dat vergelijkbare situaties niet verschillend en verschillende situaties niet gelijk worden behandeld, tenzij een dergelijke behandeling objectief gerechtvaardigd is » (HvJ, 6 juni 2019, C-264/18, *P.M.*, punt 28).

B.25.4. In de memorie van toelichting van het voorstel dat ten grondslag ligt aan de richtlijn (EU) 2018/822, wordt uiteengezet :

« Artikel 115 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) vormt de rechtsgrondslag voor wetgevingsinitiatieven op het gebied van de directe belastingen. Hoewel er niet uitdrukkelijk naar directe belastingen wordt verwezen, is in artikel 115 sprake van richtlijnen voor de onderlinge aanpassing van de nationale wetgevingen die rechtstreeks van invloed zijn op de instelling of de werking van de interne markt. Om aan deze voorwaarde te voldoen, moet voorgestelde EU-wetgeving op het gebied van de directe belastingen tot doel hebben bestaande inconsistenties in de werking van de interne markt weg te nemen. Veelal houdt dit in dat EU-maatregelen uitsluitend grensoverschrijdende situaties aanpakken » (COM(2017) 335 final, p. 6).

Hieruit lijkt voort te vloeien dat het de bedoeling was de directe belastingen te beogen.

Nochtans zijn de lidstaten ertoe gehouden de meldingsplicht voor de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies toepasselijk te maken op alle belastingen die onder het toepassingsgebied van de richtlijn 2011/16/EU vallen, hetgeen niet alleen de vennootschapsbelasting omvat, maar ook andere directe belastingen dan de vennootschapsbelasting en indirecte belastingen, zoals de registratierechten in het Belgisch recht.

B.26. Artikel 267 van het VWEU verleent het Hof van Justitie de bevoegdheid om bij wijze van prejudiciële beslissing uitspraak te doen over zowel de uitlegging van de verdragen en van de handelingen van de instellingen van de Europese Unie als de geldigheid van die handelingen. Volgens de derde alinea ervan is een nationale rechterlijke instantie gehouden zich tot het Hof van Justitie te wenden, indien haar beslissingen - zoals die van het Grondwettelijk Hof - volgens het nationale recht niet vatbaar zijn voor hoger beroep. Wanneer er twijfel is over de interpretatie of de geldigheid van een bepaling van het recht van de Europese Unie die van belang is voor de oplossing van een voor een dergelijk nationaal rechtscollege hangend geschil, dient dat rechtscollege, zelfs ambtshalve, het Hof van Justitie prejudicieel te ondervragen.

Alvorens ten gronde uitspraak te doen over de in B.21 vermelde grief, dient bijgevolg aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de eerste in het dictum opgenomen prejudiciële vraag te worden gesteld.

3. *Het wettigheidsbeginsel, het beginsel van rechtszekerheid en het beginsel van niet-retroactiviteit van de wetten (vijfde, zesde en zevende middel in de zaak nr. 7407 en eerste middel in de zaak nr. 7409)*

B.27. Het vijfde middel van de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 is gericht tegen de artikelen 326/1, 4^o, tweede lid, en 326/3, § 1, van het WIB 1992, de artikelen 289bis/1, 4^o, tweede lid, en 289bis/3, § 1, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, de artikelen 146sexies, 4^o, tweede lid, en 146octies, § 1, van het Wetboek der successierechten en de artikelen 211bis/1, 4^o, tweede lid, en 211bis/3, § 1, van het Wetboek diverse rechten en taksen, zoals ingevoegd bij de artikelen 3, 5, 20, 22, 35, 37, 49 en 51 van de wet van 20 december 2019, in samenhang gelezen met de artikelen 18, 31, 33 en 47 van de voormelde wet. Zij voeren aan dat de bestreden bepalingen in strijd zijn met de artikelen 20, 48, lid 1, 49, 51 en 52 van het Handvest, met de artikelen 6, leden 1 en 2, en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten en met de artikelen 10, 11, 12, 14, 170, § 2, en 172 van de Grondwet.

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 voeren in hoofdzaak aan dat het begrip « intermediair » niet op voldoende nauwkeurige wijze is gedefinieerd.

B.28. Het zesde middel van de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 is gericht tegen de artikelen 326/3, § 1, en 326/8, § 2, van het WIB 1992, de artikelen 289bis/3, § 1, en 289bis/8, § 2, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, de artikelen 146octies, § 1, en 146terdecies, § 2, van het Wetboek der successierechten en de artikelen 211bis/3, § 1, en 211bis/8, § 2, van het Wetboek diverse rechten en taksen, zoals ingevoegd bij de artikelen 5, 10, 22, 27, 37, 42, 51 en 56 van de wet van 20 december 2019, in samenhang gelezen met de artikelen 18, 31, 33 en 47 van de voormelde wet. Zij voeren aan dat de bestreden bepalingen in strijd zijn met de artikelen 20, 48, lid 1, 49, 51 en 52 van het Handvest, met de artikelen 6, leden 1 en 2, en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, en met de artikelen 10, 11 en 170 van de Grondwet.

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 voeren aan dat het aanvangspunt van de termijn waarover de intermediair of de relevante belastingplichtige beschikt om een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te melden niet op voldoende nauwkeurige wijze is bepaald en in werking kan worden gesteld door een handeling van iemand anders. Daarnaast zijn zij van mening dat de intermediair niet noodzakelijk over alle inlichtingen beschikt die de melding moet bevatten.

B.29. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 leiden een zevende middel af uit de schending, door de artikelen 61 en 62, in samenhang gelezen met de artikelen 18, 31, 33 en 47 van de wet van 20 december 2019, van de artikelen 20, 48, lid 1, 49, 50, 51 en 52 van het Handvest, van de artikelen 6, leden 1 en 2, en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en van de artikelen 10, 11, 12, 14, 172 en 190 van de Grondwet.

Zij voeren in hoofdzaak aan dat de bestreden bepalingen een retroactieve werking hebben in zoverre zij de meldingsplicht toepasselijk maken op de bepalingen waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020.

B.30. De verzoekende partij in de zaak nr. 7409 leidt een eerste middel af uit de schending, door de wet van 20 december 2019, van de artikelen 12, 14 en 190 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met artikel 49 van het Handvest en met de grondbeginselen van rechtszekerheid en niet-retroactiviteit van de wetten.

Zij voert in hoofdzaak aan dat de begrippen « constructie », « deelnemer », « verbonden onderneming », de kwalificatie « grensoverschrijdend », de verschillende « wezenskenmerken » en de « *main benefit test* » niet op voldoende nauwkeurige wijze zijn gedefinieerd.

Daarnaast bekritiseert zij het feit dat de bestreden bepalingen de meldingsplicht met terugwerkende kracht toepassen.

B.31. Het Hof onderzoekt die middelen gezamenlijk.

Wat betreft de duidelijkheid van de begrippen « constructie », « intermediair », « deelnemer », « verbonden onderneming », de kwalificatie « grensoverschrijdend », de verschillende « wezenskenmerken » en de « main benefit test »

B.32. Het Hof onderzoekt allereerst de grieven, uiteengezet in het kader van het vijfde middel in de zaak nr. 7407 en van het eerste middel in de zaak nr. 7409, volgens welke de begrippen « constructie », « intermediair », « deelnemer », « verbonden onderneming », de kwalificatie « grensoverschrijdend », de verschillende « wezenskenmerken » en de « *main benefit test* » niet voldoende nauwkeurig zouden zijn.

B.33.1. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet hebben een algemene draagwijdte. Zij verbieden elke discriminatie, ongeacht de oorsprong ervan : de grondwettelijke regels van de gelijkheid en van de niet-discriminatie zijn toepasselijk ten aanzien van alle rechten en alle vrijheden, met inbegrip van die welke voortvloeien uit internationale verdragen die België binden.

B.33.2. Artikel 12, tweede lid, van de Grondwet bepaalt :

« Niemand kan worden vervolgd dan in de gevallen die de wet bepaalt [...] ».

B.33.3. Artikel 7, lid 1, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens bepaalt :

« Niemand kan worden veroordeeld wegens een handelen of nalaten, dat geen strafbaar feit naar nationaal of internationaal recht uitmaakte ten tijde dat het handelen of nalaten geschiedde. Evenmin zal een zwaardere straf worden opgelegd dan die welke ten tijde van het begaan van het strafbare feit van toepassing was ».

B.33.4. Artikel 49, lid 1, van het Handvest bepaalt :

« Niemand mag worden veroordeeld wegens een handelen of nalaten dat geen strafbaar feit naar nationaal of internationaal recht uitmaakte ten tijde van het handelen of nalaten. Evenmin mag een zwaardere straf worden opgelegd dan die, die ten tijde van het begaan van het strafbare feit van toepassing was. Indien de wet na het begaan van het strafbare feit in een lichtere straf voorziet, is die van toepassing ».

B.33.5. Hoewel zij geen straffen vormen in de zin van de artikelen 12 en 14 van de Grondwet, vormen de administratieve geldboeten die de tekortkomingen bestraffen ten aanzien van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, vermeld in B.3.6, sancties van strafrechtelijke aard zijn in de zin van artikel 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en van artikel 49 van het Handvest.

In zoverre zij het beginsel van materiële wettigheid in strafzaken waarborgen, hebben artikel 7, eerste lid, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en artikel 49, eerste lid, van het Handvest een draagwijdte die analoog is aan die van artikel 12, tweede lid, van de Grondwet. De in die bepalingen geboden waarborgen vormen derhalve, in die mate, een onlosmakelijk geheel.

Het beginsel van materiële wettigheid in strafzaken dat uit de voormelde grondwetsbepaling en internationale bepalingen voortvloeit, gaat uit van de idee dat de strafwet moet worden geformuleerd in bewoordingen op grond waarvan eenieder, op het ogenblik waarop hij een gedrag aanneemt, kan uitmaken of dat gedrag al dan niet strafbaar is. Het vereist dat de wetgever in voldoende nauwkeurige, duidelijke en rechtszekerheid biedende bewoordingen bepaalt welke feiten strafbaar worden gesteld, zodat, enerzijds, diegene die een gedrag aanneemt, vooraf op afdoende wijze kan inschatten wat het strafrechtelijke gevolg van dat gedrag zal zijn en, anderzijds, aan de rechter geen al te grote beoordelingsbevoegdheid wordt gelaten.

Het beginsel van materiële wettigheid in strafzaken staat evenwel niet eraan in de weg dat de wet aan de rechter een beoordelingsbevoegdheid toekent. Er dient immers rekening te worden gehouden met het algemene karakter van de wetten, de uiteenlopende situaties waarop zij van toepassing zijn en de evolutie van de gedragingen die zij bestraffen.

Aan het vereiste dat een misdrijf duidelijk moet worden omschreven in de wet is voldaan wanneer de rechtzoekende, op basis van de bewoordingen van de relevante bepaling en, indien nodig, met behulp van de interpretatie daarvan door de rechtscolleges, kan weten voor welke handelingen en welke verzuimen hij strafrechtelijk aansprakelijk kan worden gesteld.

Enkel bij het onderzoek van een specifieke strafbepaling is het mogelijk om, rekening houdend met de elementen eigen aan de misdrijven die zij wil bestraffen, te bepalen of de door de wetgever gehanteerde algemene bewoordingen zo vaag zijn dat ze het strafrechtelijk beginsel van materiële wettigheid zouden schenden.

B.33.6. Volgens het Hof van Justitie vormt « het legaliteitsbeginsel ter zake van strafbare feiten en straffen (*nullum crimen, nulla poena sine lege*) waaraan met name artikel 49, eerste lid, eerste zin, van het Handvest is gewijd » « een bijzondere uitdrukking van het algemene rechtszekerheidsbeginsel » (HvJ, 20 december 2017, C-102/16, *Vaditrans BVBA*, punt 50).

Het algemeen beginsel van rechtszekerheid vereist dat « rechtsregels duidelijk en nauwkeurig zijn alsook dat hun toepassing voorzienbaar is voor de justitiabelen, in het bijzonder wanneer die regels nadelige gevolgen kunnen hebben voor particulieren en ondernemingen. In zonderheid vereist dat beginsel dat een regeling de belanghebbenden in staat stelt de omvang van de verplichtingen die zij hun oplegt, nauwkeurig te kennen, en dat deze laatsten ondubbelzinnig hun rechten en verplichtingen kunnen kennen en dienovereenkomstig hun voorzieningen kunnen treffen » (HvJ, 29 april 2021, C-504/19, *Banco de Portugal e.a.*, punt 51).

B.34. Het Hof moet derhalve de in B.32 vermelde grieven onderzoeken in het licht van de artikelen 10, 11 en 12, tweede lid, van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 7, lid 1, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met artikel 49, eerste lid, van het Handvest en met het beginsel van rechtszekerheid.

Het Hof moet nagaan of de in B.32 vermelde begrippen, die ertoe bijdragen het toepassingsgebied en de draagwijdte te bepalen van de meldingsplicht voor de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, voldoende duidelijk en nauwkeurig zijn opdat kan worden voldaan aan het beginsel van materiële wettigheid in strafzaken en aan het beginsel van rechtszekerheid zoals gewaarborgd door de voormelde bepalingen.

B.35.1. Het begrip « intermediair » is gedefinieerd in artikel 326/1, 4^o, van het WIB 1992, aangehaald in B.3.2, en in de artikelen 289*bis*/1, 4^o, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, 146*sexies*, 4^o, van het Wetboek der successierechten en 211*bis*/1, 4^o, van het Wetboek diverse rechten en taksen.

In verband met dat begrip wordt in de memorie van toelichting van het ontwerp dat ten grondslag ligt aan de wet van 20 december 2019, aangegeven :

« Het begrip ' intermediair ' wordt ruim omschreven teneinde elke natuurlijke persoon of rechtspersoon die zich op een of andere manier bezig houdt met het bedenken, opzetten, aanbieden, beschikbaar maken voor implementatie of implementeren van grensoverschrijdende constructies te verplichten deze constructies te melden aan de nationale bevoegde autoriteit. Intermediairs zijn ook zij die bijstand of advies verlenen aan belastingplichtigen. In dat kader kan verwezen worden naar het onderscheid dat BEPS Actie 12 maakt tussen promotor (' *Promoter* ') en dienstverlener (' *Service Provider* ') die beiden als intermediair onder toepassing van de richtlijn moeten worden beschouwd. Door een zo breed mogelijk begrip wordt de goede werking van de interne markt gegarandeerd. Echter kan een intermediair die bijvoorbeeld louter een factuur boekhoudkundig verwerkt, zonder verdere betrokkenheid bij een meldingsplichtige constructie, niet als meldingsplichtig worden beschouwd. Gezien het gaat om het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken of beheren van implementatie worden hier ook niet bedoeld algemene beschouwingen of risicoanalyses zoals bijvoorbeeld het louter uitvoeren van een due diligence bij een overname.

Wanneer een intermediair een rechtspersoon is die werknemers tewerkstelt, kan de aansprakelijkheid van de intermediair ingevolge deze wet niet ten laste vallen van die werknemers, in zoverre die werknemers geen managementfunctie uitoefenen.

Wanneer de intermediair een werknemer is van de relevante belastingplichtige en er geen andere klanten op nahoudt in een zelfstandige beroepspraktijk zonder accessoir karakter, rust de meldingsplicht evenwel op de belastingplichtige voor wie de ' interne ' intermediair werkzaam is in loonverband » (*Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, pp. 9-10).

« [...] een adviseur die louter een ' tweede mening ' geeft over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, zoals voorgelegd voor advies, zonder dat die tweede mening enige suggestie of wijziging aan voormelde constructie aanbrengt, [zal] niet aanzien worden als intermediair op grond van die ' tweede mening '. Dit omdat deze adviseur op geen enkele wijze voldoet aan de definitie van een intermediair zoals zij in de richtlijn is voorzien aangezien hij geen constructie heeft bedacht, aangeboden, opgezet, beschikbaar heeft gemaakt voor implementatie of de implementatie ervan heeft beheerd. De bedoelde constructie bestond immers al. Wanneer de adviseur op enigerlei wijze een bijdrage, wijziging of suggestie doet met betrekking tot de reeds bestaande constructie betreft het daarentegen wel een meldingsplichtige intermediair » (*ibid.*, p. 15).

Tijdens de discussie in de Commissie heeft de vice-eerste minister uiteengezet :

« [...] een fiscaal adviseur [kan] worden gevraagd een tweede opinie te geven over een meldingsplichtige constructie. Wanneer zijn advies beperkt blijft tot het goed- of afkeuren van de constructie, bevindt hij zich niet binnen de bepalingen van de richtlijn, want hij voldoet niet aan de definitie van een intermediair. Indien hij bepaalde toevoegingen of aanpassingen aan de constructie voorstelt, bevindt hij zich echter wel binnen dat toepassingsgebied en zal hij een meldingsplichtige intermediair zijn. Anderzijds kan bijvoorbeeld het verrichten van een aangifte, het inboeken van een factuur of het uitvoeren van een risicoanalyse of *due diligence* - waarbij men louter en alleen kennis neemt van een bestaande constructie - geen meldingsplicht met zich brengen » (*Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/003, p. 5).

B.35.2. Hoewel de begrippen « grensoverschrijdende constructie », « marktklare constructie » en « constructie op maat » zijn gedefinieerd in artikel 326/1, 1^o, 6^o en 7^o, van het WIB 1992, aangehaald in B.3.2, en in de artikelen 289*bis*/1, 1^o, 6^o en 7^o, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, 146*sexies*, 1^o, 6^o en 7^o, van het Wetboek der successierechten en 211*bis*/1, 1^o, 6^o en 7^o, van het Wetboek diverse rechten en taksen, wordt het begrip « constructie » daarentegen niet gedefinieerd door de richtlijn (EU) 2018/822 en de wet van 20 december 2019. Ten aanzien van het eigenlijke begrip « constructie » geven de voormelde bepalingen enkel aan dat « een constructie [...] ook een reeks constructies [betekent] » en dat « een constructie [...] uit verscheidene stappen of onderdelen [kan bestaan] ».

Ten aanzien van het begrip « constructie » wordt in de memorie van toelichting van het ontwerp dat ten grondslag ligt aan de wet van 20 december 2019, aangegeven :

« Een ' constructie ' wordt in de richtlijn 2018/822 niet gedefinieerd omdat dergelijke definitie niet bijdraagt tot het efficiënt reageren op agressieve fiscale planning. Het dynamisch karakter van de strijd tegen de uitholling van de belastbare grondslag ligt net verval in het gebruik van wezenskenmerken voor het afbakenen van de concepten ' constructie ' en ' agressieve fiscale planning ' wat beiden inherent evolutieve begrippen zijn en derhalve niet kunnen worden gevat door een definitie. De vlag zou simpelweg de lading niet dekken. Desalniettemin blijkt uit de tekst van de richtlijn dat loutere passiviteit vanwege de relevante belastingplichtige, een deelnemer of een intermediair, die geen deel uitmaakt van een groter geheel, zoals bijvoorbeeld het eenzijdig optreden van een overheidsdienst, in geen geval als constructie kan worden beschouwd. Ook de op zichzelf staande toepassing van een nationaal belastingregime, bijvoorbeeld de toepassing van aftrek innovatie-inkomsten, kan niet als een constructie worden aangemerkt, in zoverre die toepassing geen deel uitmaakt van een groter geheel van stappen of onderdelen die in hun totaliteit wel als een constructie zijn aan te merken.

[...]

Hoewel het begrip ' constructie ' niet gedefinieerd wordt in de richtlijn, kadert het begrip binnen de fiscale planingsstructuren die belastbare winsten verschuiven naar gunstigere belastingregimes of de totale belastingdruk op een belastingplichtige erdoor wordt verlaagd.

[...]

Bovendien kunnen de dagdagelijkse bewegingen in het kader van de normale bedrijfsactiviteit tussen hoofdhuis en buitenlandse vaste inrichting van dat hoofdhuis in principe ook niet als een constructie worden gezien wanneer deze handelingen louter economisch doch niet fiscaal ingegeven zijn.

[...]

Daarnaast kan de eenvoudige uitvoering van een transactie, zoals bijvoorbeeld een banktransactie, op zich geen meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie uitmaken.

[...]

Voor de afbakening van het begrip constructie mogen nationale bepalingen niet leiden tot een beperking van de werkingssfeer zoals beoogd door de richtlijn 2018/822. Om die reden kunnen geen bijkomende criteria, zoals de niet-implementatie van een constructie, het bona fide karakter van een constructie of het gebruik van marktconforme ('*arm's length*') principes, worden opgenomen in de wetgeving die bepaalde grensoverschrijdende constructies zouden uitsluiten van de meldingsplicht » (*Parl. St., Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, pp. 7-9*).

Tijdens de discussie in de Commissie heeft de vice-eerste minister eraan toegevoegd :

« de definiëring van het begrip ' constructie ' [is] bijzonder moeilijk [...] aangezien het begrip onderhevig is aan wijzigingen doorheen de tijd omwille van wetgevende of technologische wijzigingen. Vandaar de keuze om het begrip ' constructie ' niet al te eng te definiëren » (*Parl. St., Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/003, p. 22*).

B.35.3. De kwalificatie « grensoverschrijdend » wordt gedefinieerd door middel van de definitie van het begrip « grensoverschrijdende constructie », aangehaald in B.3.2, waarin het begrip « deelnemer » aan de constructie wordt gebruikt. Dat begrip « deelnemer » wordt niet gedefinieerd in de richtlijn (EU) 2018/822, noch in de wet van 20 december 2019.

Ten aanzien van de kwalificatie « grensoverschrijdend » en het begrip « deelnemer », wordt in de memorie van toelichting van het ontwerp dat ten grondslag ligt aan de wet van 20 december 2019, aangegeven :

« een ' grensoverschrijdende constructie ' [wordt] gedefinieerd als elke constructie in meer dan één lidstaat of in zowel een lidstaat als een derde land, waarbij ten minste één voorwaarde vervuld is. Bijgevolg kan bijvoorbeeld het houden van een rekening door een Belg bij een Belgische vaste inrichting van een Franse vennootschap dus niet beschouwd worden als een grensoverschrijdende constructie, bij gebrek aan een grensoverschrijdend aspect. Deze voorwaarden vormen allemaal een variatie op hetzelfde thema : een of meer deelnemers moeten op een of andere wijze actief zijn in een ander rechtsgebied.

[...]

Wie een deelnemer is aan de constructie, blijkt impliciet uit de samenlezing van de definities van intermediair en relevante belastingplichtige. In principe, wanneer een intermediair niet actief is in de constructie die hij zelf heeft (mee) bedacht, aangeboden, opgezet, beschikbaar heeft gemaakt voor implementatie of de implementatie ervan heeft beheerd ten gunste van de relevante belastingplichtige, is hij géén deelnemer. Dit is bijvoorbeeld wel het geval wanneer diezelfde intermediair ook optreedt als bestuurder van een entiteit in zijn eigen constructie. Daarentegen maakt het louter verlenen van een krediet als één van de beroepsactiviteiten van de kredietverlener geen deelnemer. Alsook het louter indienen van een fiscale aangifte in de hoedanigheid van gevolmachtigde maakt van die gevolmachtigde geen deelnemer. De relevante belastingplichtige daarentegen is steeds een deelnemer.

[...]

Daarnaast dient men het begrip deelnemer te interpreteren in lijn met het doel en de geest van de richtlijn. Om dat te verduidelijken worden bijvoorbeeld constructies die zich louter binnen één lidstaat afwickelen en die met het oog op fiscale transparantie géén samenwerking van verschillende lidstaten vereisen, niet beoogd. Derhalve kan een deelnemer aan een grensoverschrijdende constructie nooit de intermediair zijn, voor zover die geen actieve rol heeft. Deze laatste kan zich immers perfect in een andere lidstaat bevinden, hoewel de eigenlijke constructie waarvan zijn cliënten/relevante belastingplichtigen genieten, zich louter in één en dezelfde lidstaat afwickelt.

[...]

[...] er [kan] wel op gewezen worden dat er bij gebreke aan een grensoverschrijdend aspect in hoofde van de deelnemers, geen sprake kan zijn van een fiscaal agressieve grensoverschrijdende constructie. Zo is het inschrijven op een Luxemburgse tak 23 door een Belg, in de veronderstelling dat dit géén onderdeel is van een groter geheel aan stappen of onderdelen, géén grensoverschrijdende constructie, omdat niet voldaan is aan de voorwaarden die in de definitie van een grensoverschrijdende constructie stelt. In het voorbeeld is de tak 23 op zich immers geen deelnemer. Een deelnemer heeft immers een fiscale woonplaats of oefent een bedrijf/activiteit uit, zoals blijkt uit de definitie van een grensoverschrijdende constructie. Dat is niet het geval voor een tak 23. Daarnaast kan bijvoorbeeld de schenking van een buitenlands onroerend goed tussen twee natuurlijke personen, fiscale inwoners van België, niet gekwalificeerd worden als een grensoverschrijdende constructie gezien dat onroerend goed in dit voorbeeld geen deelnemer is.

Hoewel het begrip constructie als dusdanig niet wordt gedefinieerd door de richtlijn, is het nuttig om een onderscheid te maken tussen wie in de constructie deelneemt en wie aan de zijlijn staat. Zo is een intermediair in beginsel geen deelnemer. Wanneer die bijvoorbeeld adviseert om in een bepaalde constructie met een buitenlandse vennootschap te werken, wordt hij door zijn advies geen deelnemer. Wanneer hij in de constructie evenwel optreedt als zaakvoerder van die vennootschap, wordt hij wel deelnemer aan de constructie » (*Parl. St., Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, pp. 7-9*).

In de Commissie hadden de besprekingen met name betrekking op de kwestie van de kwalificatie van de levensverzekeringen :

« De spreker meent dat het expliciet uitsluiten van levensverzekeringen niet in lijn is met de richtlijn. In verschillende landen worden buitenlandse levensverzekeringen niet uitgesloten. Zelfs in Luxemburg, maar ook in Frankrijk, worden verzekeringsproducten niet uitgesloten van het toepassingsgebied van de richtlijn.

[...]

De vice-eerste minister merkt op dat de Luxemburgse tak 23-levensverzekeringen reeds opgenomen zijn in de wetgeving betreffende de personenbelasting. Indien men als belastingplichtige over een Luxemburgse tak 23-levensverzekering beschikt moet hij dit aangeven. Een zuivere Luxemburgse of buitenlandse tak 23-levensverzekering beantwoordt niet aan de definitie van een agressieve fiscale constructie die thans gangbaar is. In

de memorie van toelichting stipuleert men dat een Luxemburgse tak 23-verzekering geen agressieve fiscale constructie is as such, maar indien deze levensverzekering deel uitmaakt van andere elementen die gekoppeld zijn aan een bredere agressieve fiscale constructie kan deze levensverzekering wel als dusdanig beschouwd worden. Hierdoor zou de desbetreffende levensverzekering wel degelijk aangifteplichtig zijn » (*Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/003, pp. 10 en 19).

B.35.4. Ten aanzien van de « *main benefit test* » wordt in de memorie van toelichting van het ontwerp dat ten grondslag ligt aan de wet van 20 december 2019, aangegeven :

« Aan de ' *main benefit test* ' is voldaan als kan worden aangetoond dat het belangrijkste voordeel of één van de belangrijkste voordelen die van een constructie redelijkerwijs te verwachten valt, gelet op alle relevante feiten en omstandigheden, het verkrijgen van een belastingvoordeel is. Wat betreft het begrip belastingvoordeel is het raadzaam om na te gaan, zonder exhaustief te zijn, of er sprake is van één of meer van volgende gevallen :

- een bedrag dat niet in de belastinggrondslag is opgenomen;
- de belastingplichtige die geniet van een aftrek;
- er een verlies is geleden voor belastingdoeleinden;
- er geen bronheffing is verschuldigd en de buitenlandse belasting wordt gecompenseerd » (*Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 12).

In verband met de wezenskenmerken van categorie A wordt in de memorie van toelichting van het ontwerp dat ten grondslag ligt aan de wet van 20 december 2019, aangegeven :

« Categorie A bevat algemene wezenskenmerken die vaak terugkomen bij structuren voor belastingontwijking, zoals confidentialiteitsclausules, gestandaardiseerde documenten en vergoedingen die afhangen van het fiscale voordeel dat de constructie oplevert.

De geheimhouding waarvan sprake in het wezenskenmerk onder categorie A, 1^o, heeft geen betrekking op het louter afdekken van een aansprakelijkheidsrisico. Dat moet evenwel ondubbelzinnig aan de relevante belastingplichtige duidelijk gemaakt zijn.

Daarnaast dient te worden opgemerkt dat gestandaardiseerde documenten en structuren, zoals vermeld in categorie A, 3^o, geenszins betrekking hebben op interne werkdocumenten die louter een weergave zijn van onuitgewerkte ideeën of concepten » (*ibid.*, pp. 12-13).

In verband met de wezenskenmerken van categorie B wordt in de memorie van toelichting van het ontwerp dat ten grondslag ligt aan de wet van 20 december 2019, aangegeven :

« Categorie B bevat technische elementen die vaak aanwezig zijn bij constructies gericht op belastingontwijking, zoals de verkoop van een verlieslatende vennootschap, inkomsten die omgezet worden in vermogen, circulaire transacties » (*ibid.*, p. 13).

In verband met de wezenskenmerken van categorie C wordt in de memorie van toelichting van het ontwerp dat ten grondslag ligt aan de wet van 20 december 2019, aangegeven :

« Categorie C bevat kenmerken in verband met grensoverschrijdende transacties, zoals bepaalde grensoverschrijdende betalingen, dezelfde aftrek in meer dan één land, betalingen tussen verbonden ondernemingen » (*ibid.*, p. 13).

In verband met de wezenskenmerken van categorie D wordt in de memorie van toelichting van het ontwerp dat ten grondslag ligt aan de wet van 20 december 2019, aangegeven :

« Categorie D bevat de specifieke wezenskenmerken ter bestrijding van constructies die tot doel hebben de meldingsplicht in verband met de automatische uitwisseling van inlichtingen, ingevoerd bij de wet van 16 december 2015 tot regeling van de mededeling van inlichtingen betreffende financiële rekeningen, door de Belgische financiële instellingen en de FOD Financiën, in het kader van een automatische uitwisseling van inlichtingen op internationaal niveau en voor belastingdoeleinden, te omzeilen.

Dit wezenskenmerk heeft onder meer betrekking op zowel fiscale planningsstructuren die worden of kunnen worden gebruikt om de wettelijke vereisten van de toepasselijke CRS-wetgeving te omzeilen of belemmeren, als op fiscale planningsstructuren die gebaseerd zijn op een incorrecte uitlegging of een incorrecte toepassing van die wetgeving.

Het bedenken of opzetten van een grensoverschrijdende constructie kan slechts meldingsplichtig zijn omdat zij wezenskenmerk D.1 bezit, wanneer men redelijkerwijze kan aannemen dat die grensoverschrijdende constructie is opgezet met de intentie om tot niet-rapportering onder de CRS-wetgeving te komen.

Het loutere feit dat een grensoverschrijdende constructie het effect heeft dat geen melding moet worden gedaan ingevolge voornoemde CRS-wet van 16 december 2015, volstaat niet om te besluiten dat de rapportageverplichting uit hoofde van die wetgeving wordt ondermijnd in de zin van wezenskenmerk D.1.

Wanneer voldaan is aan de verplichtingen onder hoofdstuk III ' Informatie over uiteindelijk begunstigten ' van de richtlijn (EU) 2015/849 van 20 mei 2015 inzake de voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld of terrorismefinanciering, tot wijziging van Verordening (EU) nr. 648/2012 van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van richtlijn 2005/60/EG van het Europees Parlement en de Raad en richtlijn 2006/70/EG van de Commissie, is wezenskenmerk D.2. evenwel niet van toepassing, gezien de voorwaarde van niet-transparantie in de aanhef van dat wezenskenmerk niet langer aan de orde is » (*ibid.*, pp. 13-14).

In verband met de wezenskenmerken van categorie E wordt in de memorie van toelichting van het ontwerp dat ten grondslag ligt aan de wet van 20 december 2019, aangegeven :

« Categorie E bevat kenmerken die in verband staan met verrekenprijzen, zoals een constructie met een overdracht van moeilijk te waarden immateriële activa.

Wat betreft een constructie met gebruik van unilaterale veilighavenregels wordt erop gewezen dat dergelijke ' unilaterale veilighavenregels ' betrekking hebben op regels die slechts van toepassing zijn op een bepaalde categorie of bepaalde categorieën van belastingplichtigen of transacties en dat die regels de betreffende belastingplichtigen van verplichtingen vrijstelt die normaliter door de algemene regels inzake verrekenprijzen door dat land worden opgelegd. Er worden met andere woorden eenvoudigere verplichtingen opgelegd dan onder het algemene regime inzake

verrekenprijzen van dat land. Bij wijze van alternatief kunnen veilighavenregels een bepaalde categorie of bepaalde categorieën van belastingplichtigen of transacties vrijstellen van de toepassing van alle of een deel van de algemene regels inzake verrekenprijzen. Hieronder valt geen loutere administratieve vereenvoudiging van regels, die niet rechtstreeks betrekking hebben op de bepaling van de marktconforme ('*arm's length*') prijzen, noch heeft het betrekking op voorafgaande verrekenprijzafspraken ('*advance pricing arrangements*'). Veilighavenregels hebben overigens geen betrekking op regels inzake onderkapitalisatie.

Wat betreft een constructie met overdracht van moeilijk te waarderen immateriële activa onder wezenskenmerk E.2. kan dienstig worden verwezen naar de toepassing van hoofdstuk 6 (nummer 6 186 e.v.) van de OESO verrekenprijzrichtlijnen aangaande moeilijk te waarderen immateriële activa ('*hard to value intangibles*').

Wat betreft een constructie met een grensoverschrijdende overdracht binnen de groep van functies, en/of risico's en/of activa onder wezenskenmerk E.3. kan dienstig worden verwezen naar de toepassing van hoofdstuk 9 (nummer 9.2) van de OESO transfer pricing richtlijnen aangaande moeilijk te waarderen immateriële activa ('*hard to value intangibles*') teneinde richting te geven aan de meldingsplicht voor die categorie, en teneinde niet in het algemeen meldingen te ontvangen die in verband staan met verrekenprijzen, maar die daarom nog geen meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie uitmaken » (*ibid.*, p. 14).

B.35.5. Het begrip « verbonden onderneming » wordt gedefinieerd in artikel 338, § 2, 21°, van het WIB 1992, aangehaald in B.3.2, en in de artikelen 289bis, § 2, 18°, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, 146quater, § 2, 18°, van het Wetboek der successierechten en 211bis, § 2, 18°, van het Wetboek diverse rechten en taksen.

In verband met het begrip « verbonden onderneming » wordt in de memorie van toelichting van het ontwerp dat ten grondslag ligt aan de wet van 20 december 2019, aangegeven :

« Het begrip verbonden onderneming is van belang voor bepaalde inlichtingen die de intermediair aan de bevoegde autoriteit moet verstrekken.

Het begrip ' verbonden onderneming ' wordt ruim gedefinieerd. Een verbonden onderneming wordt omschreven als iedere persoon die op enige wijze (leiding over de andere persoon, meer dan 25 % van de stemrechten, van het kapitaal of van de winst) controle uitoefent op een andere persoon. Het is zowel van toepassing op natuurlijke personen als rechtspersonen. Natuurlijke personen, echtgenoten en bloedverwanten in rechte lijn worden beschouwd als één persoon » (*ibid.*, pp. 25-26).

B.36. In het licht van de voormelde bepalingen en de parlementaire voorbereiding rijst de vraag of de in B.32 vermelde begrippen voldoende duidelijk en nauwkeurig zijn opdat voldaan wordt aan het beginsel van materiële wettigheid in strafzaken en aan het beginsel van rechtszekerheid.

Daar de bestreden bepalingen een weergave zijn van de bepalingen van de richtlijn (EU) 2018/822, en er mee rekening houdend dat die begrippen in de ene lidstaat geen andere interpretatie kunnen krijgen dan in een andere, dient, alvorens ten gronde uitspraak te doen over de grieven die in B.32 zijn vermeld, aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de tweede in het dictum opgenomen prejudiciële vraag te worden gesteld.

Wat betreft de grief afgeleid uit de vermeende verplichting, voor de intermediair, om inlichtingen te melden waarover hij niet beschikt

B.37.1. Het Hof onderzoekt thans de grief, uiteengezet in het kader van het zesde middel in de zaak nr. 7407, volgens welke de intermediair inlichtingen moet melden waarover hij niet beschikt.

B.37.2. Volgens artikel 326/3, § 1, van het WIB 1992, aangehaald in B.3.5.2, moet de intermediair, onder de inlichtingen die worden bedoeld in artikel 338, § 6/4, van het WIB 1992, alleen die inlichtingen melden « waarvan hij kennis, bezit of controle heeft ». Vergelijkbare bepalingen zijn opgenomen in artikel 289bis/3, § 1, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, in artikel 146octies, § 1, van het Wetboek der successierechten en in artikel 211bis/3, § 1, van het Wetboek diverse rechten en taksen.

Zoals wordt bevestigd in de parlementaire voorbereiding, is de intermediair niet ertoe gehouden actief inlichtingen op te zoeken waarover hij niet beschikt (*Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 15).

Daar de in B.37.1 vermelde grief op een verkeerde premisse berust, is die niet gegrond.

Wat betreft het aanvangspunt van de termijn om een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te melden

B.38. Het Hof onderzoekt thans de grief, uiteengezet in het kader van het zesde middel in de zaak nr. 7407, volgens welke de bestreden bepalingen niet toelaten om met de vereiste graad van nauwkeurigheid te bepalen op welk ogenblik de termijn begint te lopen om een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te melden.

B.39. De artikelen 326/3, § 1, en 326/8, § 2, van het WIB 1992, aangehaald in B.3.5.2 en in B.3.5.7, leggen het aanvangspunt vast van de termijn van dertig dagen waarover de intermediair of de relevante belastingplichtige beschikt om de constructie te melden. Vergelijkbare bepalingen zijn opgenomen in de artikelen 289bis/3, § 1, en 289bis/8, § 2, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, in de artikelen 146octies, § 1, en 146terdecies, § 2, van het Wetboek der successierechten, en in de artikelen 211bis/3, § 1, en 211bis/8, § 2, van het Wetboek diverse rechten en taksen.

In het licht van die bepalingen rijst de vraag of het aanvangspunt van die termijn van dertig dagen is vastgelegd met de vereiste graad van nauwkeurigheid opdat wordt voldaan aan het beginsel van materiële wettigheid in strafzaken.

Daar de bestreden bepalingen een weergave zijn van artikel 8bis ter, leden 1 en 7, van de richtlijn 2011/16/EU, ingevoegd bij de richtlijn (EU) 2018/822, en er mee rekening houdend dat dat artikel in de ene lidstaat geen andere interpretatie kan krijgen dan in een andere, dient, alvorens ten gronde uitspraak te doen over de in B.38 vermelde grief, aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de derde in het dictum opgenomen prejudiciële vraag te worden gesteld.

Wat de vermeende retroactiviteit van de bestreden wet betreft

B.40. Ten slotte onderzoekt het Hof de grief, uiteengezet in het kader van het zevende middel in de zaak nr. 7407 en van het eerste middel in de zaak nr. 7409, volgens welke de wet van 20 december 2019 retroactief van toepassing is.

B.41. 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.42. De wet van 20 december 2019 is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 30 december 2019 en is in werking getreden op 1 juli 2020 (artikel 61, eerste lid).

Krachtens artikel 61, tweede lid, van de wet van 20 december 2019 geldt de meldingsplicht ook 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 meegegeed uiterlijk op 31 augustus 2020.

B.43. In haar advies over het voorontwerp dat ten grondslag ligt aan de wet van 20 december 2019, heeft de afdeling wetgeving van de Raad van State opgemerkt :

« De Raad van State ziet niet in hoe de meldingsplicht die voor de betrokken constructies wordt ingesteld bij artikel 61, tweede lid, van het voorontwerp, met terugwerkende kracht zou gelden. De betrokken inlichtingen moeten immers uiterlijk op 31 augustus 2020 worden verstrekt; het gegeven dat ze betrekking hebben op handelingen die in het verleden hebben plaatsgevonden impliceert nog niet dat er sprake is van terugwerkende kracht » (*Parl. St., Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 122*).

B.44. Daar de datum waarop de in artikel 61, tweede lid, van de wet van 20 december 2019 bedoelde constructies moeten worden gemeld, na de inwerkingtreding van die wet valt, dient te worden vastgesteld dat de meldingsplicht voor de constructies bedoeld in artikel 61, tweede lid, van de wet van 20 december 2019 niet retroactief is.

B.45. De in B.40 vermelde grief is niet gegrond. 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. 7407 in het kader van hun zevende middel suggereren.

4. *De beperking van het beroepsgeheim van de advocaat (eerste tot vijfde middel in de zaak nr. 7410, achtste middel in de zaak nr. 7407 en tweede middel in de zaak nr. 7409)*

Wat de meldingsplicht voor marktklare constructies betreft (eerste middel in de zaak nr. 7410 en achtste middel, eerste grief, in de zaak nr. 7407)

B.46. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 leiden een eerste middel af uit de schending, door de artikelen 1 tot 62 van de wet van 20 december 2019, van de artikelen 22, 29 en 170 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het algemeen rechtsbeginsel van rechtszekerheid, met het algemeen rechtsbeginsel van het beroepsgeheim van de advocaat, met de artikelen 1, 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met de artikelen 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 en 51 van het Handvest en met artikel 6 van het VEU.

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 voeren aan dat artikel 326/7, § 3, van het WIB 1992, artikel 289bis/7, § 3, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146*duodecies*, § 3, van het Wetboek der successierechten en artikel 211bis/7, § 3, van het Wetboek diverse rechten en taksen, zoals ingevoegd bij de artikelen 9, 26, 41 en 55 van de wet van 20 december 2019, de voormelde bepalingen doordat zij uitsluiten dat een advocaat die optreedt als intermediair, zijn beroepsgeheim inroept om te worden vrijgesteld van de meldingsplicht voor marktklare constructies.

Bovendien voeren zij aan dat het begrip « marktklare constructie » te vaag is.

B.47. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 leiden een achtste middel af uit de schending, door de artikelen 9, 10, 26, 27, 41, 42, 54 en 55 van de wet van 20 december 2019, van de artikelen 7, 8, lid 1, 20, 47, 48, 51 tot 53 van het Handvest, van de artikelen 6, lid 3, en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, en van de artikelen 10, 11, 22, 29 en 170 van de Grondwet.

De eerste grief van het achtste middel in de zaak nr. 7407 sluit aan bij het eerste middel in de zaak nr. 7410.

B.48.1. Artikel 22 van de Grondwet en artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens waarborgen het recht op eerbiediging van het privéleven. Die twee bepalingen vormen een onlosmakelijk geheel.

B.48.2. Artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens beschermt het recht op een eerlijk proces. Hoewel artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens niet toepasselijk is op niet-strafrechtelijke fiscale geschillen (EHRM, 12 juli 2001, *Ferrazzini t. Italië*), wordt het recht op een eerlijk proces ook gewaarborgd bij een algemeen rechtsbeginsel.

B.48.3. Artikel 7 van het Handvest bepaalt :

« Eenieder heeft recht op eerbiediging van zijn privé-leven, zijn familie- en gezinsleven, zijn woning en zijn communicatie ».

Artikel 47 van het Handvest bepaalt :

« Eenieder wiens door het recht van de Unie gewaarborgde rechten en vrijheden zijn geschonden, heeft recht op een doeltreffende voorziening in rechte, met inachtneming van de in dit artikel gestelde voorwaarden.

Eenieder heeft recht op een eerlijke en openbare behandeling van zijn zaak, binnen een redelijke termijn, door een onafhankelijk en onpartijdig gerecht dat vooraf bij wet is ingesteld. Eenieder heeft de mogelijkheid zich te laten adviseren, verdedigen en vertegenwoordigen.

Rechtsbijstand wordt verleend aan degenen die niet over toereikende financiële middelen beschikken, voor zover die bijstand noodzakelijk is om de daadwerkelijke toegang tot de rechter te waarborgen ».

Het recht op eerbiediging van het privéleven zoals het is gewaarborgd bij artikel 7 van het Handvest en het recht op een doeltreffende voorziening in rechte gewaarborgd bij artikel 47 van het Handvest moeten, met toepassing van artikel 52, lid 3, ervan, worden gedefinieerd onder verwijzing naar de inhoud en de reikwijdte die door het Europees Verdrag voor de rechten van de mens eraan worden toegekend.

Uit de toelichtingen bij artikel 7 van het Handvest blijkt dat dat artikel gebaseerd is op artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. Uit de toelichting bij artikel 47 van het Handvest blijkt dat de tweede alinea van dat artikel overeenstemt met artikel 6, lid 1, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, behoudens in zoverre in het recht van de Unie het recht op toegang tot de rechter niet beperkt is tot geschillen inzake burgerlijke rechten en verplichtingen of op strafvervolgung.

B.48.4. Het beroepsgeheim van de advocaat is een essentieel bestanddeel van het recht op eerbiediging van het privéleven en van het recht op een eerlijk proces.

Het beroepsgeheim van de advocaat heeft immers hoofdzakelijk tot doel het fundamentele recht op eerbiediging van het privéleven te beschermen van diegene die iemand in vertrouwen neemt, soms over iets heel persoonlijks. De effectiviteit van de rechten van verdediging van iedere rechtzoekende veronderstelt daarenboven noodzakelijkerwijs dat een vertrouwensrelatie tot stand kan komen tussen die persoon en de advocaat die hem raad geeft en hem verdedigt. Die noodzakelijke vertrouwensrelatie kan alleen tot stand komen en behouden blijven indien de rechtzoekende de waarborg heeft dat wat hij aan zijn advocaat toevertrouwt door die laatstgenoemde niet openbaar zal worden gemaakt. Hieruit volgt dat de aan de advocaat opgelegde regel van het beroepsgeheim een fundamenteel element is van de rechten van verdediging.

Zoals het Hof van Cassatie heeft geoordeeld, « [berust] het beroepsgeheim waaraan de leden van de balie zijn onderworpen, [...] op de noodzaak volledige veiligheid te verzekeren aan diegenen die zich aan hen toevertrouwen » (Cass., 13 juli 2010, *Arr. Cass.*, 2010, nr. 480; zie ook Cass., 9 juni 2004, *Arr. Cass.*, 2004, nr. 313).

Ook al is het « niet onaantastbaar », het beroepsgeheim van de advocaat vormt « een van de grondbeginselen waarop de organisatie van het gerecht in een democratische samenleving berust » (EHRM, 6 december 2012, *Michaud t. Frankrijk*, § 123).

B.49. Een bepaling die afwijkt van het beroepsgeheim moet voldoen aan het algemeen beginsel van de voorzienbaarheid van de strafbaarstelling, daar zij nadere regels bevat die bepalend zijn voor de toepassing van artikel 458 van het Strafwetboek, dat zelf in een strafbaarstelling voorziet.

B.50. Uit hetgeen voorafgaat vloeit voort dat de grondwettigheid van de bestreden bepalingen dient te worden beoordeeld rekening houdend met het feit dat het beroepsgeheim van de advocaat een algemeen beginsel is dat verband houdt met de naleving van de fundamentele rechten, dat de regels die van dat geheim afwijken om die reden en met toepassing van het algemeen beginsel van de voorzienbaarheid van de strafbaarstelling slechts strikt kunnen worden geïnterpreteerd en dat rekening dient te worden gehouden met de wijze waarop het beroep van advocaat in de interne rechtsorde is geregeld. Aldus 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.

B.51. Het Hof heeft zich reeds verscheidene keren uitgesproken over de grondwettigheid van meldingsverplichtingen in het licht van de voormelde vereisten. Bij zijn arrest nr. 10/2008 van 23 januari 2008 heeft het Hof zich uitgesproken over de grondwettigheid van de verplichting voor de advocaten om in het kader van de strijd tegen het witwassen informatie aan de autoriteiten door te geven.

Bij dat arrest heeft het Hof geoordeeld dat de gegevens die ter kennis worden gebracht van de advocaat, enerzijds, in het kader van zijn activiteit bestaande in de verdediging en de vertegenwoordiging in rechte, en, anderzijds, wanneer hij de rechtspositie van zijn cliënt bepaalt, door het beroepsgeheim gedekt zijn (B.9.2 en B.9.3).

Daarenboven heeft het Hof, op basis van het arrest van 26 juni 2007 in de zaak C-305/05 van het Hof van Justitie van de Europese Unie, gepreciseerd dat het begrip « bepaling van de rechtspositie » van de cliënt het begrip « juridische advisering » omvat (B.9.4). Het heeft geoordeeld dat de activiteit bestaande in het verstrekken van juridisch advies ertoe strekt « de cliënt te informeren over de staat van de wetgeving die van toepassing is op zijn persoonlijke situatie of op de verrichting die hij overweegt, of hem te adviseren over de wijze waarop die verrichting binnen het wettelijk kader kan worden uitgevoerd » en « altijd tot doel [heeft] het de cliënt mogelijk te maken een rechtsgeding met betrekking tot die verrichting te vermijden » (B.9.5).

Het Hof heeft geoordeeld dat de gegevens die de advocaat 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, door het beroepsgeheim gedekt blijven en dus niet ter kennis kunnen worden gebracht van de overheden en dat alleen wanneer de advocaat een activiteit uitoefent die verder gaat dan zijn specifieke opdracht van verdediging of vertegenwoordiging in rechte en verlening van juridisch advies, hij kan worden onderworpen aan de verplichting om de gegevens waarvan hij kennis heeft, aan de overheden mee te delen (B.9.6).

Bij zijn arrest nr. 43/2019 van 14 maart 2019 sprak het Hof zich uit over de verplichting, voor advocaten, om jaarlijks een lijst met bepaalde informatie over de btw-plichtige cliënten aan wie zij diensten hebben verstrekt, door te geven aan de fiscale administratie. Het Hof bevestigde dat het loutere feit een beroep te hebben gedaan op een advocaat onder de bescherming van het beroepsgeheim valt. Hetzelfde geldt *a fortiori* voor de identiteit van de cliënten van een advocaat (B.6). Dat verhindert echter niet dat het niet zonder redelijke verantwoording is een advocaat te verplichten de in de btw-listing vermelde beperkte gegevens ter kennis te brengen van de btw-administratie, gelet op de doelstelling om de invordering van de btw te verzekeren en belastingontduiking te vermijden, en gelet op het feit dat de meldingsplicht gepaard gaat met voldoende waarborgen, zoals de geheimhoudingsplicht die op de btw-ambtenaar rust (B.9.1-B.9.3).

Bij zijn arrest nr. 114/2020 van 24 september 2020 bevestigde het Hof de voormelde principes. In dat arrest vernietigt het Hof gedeeltelijk de wet van 18 september 2017 « tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten ». Het oordeelt dat een advocaat niet kan worden verplicht een melding van een vermoeden door te geven aan de Cel voor financiële informatieverwerking (CFI) wanneer zijn cliënt, op zijn advies, van een verdachte verrichting afziet. Evenmin kan aan een persoon die buiten de vertrouwensrelatie tussen de advocaat en zijn cliënt staat, zelfs wanneer hij advocaat zou zijn, worden toegestaan om door het beroepsgeheim gedekte informatie aan de CFI mee te delen.

B.52. Hoewel het Hof, bij het voormelde arrest nr. 167/2020, *prima facie* heeft geoordeeld dat de inhoud van het begrip « marktklare constructie » voldoende nauwkeurig kon worden bepaald om het te onderscheiden van het begrip « constructie op maat », brengt het onderzoek ten gronde van de thans onderzochte beroepen het Hof ertoe aan het Hof van Justitie de in B.36 vermelde prejudiciële vraag te stellen.

Alvorens ten gronde uitspraak te doen over de grief volgens welke het begrip « marktklare constructie » te vaag is, dient te worden gewacht op het antwoord van het Hof van Justitie op die vraag.

B.53. Het Hof onderzoekt thans de grief waarbij het verbod, voor de advocaat-intermediair, wordt bekritiseerd om zich te beroepen op het beroepsgeheim teneinde te worden vrijgesteld van de meldingsplicht voor marktklare constructies.

B.54.1. 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 326/3, § 1, van het WIB 1992, artikel 289bis/3, § 1, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146octies, § 1, van het Wetboek der successierechten en artikel 211bis/3, § 1, van het Wetboek diverse rechten en taksen).

B.54.2. 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 326/4 van het WIB 1992, artikel 289bis/4 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146nonies van het Wetboek der successierechten en artikel 211bis/4, van het Wetboek diverse rechten en taksen). De gegevens die op dat moment moeten worden gemeld, zijn, als ze van toepassing zijn :

- de identificatiegegevens van intermediairs, van relevante belastingplichtigen en, in voorkomend geval, van de personen die een verbonden onderneming vormen met de relevante belastingplichtige, met inbegrip van hun naam, geboortedatum en -plaats (bij een natuurlijk persoon), fiscale woonplaats en fiscaal identificatienummer;

- de datum waarop de eerste stap voor de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is of zal worden ondernomen;

- de identificatie van de lidstaat van de relevante 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.54.3. Luidens de parlementaire voorbereiding bij artikel 9 van de wet van 20 december 2019 heeft de mogelijkheid om zich op het beroepsgeheim te beroepen, slechts betrekking :

« op hulp die, bijstand die of advies dat de intermediair aan de relevante belastingplichtige verstrekt voor zover het gaat om de bepaling van de rechtspositie van een relevante belastingplichtige of om het verdedigen van een belastingplichtige in een rechtsgeding, hetgeen eveneens is terug te vinden in de Wet van 18 september 2017 tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten. Meer bepaald gaat het om louter juridisch advies met uitsluiting van mogelijks agressieve fiscale planning. Het is enkel voor deze activiteiten dat een ontheffing van rechtswege van de meldingsplicht voor de intermediair van toepassing kan zijn. Anderzijds kan een adviseur die zich beperkt tot voormelde juridische adviezen en voor zover hij op geen enkel tijdstip rechtstreeks of via andere personen hulp, bijstand of advies heeft verstrekt met betrekking tot het bedenken, het aanbieden, het opzetten, het beschikbaar maken voor implementatie of het beheren van de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie niet als een intermediair, conform de definitie van de richtlijn, beschouwd worden en zal deze dus niet meldingsplichtig zijn » (*Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 19).

Hieruit kan worden afgeleid dat die bepalingen betrekking hebben op gevallen die onder de toepassing vallen van een strafrechtelijk gesanctioneerd beroepsgeheim. In het geval van een advocaat die optreedt als intermediair, houdt dit in dat hij zich enkel aan de meldingsplicht kan onttrekken voor activiteiten die vallen onder zijn specifieke opdracht van verdediging of vertegenwoordiging in rechte en van verlening van juridisch advies. Zoals de afdeling wetgeving van de Raad van State heeft opgemerkt in zijn advies kan worden aangenomen dat de inlichtingen die moeten worden meegedeeld bij de initiële individuele melding inzake een marktklare constructie niet gedekt zullen zijn door het beroepsgeheim (*Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, pp. 113-114).

Daaruit volgt dat de in B.53 vermelde grief niet gegrond is in zoverre zij betrekking heeft op de initiële meldingsplicht inzake marktklare constructies.

B.54.4. In tegenstelling tot wat is vastgesteld inzake de initiële meldingsplicht voor marktklare constructies, is het, gelet op de in B.54.2 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 de bestreden bepalingen een absolute en *a priori* opheffing van het beroepsgeheim vastleggen 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 hij niet over de nodige informatie beschikt om deze melding te doen » (*Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 22).

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.*, p. 21). 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, terwijl 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.54.2.

B.55. Uit wat voorafgaat, blijkt dat artikel 326/7, § 3, van het WIB 1992, artikel 289bis/7, § 3, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146duodecies, § 3, van het Wetboek der successierechten en artikel 211bis/7, § 3, van het Wetboek diverse rechten en taksen, ingevoegd bij de artikelen 9, 26, 41 en 55 van de wet van 20 december 2019, niet redelijkerwijze evenredig zijn met het nagestreefde doel, in zoverre zij bepalen dat de advocaten zich niet op het beroepsgeheim kunnen beroepen ten aanzien van de periodieke meldingsplicht voor marktklare constructies in de zin van artikel 326/4 van het WIB 1992, artikel 289bis/4 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146nonies van het Wetboek der successierechten en artikel 211bis/4 van het Wetboek diverse rechten en taksen.

De in B.53 vermelde grief is gegrond in zoverre zij betrekking heeft op de periodieke meldingsplicht inzake marktklare constructies.

Wat betreft het tijdstip waarop de ontheffing van de meldingsplicht in het geval van beroepsgeheim uitwerking heeft (tweede middel, eerste onderdeel, en derde middel in de zaak nr. 7410 en achtste middel, vierde grief, in de zaak nr. 7407)

B.56. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 leiden een tweede middel af uit de schending, door de artikelen 1 tot 62 van de wet van 20 december 2019, van de artikelen 22, 29 en 170 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het algemeen beginsel van rechtszekerheid, met het algemeen beginsel van het recht op het beroepsgeheim van de advocaat, met de artikelen 1, 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met de artikelen 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 en 51 van het Handvest en met artikel 6 van het VEU.

Het middel bevat vijf onderdelen.

B.57. Uit de uiteenzetting van het middel blijkt dat het eerste onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7410 is gericht tegen artikel 326/7, § 1, tweede lid, van het WIB 1992, artikel 289bis/7, § 1, tweede lid, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146*duodecies*, § 1, tweede lid, van het Wetboek der successierechten en artikel 211bis/7, § 1, tweede lid, van het Wetboek diverse rechten en taksen, ingevoegd bij de artikelen 9, 26, 41 en 55 van de wet van 20 december 2019.

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 bekritisieren het feit dat de ontheffing van de meldingsverplichtingen in het geval van beroepsgeheim, krachtens de bestreden bepalingen, slechts uitwerking heeft op het tijdstip dat een andere intermediair voldaan heeft aan de meldingsverplichting. Volgens hen is het voor de advocaat onmogelijk zich daarvan te vergewissen, zonder alsnog zijn beroepsgeheim te schenden.

B.58. De vierde grief van het achtste middel in de zaak nr. 7407 sluit aan bij het eerste onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7410.

B.59. Zoals de Ministerraad aangeeft, hebben de bestreden bepalingen niet de draagwijdte die de verzoekende partijen daaraan geven.

Die bepalingen strekken niet ertoe de opheffing van de meldingsplicht afhankelijk te maken van de melding door een andere betrokken intermediair of, bij gebreke daarvan, door de relevante belastingplichtige. Die bepalingen hebben daarentegen tot gevolg dat de ontheffing enkel geldt wanneer de intermediair die zich op het beroepsgeheim beroept, heeft voldaan aan de verplichting om dit aan de andere betrokken intermediairs of, bij gebreke daarvan, aan de relevante belastingplichtige te melden.

B.60. Daar zij berusten op een verkeerde lezing van de bestreden bepalingen zijn het eerste onderdeel van het tweede middel, in de zaak nr. 7410 en de vierde grief in het achtste middel, in de zaak nr. 7407, niet gegrond.

B.61.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 leiden een derde middel af uit de schending, door de artikelen 1 tot 62 van de wet van 20 december 2019, van de artikelen 22, 29 en 170 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het algemeen rechtsbeginsel van rechtszekerheid, met het algemeen rechtsbeginsel van het beroepsgeheim van de advocaat, met de artikelen 1, 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met de artikelen 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 en 51 van het Handvest en met artikel 6 van het VEU.

B.61.2. Uit de uiteenzetting van het middel blijkt dat dat laatste is gericht tegen artikel 326/6 van het WIB 1992, artikel 289bis/6 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146*undecies* van het Wetboek der successierechten en artikel 211bis/6 van het Wetboek diverse rechten en taksen, ingevoegd bij de artikelen 8, 25, 40 en 54 van de wet van 20 december 2019.

B.61.3. De verzoekende partijen klagen aan dat, in het geval dat er meerdere intermediairs zijn, krachtens de bestreden bepalingen, de advocaat-intermediair slechts kan worden vrijgesteld van zijn meldingsplicht indien hij schriftelijk bewijs kan voorleggen dat die plicht reeds door een andere intermediair werd volbracht. Volgens hen is het voor de advocaat-intermediair niet mogelijk dat schriftelijke bewijs te verkrijgen zonder zijn beroepsgeheim te schenden.

B.62. Zoals de Ministerraad aangeeft, hebben de bestreden bepalingen niet de draagwijdte die de verzoekende partijen daaraan geven.

De in B.61.2 vermelde bepalingen hebben immers betrekking op de hypothese waarin verschillende intermediairs aan de meldingsplicht onderworpen zijn. Volgens die bepalingen wordt een intermediair ontheven van het verstrekken van de vereiste inlichtingen als hij een schriftelijk bewijs kan voorleggen dat een andere intermediair dezelfde inlichtingen al heeft verstrekt. Die bepalingen wijken niet af van artikel 326/7 van het WIB 1992, van artikel 289bis/7 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, van artikel 146*duodecies* van het Wetboek der successierechten en van artikel 211bis/7 van het Wetboek diverse rechten en taksen, die, zoals is vermeld in B.59, erin voorzien dat de intermediair die zich op het beroepsgeheim beroept, is vrijgesteld van de meldingsplicht zodra hij heeft voldaan aan de verplichting om dit aan de andere betrokken intermediairs of, bij gebreke daarvan, aan de relevante belastingplichtige te melden.

B.63. Daar het berust op een verkeerde lezing van de bestreden bepalingen, is het derde middel in de zaak nr. 7410 niet gegrond.

Wat betreft de verplichting, voor de advocaat-intermediair die zich op het beroepsgeheim beroept, om de andere intermediairs in te lichten (tweede middel, tweede onderdeel, in de zaak nr. 7410 en achtste middel, derde grief, eerste deel, in de zaak nr. 7407)

B.64. Uit de uiteenzetting van het middel blijkt dat het tweede onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7410 is gericht tegen artikel 326/7, § 1, eerste lid, 1^o, van het WIB 1992, artikel 289bis/7, § 1, eerste lid, 1^o, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146*duodecies*, § 1, eerste lid, 1^o, van het Wetboek der successierechten en artikel 211bis/7, § 1, eerste lid, 1^o, van het Wetboek diverse rechten en taksen, ingevoegd bij de artikelen 9, 26, 41 en 55 van de wet van 20 december 2019.

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 klagen aan dat de advocaat-intermediair die zich op zijn beroepsgeheim wil beroepen, krachtens de bestreden bepalingen, ertoe is gehouden de andere betrokken intermediairs schriftelijk en gemotiveerd 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. Bovendien zou zij niet noodzakelijk zijn om de melding van de grensoverschrijdende constructie te garanderen, aangezien de cliënt, al dan niet bijgestaan door de advocaat, de andere intermediairs kan inlichten en hij hen kan vragen om te voldoen aan hun meldingsplicht.

Het eerste deel van de derde grief van het achtste middel in de zaak nr. 7407 sluit aan bij het tweede onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7410.

B.65. De inhoud van de bestreden bepalingen is vergelijkbaar met die van artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1^o, van het decreet van 21 juni 2013. Bij zijn voormelde arrest nr. 167/2020 heeft het Hof, ten aanzien van artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1^o, van het decreet van 21 juni 2013, geoordeeld 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.9.3). Met betrekking tot de hypothese waarin de andere intermediair niet de cliënt van de advocaat is, heeft het Hof geoordeeld :

« B.9.2. Zoals is vermeld in B.6, 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 loutere 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 dit eveneens ten aanzien van andere actoren, zoals bijvoorbeeld andere betrokken intermediairs.

B.9.3. Zoals eveneens is vermeld in B.6, 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 opgemerkt door de Vlaamse Regering, zal de cliënt, wanneer de advocaat als intermediair in de zin van artikel 5, 20^o, 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 ingevoerd 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 schriftelijk bewijs kunnen voorleggen van het feit 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 verschaffen 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^o, van het decreet van 21 juni 2013 op de intermediair rust, wordt verantwoord door een dwingende reden van algemeen belang.

B.9.4. 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 *8bis 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.9.5. 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.

B.9.6. Artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna : het VWEU) verleent het Hof van Justitie de bevoegdheid om bij wijze van prejudiciële beslissing uitspraak te doen over zowel de uitlegging van de verdragen en van de handelingen van de instellingen van de Europese Unie als de geldigheid van die handelingen. Volgens de derde alinea ervan is een nationale rechterlijke instantie gehouden zich tot het Hof van Justitie te wenden, indien haar beslissingen - zoals die van het Grondwettelijk Hof - volgens het nationale recht niet vatbaar zijn voor hoger beroep. Wanneer er twijfel is over de interpretatie of de geldigheid van een bepaling van het recht van de Europese Unie die van belang is voor de oplossing van een voor een dergelijk nationaal rechtscollege hangend geschil, dient dat rechtscollege, zelfs ambtshalve, het Hof van Justitie prejudicieel te ondervragen.

B.9.7. Aangezien het beroep tot vernietiging en de vordering tot schorsing van het decreet dat ertoe strekt richtlijn (EU) 2018/822 om te zetten, de geldigheid ervan in twijfel trekken, is het vereist dat, teneinde definitieve uitspraak te doen over het beroep tot vernietiging, vooraf uitsluitel wordt gegeven omtrent de geldigheid van de voormelde richtlijn. Bijgevolg dient de in het dictum geformuleerde prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie van de Europese Unie te worden gesteld ».

B.66. Op basis van het voorgaande heeft het Hof bij zijn arrest nr. 167/2020 aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« 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 *8bis 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.67. De voormelde vraag rijst eveneens in het kader van de thans onderzochte grieven.

In afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op de prejudiciële vraag die is gesteld bij het arrest nr. 167/2020, dient de uitspraak over de in B.64 vermelde grieven te worden aangehouden.

Wat betreft de verplichting, voor de advocaat-intermediair die zich op het beroepsgeheim beroept, om bij gebrek aan andere intermediairs de relevante belastingplichtige in te lichten (tweede middel, derde onderdeel, in de zaak nr. 7410 en achtste middel, derde grief, tweede deel, in de zaak nr. 7407)

B.68. In het derde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7410 klagen de verzoekende partijen aan dat de advocaat-intermediair die zich op zijn beroepsgeheim wil beroepen ten aanzien van de meldingsplicht, bij gebrek aan andere intermediair, verplicht is de relevante belastingplichtige of belastingplichtigen schriftelijk en gemotiveerd op de hoogte te brengen van de meldingsplicht. Indien die belastingplichtige niet de cliënt is van de advocaat-intermediair, is het volgens de verzoekende partijen niet mogelijk aan die verplichting te voldoen zonder het beroepsgeheim te schenden.

B.69. Het tweede deel van de derde grief van het achtste middel in de zaak nr. 7407 sluit aan bij het derde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7410.

B.70. Volgens de Ministerraad is de hypothese waarop dat onderdeel gebaseerd is, onbestaande. De cliënt van de advocaat die optreedt als intermediair, zal volgens hem immers per definitie ofwel de relevante belastingplichtige, ofwel een andere intermediair zijn.

B.71. Uit de parlementaire voorbereiding van artikel 9 van de wet van 20 december 2019 blijkt dat artikel 326/7, § 1, eerste lid, 2^o, van het WIB 1992, artikel 289bis/7, § 1, eerste lid, 2^o, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146duodecies, § 1, eerste lid, 2^o, van het Wetboek der successierechten en artikel 211bis/7, § 1, eerste lid, 2^o, van het Wetboek diverse rechten en taksen zo moeten worden gelezen, dat de belastingplichtige of belastingplichtigen waarnaar wordt verwezen, de cliënten zijn van de intermediair die zich op het beroepsgeheim beroept (*Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 22).

B.72. Daar zij berusten op een verkeerde lezing van de bestreden bepalingen, is het derde onderdeel van het tweede middel, in de zaak nr. 7410 en het tweede deel van de derde grief van het achtste middel, in de zaak nr. 7407 niet gegrond.

Wat betreft de mogelijkheid, voor de relevante belastingplichtige, om de advocaat-intermediair toe te staan om de meldingsplicht te vervullen of om te eisen dat de advocaat-intermediair aan de relevante belastingplichtige de noodzakelijke inlichtingen meedeelt om over te gaan tot de melding (tweede middel, vierde en vijfde onderdeel, in de zaak nr. 7410 en achtste middel, tweede en vijfde grief, in de zaak nr. 7407)

B.73. Uit de uiteenzetting van het middel blijkt dat het vierde en het vijfde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7410 gericht zijn tegen artikel 326/7, § 2, eerste lid, van het WIB 1992, artikel 289bis/7, § 2, eerste lid, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146duodecies, § 2, eerste lid, van het Wetboek der successierechten en artikel 211bis/7, § 2, eerste lid, van het Wetboek diverse rechten en taksen, ingevoegd bij de artikelen 9, 26, 41 en 55 van de wet van 20 december 2019.

In het vierde onderdeel bekritisieren de verzoekende partijen de bestreden bepalingen, in zoverre zij in de mogelijkheid voorzien, voor de relevante belastingplichtige, cliënt van de advocaat-intermediair, om aan de advocaat-intermediair de opdracht te geven toch te voldoen aan de meldingsplicht. Hierdoor zou het voor de belastingplichtige mogelijk worden de advocaat te verplichten zijn beroepsgeheim te schenden. Het vijfde onderdeel is afgeleid uit dezelfde grief, maar met betrekking tot de situatie waarin de relevante belastingplichtige niet de cliënt van de advocaat is.

B.74. De tweede grief van het achtste middel in de zaak nr. 7407 sluit aan bij het vierde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7410.

B.75. Uit de uiteenzetting van de vijfde grief van het achtste middel in de zaak nr. 7407 blijkt dat die is gericht tegen artikel 326/7, § 2, tweede lid, van het WIB 1992, artikel 289bis/7, § 2, tweede lid, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146duodecies, § 2, tweede lid, van het Wetboek der successierechten en artikel 211bis/7, § 2, tweede lid, van het Wetboek diverse rechten en taksen. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 voeren aan dat de mogelijkheid voor de relevante belastingplichtige om te eisen dat de advocaat-intermediair aan hem de noodzakelijke inlichtingen meedeelt om over te gaan tot de melding, afbreuk doet aan het beroepsgeheim.

B.76. In tegenstelling tot de hypothese waarop het vijfde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7410 berust, kan alleen de relevante belastingplichtige die cliënt is van de advocaat-intermediair die laatstgenoemde, op grond van de in B.73 vermelde bepalingen, toestaan om de meldingsplicht te vervullen.

Evenzo, indien de relevante belastingplichtige die toestemming niet verleent, is alleen de intermediair van wie de relevante belastingplichtige cliënt is, ertoe gehouden de noodzakelijke inlichtingen mee te delen om over te gaan tot de melding, zodat geen afbreuk wordt gedaan aan het beroepsgeheim van de advocaat-intermediair.

B.77. Het vierde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7410 en de tweede grief van het achtste middel in de zaak nr. 7407 berusten op de veronderstelling dat de advocaat-intermediair, in het geval dat een belastingplichtige ervoor kiest de in B.73 vermelde bepalingen toe te passen, verplicht zou zijn uit eigen naam de meldingsplicht te vervullen. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt echter dat dit niet het geval is, en de advocaat alsnog kan weigeren, of de melding kan voorleggen aan de tuchtoverheid van zijn beroepsorganisatie :

« Daarom voorziet de wet, naast de situatie met betrekking tot het bepalen van een rechtspositie zoals hierboven beschreven, in een mogelijkheid voor de belastingplichtige om de intermediair die zich beroept op een beroepsgeheim alsnog de toelating te geven om de noodzakelijke melding te doen. Eveneens kan de intermediair, indien de belastingplichtige voor deze toelating kiest, de melding voorleggen aan de tuchtoverheid van zijn beroepsorganisatie teneinde de inhoud en omvang van de melding na te gaan. Indien de relevante belastingplichtige niet opteert om de toelating tot melding, ondanks zijn beroepsgeheim, aan de intermediair te geven voorziet het wetsontwerp evenwel in

de verplichting voor de intermediair om de nodige informatie aan de belastingplichtige te bezorgen teneinde deze laatste in staat te stellen om de melding correct te kunnen uitvoeren » (*Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 21).

B.78. Het vierde en vijfde onderdeel van het tweede middel, in de zaak nr. 7410 en de tweede en vijfde grief van het achtste middel, in de zaak nr. 7407 zijn niet gegrond.

Wat betreft de door de belastingadministratie uitgevoerde controles bij de advocaat-intermediair (vierde middel in de zaak nr. 7410 en achtste middel, zesde grief, in de zaak nr. 7407)

B.79. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 leiden een vierde middel af uit de schending, door de artikelen 1 tot 62 van de wet van 20 december 2019, van de artikelen 22, 29 en 170 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het algemeen rechtsbeginsel van rechtszekerheid, met het algemeen rechtsbeginsel van het beroepsgeheim van de advocaat, met de artikelen 1, 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met de artikelen 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 en 51 van het Handvest en met artikel 6 van het VEU.

Uit de uiteenzetting van het middel blijkt dat dat laatste is gericht tegen de artikelen 315^{quater} en 323^{ter} van het WIB 1992, artikel 289^{bis}/13 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146^{septdecies} van het Wetboek der successierechten en artikel 211^{bis}/12 van het Wetboek diverse rechten en taksen, ingevoegd bij de artikelen 14, 16, 32, 46 en 60 van de wet van 20 december 2019.

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 voeren aan dat de bestreden bepalingen afbreuk doen aan het beroepsgeheim van de advocaat in zoverre zij de belastingadministratie toelaten controles uit te voeren bij een advocaat-intermediair zonder dat die laatstgenoemde zich kan beroepen op het beroepsgeheim.

B.80. De zesde grief van het achtste middel in de zaak nr. 7407 sluit aan bij het vierde middel in de zaak nr. 7410.

B.81. Artikel 315^{quater} van het WIB 1992 bepaalt :

« De relevante belastingplichtige, bedoeld in artikel 326/1, 5^o, is gehouden alle informatie die hij zelf, dan wel middels zijn intermediair, in toepassing van artikelen 326/1 tot en met 326/9 heeft gemeld of diende te melden, aan de Administratie, op haar verzoek, zonder verplaatsing, met het oog op het nazien ervan, voor te leggen, met inbegrip van de onderliggende documenten die zij voor of na de melding van diens intermediair heeft ontvangen, of die zij zelf heeft opgesteld met betrekking tot de meldingsplichtige constructie ».

De verzoekende partijen zetten niet uiteen in welke zin die bepaling, die betrekking heeft op de relevante belastingplichtigen, afbreuk zou doen aan het beroepsgeheim van een advocaat-intermediair.

Het vierde middel in de zaak nr. 7410 en de zesde grief van het achtste middel, in de zaak nr. 7407 zijn niet ontvankelijk, in zoverre ze zijn gericht tegen artikel 315^{quater} van het WIB 1992.

B.82. Artikel 323^{ter} van het WIB 1992 bepaalt :

« De fiscale administratie mag binnen de door haar bepaalde termijn, welke wegens wettige redenen kan worden verlengd, voor zover zij die informatie nodig acht om de correcte naleving van de artikelen 326/1 t.e.m. 326/9 te verzekeren, van de betrokken intermediair(s) de informatie vorderen die in toepassing van artikelen 326/1 tot en met 326/9 diende te worden gemeld aan de Belgische bevoegde autoriteit en die, na toepassing te hebben gemaakt van artikel 315^{quater}, niet werden overgemaakt ».

Artikel 334 van het WIB 1992 bepaalt :

« Wanneer een krachtens de artikelen 315, eerste en tweede lid, 315^{bis}, eerste tot derde lid, 316 en 322 tot 324 aangezochte persoon het beroepsgeheim doet gelden, verzoekt de administratie om tussenkomst van de territoriaal bevoegde tuchtoverheid opdat deze zou oordelen of, en gebeurlijk in welke mate, de vraag om inlichtingen of de overlegging van boeken en bescheiden verzoekenbaar is met het eerbiedigen van het beroepsgeheim ».

Zoals de Ministerraad onderstreept en zoals blijkt uit de tekst van die bepalingen is artikel 334 van het WIB 1992 van toepassing bij een controle van een intermediair op grond van artikel 323^{ter} van hetzelfde Wetboek. De intermediair die het voorwerp uitmaakt van een dergelijke controle, kan zich dus beroepen op het beroepsgeheim.

Het vierde middel in de zaak nr. 7410 en de zesde grief van het achtste middel, in de zaak nr. 7407 zijn niet gegrond, in zoverre zij zijn gericht tegen artikel 323^{ter} van het WIB 1992.

B.83. Artikel 289^{bis}/13 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten bepaalt :

« De fiscale administratie, mag binnen de door haar bepaalde termijn, welke wegens wettige redenen kan worden verlengd, voor zover zij die informatie nodig acht om de correcte naleving van de artikelen 289^{bis}/1 tot en met 289^{bis}/11 te verzekeren, van de betrokken intermediair(s) alle informatie vorderen die in toepassing van artikel 289^{bis}/1 tot en met 289^{bis}/11 diende te worden gemeld aan de Belgische bevoegde autoriteit ».

Artikel 146^{septdecies} van het Wetboek der successierechten en artikel 211^{bis}/12 van het Wetboek diverse rechten en taksen bevatten vergelijkbare bepalingen.

Het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, het Wetboek der successierechten en het Wetboek diverse rechten en taksen bevatten geen bepaling die de advocaat-intermediair toelaat zich te beroepen op het beroepsgeheim bij een controle op grond van de voormelde bepalingen. De onmogelijkheid, voor de advocaat-intermediair, om zich te beroepen op het beroepsgeheim bij een dergelijke controle doet afbreuk aan het daadwerkelijke karakter van de ontheffing van de meldingsplicht bepaald in artikel 289^{bis}/7 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, in artikel 146^{duodecies} van het Wetboek der successierechten en in artikel 211^{bis}/7 van het Wetboek diverse rechten en taksen, en doet op onevenredige wijze afbreuk aan het beroepsgeheim van de advocaat.

B.84. Het vierde middel in de zaak nr. 7410 en de zesde grief van het achtste middel, in de zaak nr. 7407 zijn gegrond, in zoverre zij zijn gericht tegen artikel 289^{bis}/13 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146^{septdecies} van het Wetboek der successierechten en artikel 211^{bis}/12 van het Wetboek diverse rechten en taksen. Die bepalingen dienen te worden vernietigd.

Wat betreft de ontstentenis van onderscheiden regels voor de advocaat (tweede middel, tweede onderdeel, in de zaak nr. 7409)

B.85. In het tweede onderdeel van haar tweede middel voert de verzoekende partij in de zaak nr. 7409 aan dat de wet van 20 december 2019 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt, in zoverre zij niet voorziet in onderscheiden regels voor de advocaat.

B.86. Ten aanzien van de marktklare constructies kan het onderzoek van dat onderdeel niet leiden tot een ruimere vaststelling van schending dan die welke is vermeld in B.55.

B.87. Voor het overige valt het onderzoek van dat onderdeel samen met dat van de grief vermeld in B.64. Om de in B.65 tot B.67 vermelde redenen dient de uitspraak over die grief te worden aangehouden in afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op de prejudiciële vraag die is gesteld bij het arrest nr. 167/2020.

5. De beperking van het beroepsgeheim van andere intermediairs dan de advocaten (eerste tot vierde middel in de zaak nr. 7412)

B.88. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7412 leiden vier middelen af uit de schending, door de artikelen 5 tot 9, 16, 22 tot 26, 32, 37 tot 41, 46, 51 tot 55 en 60 van de wet van 20 december 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, met artikel 7 van het Handvest, wat het eerste middel betreft, met artikel 8 van het Handvest.

In het eerste middel bekritisieren zij de bestreden bepalingen in zoverre zij het beroepsgeheim niet beschermen wanneer de intermediair advies verstrekt over de toekomstige rechtstoestand van de cliënt of over niet-juridische elementen van de toestand van de cliënt.

In het tweede middel bekritisieren zij de bestreden bepalingen in zoverre zij het beroepsgeheim in mindere mate beschermen dan de wet van 18 september 2017 « tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten ».

In het derde middel bekritisieren zij de bestreden bepalingen in zoverre zij, zonder redelijke verantwoording, een verschil in behandeling doen ontstaan onder de intermediairs, naargelang zij al dan niet samenwerken met andere intermediairs. Zij voeren aan dat, in aanwezigheid van meerdere intermediairs, een intermediair die zich beroept op het beroepsgeheim de andere intermediairs hiervan in kennis moet stellen en derhalve zijn beroepsgeheim moet schenden.

In het vierde middel bekritisieren zij de bestreden bepalingen in zoverre zij geen enkele rol toekennen aan de tuchtoverheden.

B.89. Het Hof onderzoekt de vier middelen gezamenlijk.

B.90. Ten aanzien van de initiële individuele melding betreffende een marktklare constructie dient te worden vastgesteld dat, zoals in B.54.3 is vermeld, de inlichtingen die bij die melding moeten worden meegedeeld, niet zijn gedekt door het beroepsgeheim.

B.91. Ten aanzien van de periodieke meldingsplicht betreffende een marktklare constructie dient te worden vastgesteld dat, zoals in B.54.4 is vermeld, het niet uitgesloten is dat die meldingsplicht betrekking heeft op activiteiten die vallen onder het beroepsgeheim.

Om de in B.54.4 en B.55 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.54.4 en B.55 vermelde redenen eveneens gelden ten aanzien van de andere intermediairs die zijn gehouden tot het beroepsgeheim.

De in B.55 vastgestelde ongrondwettigheid heeft bijgevolg betrekking op alle intermediairs die zijn gehouden tot het beroepsgeheim.

Artikel 326/7, § 3, van het WIB 1992, artikel 289bis/7, § 3, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146duodecies, § 3, van het Wetboek der successierechten en artikel 211bis/7, § 3, van het Wetboek diverse rechten en taksen, ingevoegd bij de artikelen 9, 26, 41 en 55 van de wet van 20 december 2019, dienen te worden vernietigd in zoverre zij erin voorzien 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 326/4 van het WIB 1992, van artikel 289bis/4 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, van artikel 146nonies van het Wetboek der successierechten en van artikel 211bis/4 van het Wetboek diverse rechten en taksen.

B.92. Ten aanzien van de verplichting, voor de intermediair die zich beroept op het beroepsgeheim, om de andere intermediairs in kennis te stellen van hun meldingsplicht, dient, alvorens ten gronde uitspraak te doen, aan het Hof van Justitie een prejudiciële vraag te worden gesteld die vergelijkbaar is met die welke is gesteld bij het arrest nr. 167/2020, maar die betrekking heeft op alle intermediairs die gehouden zijn tot het beroepsgeheim en uitsluitend betrekking heeft op het recht op eerbiediging van het privéleven (vierde prejudiciële vraag die in het dictum is opgenomen).

6. De inmenging, die anders is dan die welke verband houdt met de beperking van het beroepsgeheim, in het recht op eerbiediging van het privéleven van de intermediairs en van de relevante belastingplichtigen (tweede middel, eerste onderdeel, in de zaak nr. 7409)

B.93. De verzoekende partij in de zaak nr. 7409 leidt een tweede middel af uit de schending, door de wet van 20 december 2019, van de artikelen 10, 11 en 22 van de Grondwet, van de artikelen 7, 8, 20 en 21 van het Handvest, 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, met de algemene rechtsbeginselen inzake de rechten van verweer en met artikel 6, lid 2, van het VEU.

In het eerste onderdeel voert zij aan dat de wet van 20 december 2019 het recht op eerbiediging van het privéleven en het recht op een eerlijk proces schendt, alsook afbreuk doet aan het beroepsgeheim van de advocaat.

B.94. Aangezien het Hof de grieven afgeleid uit de schending van het recht op een eerlijk proces en uit de schending van het beroepsgeheim van de advocaat reeds heeft onderzocht in het kader van het eerste tot het vijfde middel in de zaak nr. 7410 en van het achtste middel in de zaak nr. 7407, dient het Hof enkel nog de grief te onderzoeken volgens welke de wet van 20 december 2019 afbreuk doet aan het recht op eerbiediging van het privéleven.

B.95. Het recht op eerbiediging van het privéleven, zoals gewaarborgd bij artikel 22 van de Grondwet, bij artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, bij artikel 7 van het Handvest en bij artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, heeft als essentieel doel de personen te beschermen tegen inmengingen in hun privéleven. Dat recht heeft een ruime draagwijdte. De rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens doet ervan blijken dat, onder meer, de volgende gegevens en informatie betreffende personen vallen onder de bescherming van dat recht: de naam, het adres, de professionele activiteiten, de persoonlijke relaties, digitale vingerafdrukken, camerabeelden, foto's, communicatiegegevens, DNA-gegevens, gerechtelijke gegevens (veroordeling of verdenking), financiële gegevens en informatie over bezittingen (zie onder meer EHRM, 26 maart 1987, *Leander t. Zweden*, §§ 47-48; grote kamer, 4 december 2008, *S. en Marper t. Verenigd Koninkrijk*, §§ 66-68; 17 december 2009, *B.B. t. Frankrijk*, § 57; 10 februari 2011, *Dimitrov-Kazakov t. Bulgarije*, §§ 29-31; 18 oktober 2011, *Khelili t. Zwitserland*, §§ 55-57; 18 april 2013, *M.K. t. Frankrijk*, § 26; 18 september 2014, *Brunet t. Frankrijk*, § 31).

B.96. Gelet op de inlichtingen die de melding moet bevatten, vormt de meldingsplicht voor meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies een inmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven van de intermediairs en van de relevante belastingplichtigen.

B.97. Het recht op eerbiediging van het privéleven is niet absoluut. Een overheidsinmenging in de uitoefening van dat recht is niet uitgesloten, op voorwaarde dat daarin is voorzien door een voldoende nauwkeurige wetsbepaling, zij beantwoordt aan een dwingende maatschappelijke behoefte in een democratische samenleving en evenredig is met de daarmee nagestreefde legitieme doelstelling.

B.98. Alvorens ten gronde uitspraak te doen over de vraag of de inmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven voldoende nauwkeurig is bepaald, dienen, om de in B.35.1 tot B.36 en in B.39 vermelde redenen, aan het Hof van Justitie prejudiciële vragen te worden gesteld. Derhalve dienen de tweede en de derde prejudiciële vraag in het dictum eveneens betrekking te hebben op het recht op eerbiediging van het privéleven.

B.99.1. Uit overwegingen 4 en 10 van de richtlijn (EU) 2018/822 en uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 20 december 2019 (*Parl. St., Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/003, pp. 8-9*) vloeit voort dat de meldingsplicht voor meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies ertoe strekt fiscale fraude en belastingontwijking tegen te gaan en de goede werking van de interne markt te waarborgen.

De strijd tegen fiscale fraude en tegen belastingontwijking, alsook de goede werking van de interne markt, vormen op zich legitieme doelstellingen.

B.99.2. De meldingsplicht strekt ertoe de bevoegde overheden een betere kennis te geven van de betrokken constructies en hen in staat te stellen « onverwijld [te] reageren op schadelijke fiscale praktijken en mazen [te] dichten door wetgeving vast te stellen of door passende risicobeoordelingen en belastingcontroles te verrichten » (overweging 2 van de richtlijn (EU) 2018/822 en *Parl. St., Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 4*).

B.99.3. Uit de parlementaire voorbereiding van de richtlijn (EU) 2018/822 en uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 20 december 2019 vloeit voort dat het ultieme doel erin bestaat het opzetten en implementeren van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies te ontraden:

« Als de belastingautoriteiten [...] informatie over mogelijk agressieve fiscale planningconstructies ontvangen vóórdat deze geïmplementeerd zijn, dan zouden zij deze constructies in het oog kunnen houden en op de fiscale risico's die zij vormen, kunnen reageren door deze met behulp van passende maatregelen in te dammen. Hiervoor moet de informatie idealiter van tevoren worden verkregen, dat wil zeggen vóórdat een constructie is geïmplementeerd en/of wordt gebruikt. Zo zouden de autoriteiten tijdig kunnen beoordelen welke risico's een constructie met zich meebrengt, en zo nodig kunnen reageren om mazen te dichten en te voorkomen dat belastinginkomsten verloren gaan. Het uiteindelijke doel bestaat erin een mechanisme op te zetten dat een afschrikkend effect sorteert, dat wil zeggen een mechanisme dat intermediairs ervan weerhoudt om dergelijke constructies te bedenken en aan te bieden » (COM(2017) 335 final, p. 3).

« Het rapportagevereiste in het kader van een meldingsplicht zal de druk op intermediairs verhogen om geen agressieve fiscale planningconstructies te bedenken, aan te bieden en te implementeren. Ook belastingplichtigen zullen minder geneigd zijn om dergelijke regelingen op te zetten of te gebruiken als zij weten dat die regelingen in het kader van een meldingsplicht moeten worden gerapporteerd » (COM(2017) 335 final, p. 10).

« Het vroegtijdig ontvangen van de informatie laat de fiscale administratie overigens ook toe om de dialoog te openen met de intermediair en/of relevante belastingplichtige teneinde te voorkomen dat bepaalde constructies worden geïmplementeerd. Het afraadend effect van de meldingsplicht kan derhalve op verschillende manieren worden bereikt » (*Parl. St., Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 16*).

B.99.4. Het onderzoek van de legitimiteit van de doelstelling die erin bestaat het opzetten en implementeren van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies te ontraden, valt te dezen samen met het onderzoek van de evenredigheid van de maatregel.

B.100. Uit de definitie van « meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie » vloeit voort dat drie of vier voorwaarden moeten worden vervuld opdat de meldingsplicht van toepassing is: (1) het moet gaan om een « constructie », (2) die « grensoverschrijdend » is, (3) die minstens een « wezenskenmerk » moet bevatten en (4) die, wanneer dat wordt vereist gelet op de aanwezige wezenskenmerk, moet voldoen aan de « *main benefit test* ».

Aldus, in tegenstelling tot wat is bepaald in artikel 6 van de richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 « tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt » (hierna: de richtlijn (EU) 2016/1164), waarvan het toepassingsgebied zich overigens beperkt tot de vennootschapsbelasting, is het te dezen niet noodzakelijkerwijze vereist dat de constructie niet authentiek is.

Bovendien, nog steeds in tegenstelling tot wat is bepaald in artikel 6 van de richtlijn (EU) 2016/1164, is het te dezen niet noodzakelijkerwijze vereist dat de voornaamste doelstelling of een van de voornaamste doelstellingen van de constructie het verkrijgen van een fiscaal voordeel is, daar de « *main benefit test* » enkel geldt in aanwezigheid van sommige wezenskenmerken. Bovendien, wanneer de « *main benefit test* » wordt vereist, is het, in tegenstelling tot wat is bepaald in artikel 6 van de richtlijn (EU) 2016/1164, niet noodzakelijk dat het fiscaal voordeel indruist tegen het doel van het toepasselijk fiscaal recht.

Ten slotte, luidens artikel 1, lid 1, van de richtlijn 2011/16/EU, heeft die laatste betrekking 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. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie blijkt dat de uitdrukking « naar verwachting van belang zijn » moet

« worden uitgelegd in het licht van het [...] algemeen beginsel van Unierecht inzake de bescherming van natuurlijke of rechtspersonen tegen willekeurige of onevenredige ingrepen van het openbaar gezag in hun privé sfeer » (HvJ, grote kamer, 6 oktober 2020, C-245/19 en C-246/19, *État luxembourgeois*, punt 111). Te dezen, wanneer is voldaan aan de drie of vier voormelde toepassingsvoorwaarden van de meldingsplicht, vloeit hieruit een onweerlegbaar vermoeden voort luidens hetwelk te melden inlichtingen « naar verwachting van belang » zijn.

Uit hetgeen voorafgaat, vloeit voort dat het toepassingsgebied van de meldingsplicht voor meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies ruim is. Die meldingsplicht kan betrekking hebben op constructies die geoorloofd, authentiek en niet onbehoorlijk zijn en waarvan het voornaamste doel niet fiscaal is.

B.101. De vraag rijst derhalve of, gelet inzonderheid op het ruime toepassingsgebied van de meldingsplicht en op de inlichtingen die moeten worden gemeld, de meldingsplicht voor meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies redelijk verantwoord en evenredig met de nagestreefde doelstellingen is.

Daarnaast rijst ook de vraag of de meldingsplicht pertinent is ten opzichte van het doel de goede werking van de interne markt te garanderen, aangezien in het bijzonder de voorwaarde volgens welke de constructie « grensoverschrijdend » moet zijn, de uitoefening van de door het Europese recht gewaarborgde vrijheden van verkeer zou kunnen belemmeren.

Daar die meldingsplicht haar oorsprong vindt in de richtlijn (EU) 2018/822, dient, alvorens ten gronde uitspraak te doen over de in B.94 vermelde grief, aan het Hof van Justitie de vijfde prejudiciële vraag te worden gesteld die in het dictum is opgenomen.

7. De bepaling die de inwerkingtreding van de wet van 20 december 2019 regelt (vijfde middel in de zaak nr. 7410)

B.102. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 leiden een vijfde middel af uit de schending van de artikelen 22, 29 en 170 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het algemeen rechtsbeginsel van rechtszekerheid, met het algemeen rechtsbeginsel van het beroepsgeheim van de advocaat, met de artikelen 1, 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met de artikelen 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 en 51 van het Handvest en met artikel 6 van het VEU.

Uit de uiteenzetting van het middel blijkt dat dat laatste is gericht tegen artikel 61 van de wet van 20 december 2019. De verzoekende partijen voeren aan dat de in de andere middelen aangeklaagde ongrondwettigheden een weerslag hebben op die bepaling, die de inwerkingtreding van die wet regelt.

B.103. Een vernietigingsarrest doet de vernietigde bepaling *ab initio* verdwijnen uit de rechtsorde. De vernietiging van de bepaling die de inwerkingtreding van de vernietigde norm regelt, kan, in de regel, geen ruimere gevolgen hebben.

Het vijfde middel in de zaak nr. 7410 dient derhalve niet te worden onderzocht.

Om die redenen,

het Hof

- vernietigt artikel 326/7, § 3, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, artikel 289bis/7, § 3, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146*duodecies*, § 3, van het Wetboek der successierechten en artikel 211bis/7, § 3, van het Wetboek diverse rechten en taksen, ingevoegd bij de artikelen 9, 26, 41 en 55 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 », in zoverre zij erin voorzien dat de intermediair die gehouden is 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 326/4 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, van artikel 289bis/4 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, van artikel 146*nonies* van het Wetboek der successierechten en van artikel 211bis/4 van het Wetboek diverse rechten en taksen;

- vernietigt artikel 289bis/13 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146*septdecies* van het Wetboek der successierechten en artikel 211bis/12 van het Wetboek diverse rechten en taksen, ingevoegd bij de artikelen 32, 46 en 60 van de voormelde wet van 20 december 2019;

- houdt de uitspraak aan over de grieven die zijn vermeld in B.64 en in B.87, in afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie van de Europese Unie op de prejudiciële vraag die is gesteld bij het arrest nr. 167/2020 van 17 december 2020;

- alvorens ten gronde uitspraak te doen over de grieven vermeld in B.21, B.32, B.38, B.52, B.92 en B.94, stelt de volgende prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie :

1. 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 ?

2. 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 ?

3. 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 ?

4. 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 *8bis 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 ?

5. 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 belastingplichtingen 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 ?;

- verwerpt de beroepen voor het overige.

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 15 september 2022.

De griffier,

P.-Y. Dutilleux

De voorzitter,

P. Nihoul

VERFASSUNGSGERICHTSHOF

[2022/205565]

Auszug aus dem Entscheid Nr. 103/2022 vom 15. September 2022

Geschäftsverzeichnisnummern 7407, 7409, 7410 und 7412

In Sachen: Klagen auf völlige oder teilweise Nichtigklärung 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 », erhoben von der faktischen Vereinigung « Belgian Association of Tax Lawyers » und anderen, von der Kammer der französischsprachigen und deutschsprachigen Rechtsanwaltschaften, von der Kammer der flämischen Rechtsanwaltschaften und Alex Tallon und vom Institut der Buchprüfer und Steuerberater und anderen.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten P. Nihoul und L. Lavrysen, den Richtern T. Giet, J. Moerman, Y. Kherbache, T. Detienne, D. Pieters, S. de Bethune und E. Bribosia, und dem emeritierten Richter J.-P. Moerman gemäß Artikel 60*bis* des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, 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 29. Juni 2020 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 30. Juni 2020 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigklärung 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 » (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 30. Dezember 2019): die faktische Vereinigung « Belgian Association of Tax Lawyers », P.V. und G.G., unterstützt und vertreten durch RA P. Malherbe, in Brüssel zugelassen.

Mit separater Klageschrift beantragten die klagenden Parteien ebenfalls die einstweilige Aufhebung desselben Gesetzes. In seinem Entscheid Nr. 168/2020 vom 17. Dezember 2020, veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 27. April 2021, hat der Gerichtshof die Klage auf einstweilige Aufhebung zurückgewiesen.

b. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 29. Juni 2020 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 30. Juni 2020 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 Nichtigklärung desselben Gesetzes.

c. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 30. Juni 2020 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 1. Juli 2020 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigklärung desselben Gesetzes: die Kammer der flämischen Rechtsanwaltschaften und Alex Tallon, unterstützt und vertreten durch RA P. Wouters, beim Kassationshof zugelassen.

d. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 30. Juni 2020 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 2. Juli 2020 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 5 bis 9, 16, 22 bis 26, 32, 37 bis 41, 46, 51 bis 55 und 60 desselben Gesetzes: das Institut der Buchprüfer und Steuerberater, das Berufsinstitut der zugelassenen Buchhalter und Fiskalisten, Frédéric Delrue, Mirjam Vermaut, Bart Van Coile und Vincent Delvaux, unterstützt und vertreten durch RA J. Judo, in Brüssel zugelassen.

Diese unter den Nummern 7407, 7409, 7410 und 7412 ins Geschäftsverzeichnis des Gerichtshofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

(...)

II. Rechtliche Würdigung

(...)

In Bezug auf das angefochtene Gesetz und dessen Kontext

B.1. Die klagenden Parteien beantragen die völlige oder teilweise Nichtigerklärung 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).

Wie aus seiner Überschrift hervorgeht, bezweckt das Gesetz vom 20. Dezember 2019 die Umsetzung der 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 » (nachstehend: Richtlinie (EU) 2018/822).

B.2.1. 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 dieser 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 darauf abzielt, die Steuertransparenz in Bezug auf « potenziell aggressive » grenzüberschreitende Steuergestaltungen zu erhöhen:

« 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.2.2. Die Gestaltungen, die gemeldet werden müssen, sind grenzüberschreitende Gestaltungen, die mindestens ein im neuen Anhang IV der Richtlinie 2011/16/EU aufgeführtes « Kennzeichen » aufweisen, wobei bestimmte Kennzeichen nur berücksichtigt werden können, wenn sie überdies das « Kriterium des 'Main benefit'-Tests » erfüllen. Im Erwägungsgrund 9 der Richtlinie (EU) 2018/822 heißt es diesbezüglich:

« Aggressive Steuerplanungsgestaltungen haben sich über Jahre hinweg entwickelt, sind immer komplexer geworden und unterliegen ständigen Änderungen und Anpassungen, mit denen auf Gegenmaßnahmen der Steuerbehörden reagiert wird. Angesichts dessen wäre es wirksamer, potenziell aggressive Steuerplanungsgestaltungen durch die Zusammenstellung einer Liste von Merkmalen und Elementen von Transaktionen zu erfassen, die stark auf Steuervermeidung oder Steuermisbrauch hindeuten, anstatt den Begriff der aggressiven Steuerplanung zu definieren. Diese Merkmale werden als 'Kennzeichen' bezeichnet ».

Im neuen Anhang IV der Richtlinie 2011/16/EU werden die Kennzeichen in fünf Kategorien eingeteilt: Kategorie A (« Allgemeine Kennzeichen in Verbindung mit dem 'Main benefit'-Test »), Kategorie B (« Spezifische Kennzeichen in Verbindung mit dem 'Main benefit'-Test »), Kategorie C (« Spezifische Kennzeichen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Transaktionen »), Kategorie D (« Spezifische Kennzeichen hinsichtlich des automatischen Informationsaustauschs und der wirtschaftlichen Eigentümer ») und Kategorie E (« Spezifische Kennzeichen hinsichtlich der Verrechnungspreisgestaltung »). Die Kennzeichen der Kategorie A, der Kategorie B und der Kategorie C Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i, Buchstabe c und Buchstabe d können nur berücksichtigt werden, wenn sie das « Kriterium des 'Main benefit'-Tests » erfüllen. Nach dem vorerwähnten Anhang ist dieses Kriterium erfüllt, « wenn festgestellt werden kann, dass der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile, den eine Person unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände vernünftigerweise von einer Gestaltung erwarten kann, die Erlangung eines Steuervorteils ist ». Bezüglich der Kennzeichen gemäß Kategorie C Absatz 1 kann die Erfüllung der in Kategorie C Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i, Buchstabe c oder Buchstabe d dargelegten Bedingungen nicht allein der Grund für die Feststellung sein, dass eine Gestaltung das Kriterium des « Main benefit »-Tests erfüllt.

B.2.3. 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.3.1. Zur Umsetzung dieser Meldepflicht ändert das Gesetz vom 20. Dezember 2019 das Einkommensteuergesetzbuch 1992 (nachstehend: EStGB 1992), das Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuch, das Erbschaftssteuergesetzbuch und das Gesetzbuch der verschiedenen Gebühren und Steuern ab.

B.3.2. Artikel 3 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 fügt einen neuen Artikel 326/1 in das EStGB 1992 ein, der mehrere Begriffsbestimmungen enthält:

« Für die Anwendung des vorliegenden Abschnitts und des Artikels 338 § 6/4 versteht man unter:

1. ' grenzüberschreitender Gestaltung ': 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.

Bei einer Gestaltung kann es sich auch um eine Reihe von Gestaltungen handeln. Eine Gestaltung kann mehr als einen Schritt oder Teil umfassen,

2. ' meldepflichtiger grenzüberschreitender Gestaltung ': grenzüberschreitende Gestaltung, die mindestens eines der in Artikel 326/2 erwähnten Kennzeichen aufweist,

3. ' Kennzeichen ': Merkmal oder Eigenschaft einer grenzüberschreitenden Gestaltung wie in Artikel 326/2 erwähnt, das beziehungsweise die auf ein potenzielles Risiko der Steuervermeidung hindeutet,

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

Als Intermediär wird auch eine Person bezeichnet, 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 Mitgliedstaates eingetragene oder unterliegt dem Recht eines Mitgliedstaates.
- d) Sie ist in einem Mitgliedstaat Mitglied eines Berufsverbands für juristische, steuerliche oder beratende Dienstleistungen,
5. ' relevantem Steuerpflichtigen ': 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,

6. ' marktfähiger Gestaltung ': grenzüberschreitende Gestaltung, die konzipiert wird, vermarktet wird, umsetzungsbereit ist oder zur Umsetzung bereitgestellt wird, ohne dass sie wesentlich individuell angepasst werden muss,

7. ' maßgeschneiderter Gestaltung ': grenzüberschreitende Gestaltung, bei der es sich nicht um eine marktfähige Gestaltung handelt ».

Artikel 338 § 21 Nr. 21 des EStGB 1992, eingefügt durch Artikel 17 Nr. 2 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019, definiert den Begriff des verbundenen Unternehmens:

« ' verbundene [s] Unternehmen ' für die Anwendung von § 6/4 und der Artikel 326/1 bis 326/9: eine Person, die mit einer anderen Person auf mindestens eine der folgenden Arten verbunden ist:

a) Eine Person ist an der Geschäftsleitung einer anderen Person insofern beteiligt, als sie erheblichen Einfluss auf diese ausüben kann.

b) Eine Person ist über einer Beteiligung von mehr als 25 Prozent der Stimmrechte an der Kontrolle einer anderen Person beteiligt.

c) Eine Person ist über ein Eigentumsrecht, das unmittelbar oder mittelbar mehr als 25 Prozent des Kapitals beträgt, am Kapital einer anderen Person beteiligt.

d) Eine Person hat Anspruch auf mindestens 25 Prozent der Gewinne einer anderen Person.

Falls mehr als eine Person gemäß den Buchstaben a) bis d) an der Geschäftsleitung, der Kontrolle, dem Kapital oder den Gewinnen derselben Person beteiligt ist, gelten alle betroffenen Personen als verbundene Unternehmen.

Falls dieselben Personen gemäß den Buchstaben a) bis d) an der Geschäftsleitung, der Kontrolle, dem Kapital oder den Gewinnen von mehr als einer Person beteiligt sind, gelten alle betroffenen Personen als verbundene Unternehmen.

Für die Zwecke der vorliegenden Nummer wird eine Person, die in Bezug auf die Stimmrechte oder die Kapitalbeteiligung an einem Unternehmen gemeinsam mit einer anderen Person handelt, so behandelt, als würde sie eine Beteiligung an allen Stimmrechten oder dem gesamten Kapital dieses Unternehmens halten, die beziehungsweise das von der anderen Person gehalten werden/wird.

Bei mittelbaren Beteiligungen wird die Erfüllung der Anforderungen gemäß Buchstabe c) durch Multiplikation der Beteiligungsquoten an den nachgeordneten Unternehmen ermittelt. Eine Person mit einer Stimmrechtsbeteiligung von mehr als 50 Prozent gilt als Halter von 100 Prozent der Stimmrechte.

Eine natürliche Person, ihr Ehepartner und ihre Verwandten in gerader aufsteigender oder gerader absteigender Linie werden als eine einzige Person behandelt ».

Die Artikel 19 Nr. 2, 20, 34 Nr. 2, 35, 48 Nr. 2 und 49 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 fügen in die Artikel 289bis § 2 Nr. 18 und 289bis/1 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, die Artikel 146quater § 2 Nr. 18 und 146sexies des Erbschaftssteuergesetzbuches und die Artikel 211bis Nr. 2 Nr. 18 und 211bis/1 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern ähnliche Begriffsbestimmungen ein.

Diese Definitionen geben fast wörtlich die in Artikel 3 Nrn. 18) bis 25) der Richtlinie 2011/16/EU in seiner durch die Richtlinie (EU) 2018/822 geänderten Fassung enthaltenen Begriffsbestimmungen wieder.

B.3.3. Artikel 326/2 des EStGB 1992, eingefügt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019, identifiziert die verschiedenen « Kennzeichen ».

Absatz 4 dieser Bestimmung identifiziert die Kennzeichen der Kategorie A:

« 1. Es liegt eine Gestaltung vor, bei der der relevante Steuerpflichtige oder ein an der Gestaltung Beteiligter sich verpflichtet, eine Vertraulichkeitsklausel einzuhalten, der zufolge sie gegenüber anderen Intermediären oder den Steuerbehörden nicht offenlegen dürfen, auf welche Weise aufgrund der Gestaltung ein Steuervorteil erlangt wird.

2. Es liegt eine Gestaltung vor, bei der der Intermediär Anspruch auf eine Vergütung (beziehungsweise Zinsen, Vergütung der Finanzkosten und sonstiger Kosten) für die Gestaltung hat und diese Vergütung in Bezug auf Folgendes festgesetzt wird:

a) Betrag des aufgrund der Gestaltung erlangten Steuervorteils oder

b) ob durch die Gestaltung tatsächlich ein Steuervorteil erlangt wird. Dies wäre mit der Verpflichtung des Intermediärs verbunden, die Vergütungen ganz oder teilweise zurückzuerstatten, falls der mit der Gestaltung beabsichtigte Steuervorteil nicht ganz oder teilweise erzielt wird.

3. Es liegt eine Gestaltung vor, deren Dokumentation und/oder Struktur im Wesentlichen standardisiert ist und für mehr als einen relevanten Steuerpflichtigen verfügbar ist, ohne dass sie für die Umsetzung wesentlich individuell angepasst werden muss ».

Absatz 5 dieser Bestimmung identifiziert die Kennzeichen der Kategorie B:

« 1. Es liegt eine Gestaltung vor, bei der ein an der Gestaltung Beteiligter künstlich Schritte unternimmt, um ein verlustbringendes Unternehmen zu erwerben, die Haupttätigkeit dieses Unternehmens zu beenden und dessen Verluste dafür zu nutzen, seine Steuerbelastung zu verringern, einschließlich der Übertragung dieser Verluste in ein anderes Hoheitsgebiet oder der rascheren Nutzung dieser Verluste.

2. Es liegt eine Gestaltung vor, die sich so auswirkt, dass Einkünfte in Vermögen, Schenkungen oder andere niedriger besteuerte oder steuerbefreite Arten von Einkünften umgewandelt werden.

3. Es liegt eine Gestaltung vor, die zirkuläre Transaktionen nutzt, die zu einem Round tripping von Vermögen führen, und zwar durch die Einbeziehung zwischengeschalteter Unternehmen ohne primäre wirtschaftliche Funktion oder von Transaktionen, die sich gegenseitig aufheben oder ausgleichen oder die ähnliche Merkmale aufweisen ».

Absatz 6 dieser Bestimmung identifiziert die Kennzeichen der Kategorie C:

« 1. Es liegt eine Gestaltung vor, die abzugsfähige grenzüberschreitende Zahlungen zwischen zwei oder mehr verbundenen Unternehmen umfasst und bei der mindestens eine der folgenden Bedingungen erfüllt ist:

a) Der Empfänger ist steuerlich in keinem Hoheitsgebiet ansässig.

- b) Der Empfänger ist zwar steuerlich in einem Hoheitsgebiet ansässig, dieses Hoheitsgebiet:
- erhebt aber keine Gesellschaftssteuer oder hat einen Gesellschaftssteuersatz von null oder nahe null oder
 - wird in der Liste der Drittländer geführt, die von den Mitgliedstaaten gemeinsam oder im Rahmen der OECD als nicht-kooperierende Länder eingestuft wurden.
- c) Die Zahlung ist im Hoheitsgebiet, in dem der Empfänger steuerlich ansässig ist, vollständig von der Steuer befreit.
- d) Die Zahlung kommt im Hoheitsgebiet, in dem der Empfänger steuerlich ansässig ist, in den Genuss von einem präferentiellen Steuerregime ».

Absatz 7 dieser Bestimmung identifiziert die Kennzeichen der Kategorie D:

« 1. Es liegt eine Gestaltung vor, die zu einer Aushöhlung der Meldepflicht gemäß den Rechtsvorschriften zur Umsetzung des Unionsrechts oder gemäß gleichwertigen Abkommen über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten, einschließlich Abkommen mit Drittländern, führen kann oder sich das Fehlen derartiger Rechtsvorschriften oder Abkommen zunutze macht. Derartige Gestaltungen umfassen zumindest Folgendes:

- a) Nutzung eines Kontos, Produkts oder einer Anlage, das/die kein Finanzkonto ist oder vorgeblich kein Finanzkonto ist, jedoch Merkmale aufweist, die im Wesentlichen denen eines Finanzkontos entsprechen,
- b) Übertragung eines Finanzkontos oder von Vermögenswerten in ein Hoheitsgebiet oder die Einbeziehung von Hoheitsgebieten, die nicht an den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten mit dem Staat, in dem der relevante Steuerpflichtige ansässig ist, gebunden sind,
- c) Neueinstufung von Einkünften und Vermögen als Produkte oder Zahlungen, die nicht dem automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten unterliegen,
- d) Übertragung oder Umwandlung eines Finanzinstituts oder eines Finanzkontos oder der darin enthaltenen Vermögenswerte in ein Finanzinstitut oder ein Finanzkonto oder in Vermögenswerte, die nicht der Meldepflicht im Rahmen des automatischen Informationsaustauschs über Finanzkonten unterliegen,
- e) Einbeziehung von juristischen Einheiten, Rechtsvereinbarungen oder Strukturen, die die Meldung eines oder mehrerer Kontoinhaber oder einer oder mehrerer beherrschenden Personen im Rahmen des automatischen Informationsaustauschs über Finanzkonten ausschließen oder vorgeben auszuschließen,
- f) Gestaltungen, die die Verfahren zur Erfüllung der Sorgfaltspflichten aushöhlen oder Schwächen in diesen Verfahren ausnutzen, die Finanzinstitute zur Erfüllung ihrer Meldepflichten bezüglich Informationen über Finanzkonten anwenden, einschließlich der Einbeziehung von Hoheitsgebieten mit ungeeigneten oder schwachen Regelungen für die Durchsetzung von Vorschriften gegen Geldwäsche oder mit schwachen Transparenzanforderungen für juristische Personen oder Rechtsvereinbarungen.

2. Es liegt eine Gestaltung vor mit einer intransparenten Kette an rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentümern durch die Einbeziehung von Personen, Rechtsvereinbarungen oder Strukturen,

- a) die keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, die mit angemessener Ausstattung sowie angemessenen personellen Ressourcen, Vermögenswerten und Räumlichkeiten einhergeht, und
- b) die in anderen Hoheitsgebieten eingetragen, ansässig oder niedergelassen sind beziehungsweise verwaltet oder kontrolliert werden als dem Hoheitsgebiet, in dem ein oder mehrere der wirtschaftlichen Eigentümer der von diesen Personen, Rechtsvereinbarungen oder Strukturen gehaltenen Vermögenswerte ansässig ist/sind, und
- c) sofern die wirtschaftlichen Eigentümer dieser Personen, Rechtsvereinbarungen oder Strukturen wie in Artikel 4 Nr. 27 des Gesetzes vom 18. September 2017 zur Verhinderung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung und zur Beschränkung der Nutzung von Bargeld erwähnt nicht identifizierbar gemacht werden ».

Absatz 8 dieser Bestimmung identifiziert die Kennzeichen der Kategorie E:

« 1. Es liegt eine Gestaltung vor, die unilaterale Safe-Harbor-Regeln nutzt.

2. Es liegt eine Gestaltung vor mit Übertragung von schwer zu bewertenden immateriellen Werten. Der Begriff 'schwer zu bewertende immaterielle Werte' umfasst immaterielle Werte oder Rechte an immateriellen Werten, für die zum Zeitpunkt ihrer Übertragung zwischen verbundenen Unternehmen

- a) keine ausreichend verlässlichen Vergleichswerte vorliegen und
- b) zum Zeitpunkt der Transaktion die Prognosen voraussichtlicher Cashflows oder die vom übertragenen immateriellen Wert erwarteten abzuleitenden Einkünfte oder die der Bewertung des immateriellen Werts zugrunde gelegten Annahmen höchst unsicher sind, weshalb der letztendliche Erfolg des immateriellen Werts zum Zeitpunkt der Übertragung nur schwer absehbar ist.

3. Es liegt eine Gestaltung vor, bei der eine gruppeninterne grenzüberschreitende Übertragung von Funktionen und/oder Risiken und/oder Vermögenswerten stattfindet, wenn der erwartete jährliche Gewinn vor Zinsen und Steuern (EBIT) des/der Übertragenden über einen Zeitraum von drei Jahren nach der Übertragung weniger als 50 Prozent des jährlichen EBIT des/der Übertragenden beträgt, der erwartet worden wäre, wenn die Übertragung nicht stattgefunden hätte ».

Die Artikel 21, 36 und 50 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 fügen in Artikel 289bis/2 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, Artikel 146septies des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 211bis/2 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern ähnliche Begriffsbestimmungen ein.

In diesen Bestimmungen ist der neue Anhang IV der Richtlinie 2011/16/EU fast wörtlich wiedergegeben.

B.3.4. Artikel 338 § 6/4 des EStGB 1992, eingefügt durch Artikel 17 Nr. 3 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019, regelt den automatischen Austausch von Informationen zu den meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltungen durch die zuständigen Behörden:

« Die belgische zuständige Behörde übermittelt die in Absatz 2 erwähnten Angaben über grenzüberschreitende Gestaltungen, die ihr vom Intermediär oder vom relevanten Steuerpflichtigen gemäß den Artikeln 326/1 bis 326/8 mitgeteilt worden sind, in der in Absatz 3 erwähnten Frist den zuständigen Behörden aller anderen Mitgliedstaaten im Wege eines automatischen Austauschs.

Die von der belgischen zuständigen Behörde gemäß Absatz 1 zu übermittelnden Informationen umfassen soweit anwendbar Folgendes:

1. Angaben zu den in Artikel 326/1 Nr. 4 und 5 erwähnten Intermediären und relevanten Steuerpflichtigen, einschließlich des Namens, des Geburtsdatums und -orts (bei natürlichen Personen), des Steuerwohnsitzes und der Steueridentifikationsnummer sowie gegebenenfalls der Personen, die gemäß § 2 Nr. 21 als verbundene Unternehmen des relevanten Steuerpflichtigen gelten,
2. Einzelheiten zu den in Artikel 326/2 erwähnten Kennzeichen, die bewirken, dass die grenzüberschreitende Gestaltung meldepflichtig ist,
3. Zusammenfassung des Inhalts der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung, soweit vorhanden einschließlich eines Verweises auf die Bezeichnung, unter der sie 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. 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. Wert der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung,
7. Angabe des Mitgliedstaates 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.

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

In Absatz 2 Nr. 1, 3 und 8 des vorliegenden Paragraphen erwähnte Informationen werden der Europäischen Kommission nicht übermittelt ».

Die Artikel 19 Nr. 3, 34 Nr. 3 und 48 Nr. 3 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 fügen jeweils in den neuen Artikel 289*bis* § 6/3 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, den neuen Artikel 146*quater* § 6/3 des Erbschaftssteuergesetzbuches und den neuen Artikel 211*bis* § 6/3 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern ähnliche Begriffsbestimmungen ein.

Absatz 2 dieser Bestimmung gibt fast wörtlich Artikel 8ab Absatz 14 der Richtlinie 2011/16/EU wieder, der durch die Richtlinie (EU) 2018/822 eingefügt wurde.

B.3.5.1. Die Artikel 326/3 bis 326/11 des EStGB 1992, eingefügt durch die Artikel 5 bis 13 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019, regeln die obligatorische Übermittlung von Informationen zu den meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltungen durch die Intermediäre oder die relevanten Steuerpflichtigen.

B.3.5.2. Artikel 326/3 § 1 des EStGB 1992 bestimmt:

« Jeder Intermediär ist verpflichtet, die in Artikel 338 § 6/4 erwähnten Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, die ihm bekannt sind, die sich in seinem Besitz oder unter seiner Kontrolle befinden, bei der in Artikel 338 § 2 Nr. 6 erwähnten belgischen zuständigen Behörde vorzulegen, und zwar innerhalb von dreißig Tagen ab dem nachstehend erwähnten Fall, der zuerst eintritt:

- a) Tag, nach dem die meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung zur Umsetzung bereitgestellt wird, oder
- b) Tag, nach dem die meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung umsetzungsbereit ist, oder
- c) wenn der erste Schritt der Umsetzung der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung gemacht wurde.

Ungeachtet des Absatzes 1 sind auch die in Artikel 326/1 Nr. 4 Absatz 2 genannten Intermediäre zur Vorlage der Informationen über eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung innerhalb von dreißig Tagen, beginnend an dem Tag, nach dem sie unmittelbar oder über andere Personen Hilfe, Unterstützung oder Beratung geleistet haben, verpflichtet ».

Artikel 326/3 § 2 des EStGB 1992 bestimmt, welche Behörde informiert werden muss, wenn mehrere Behörden in Betracht kommen.

B.3.5.3. Artikel 326/4 des EStGB 1992 betrifft die marktfähigen Gestaltungen und bestimmt:

« Im Falle einer marktfähigen Gestaltung muss der Intermediär alle drei Monate einen regelmäßigen Bericht mit einer Aktualisierung vorlegen, der neue meldepflichtige Informationen gemäß Artikel 338 § 6/4 Nr. 1, 4, 7 und 8 enthält, die seit der Vorlage des letzten Berichts verfügbar geworden sind ».

B.3.5.4. Artikel 326/5 des EStGB 1992 betrifft die Zuteilung einer einmaligen Referenznummer.

B.3.5.5. Artikel 326/6 des EStGB 1992 regelt die Meldepflicht, wenn mehrere Intermediäre an derselben Gestaltung beteiligt sind:

« Sind mehrere Intermediäre an derselben meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung beteiligt, müssen alle beteiligten Intermediäre Informationen über die meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung vorlegen.

Ein Intermediär ist von der Verpflichtung zur Vorlage von Informationen befreit, wenn er einen schriftlichen Nachweis erbringen kann, dass ein anderer Intermediär die in Artikel 338 § 6/4 Absatz 2 erwähnten Informationen bereits vorgelegt hat ».

B.3.5.6. Artikel 326/7 des EStGB 1992 bestimmt die Weise, wie sich die Meldepflicht zum Berufsgeheimnis verhält, dem bestimmte Intermediäre unterliegen.

Bei einem oder mehreren anderen Intermediären ist ein an das Berufsgeheimnis gebundener Intermediär nur von der Meldepflicht befreit, wenn er den/die anderen Intermediär(e) schriftlich und unter Angabe von Gründen darüber unterrichtet, dass er der Meldepflicht nicht nachkommen kann, wodurch diese Meldepflicht automatisch dem/den anderen Intermediär(en) obliegt.

Falls es keinen anderen Intermediär gibt, ist ein an das Berufsgeheimnis gebundener Intermediär nur von der Meldepflicht befreit, wenn er den/die relevanten Steuerpflichtigen schriftlich und unter Angabe von Gründen über dessen/deren Meldepflicht unterrichtet.

Ein relevanter Steuerpflichtiger kann es einem an das Berufsgeheimnis gebundenen Intermediär durch eine schriftliche Erlaubnis gestatten, der Meldepflicht nachzukommen.

Nach Artikel 326/7 § 3 des EStGB 1992 ist die Berufung auf ein Berufsgeheimnis ausgeschlossen, wenn sich die Meldepflicht auf marktfähige Gestaltungen bezieht.

Artikel 326/7 des EStGB 1992 bestimmt:

« § 1. Wenn ein Intermediär an das Berufsgeheimnis gebunden ist, muss er:

1. den/die beteiligten Intermediär(e) schriftlich und unter Angabe von Gründen darüber unterrichten, dass er der Meldepflicht nicht nachkommen kann, wodurch diese Meldepflicht automatisch dem/den anderen Intermediär(en) obliegt,

2. falls es keinen anderen Intermediär gibt, den/die relevanten Steuerpflichtigen schriftlich und unter Angabe von Gründen über dessen/deren Meldepflicht unterrichten.

Die Befreiung von der Meldepflicht wird erst wirksam ab dem Zeitpunkt, zu dem ein Intermediär der in Absatz 1 erwähnten Verpflichtung nachgekommen ist.

§ 2. Der relevante Steuerpflichtige kann dem Intermediär durch eine schriftliche Erlaubnis gestatten, der in Artikel 326/3 erwähnten Meldepflicht doch nachzukommen.

Erteilt der relevante Steuerpflichtige keine Erlaubnis, obliegt die Meldepflicht weiterhin dem Steuerpflichtigen und erteilt der Intermediär dem relevanten Steuerpflichtigen die Informationen, die für die Erfüllung der in Artikel 326/3 erwähnten Meldepflicht erforderlich sind.

§ 3. Weder ein Berufsgeheimnis gemäß § 1 noch eine Befreiung von Rechts wegen kann in Bezug auf die Verpflichtung zur Meldung marktfähiger Gestaltungen, für die ein regelmäßiger Bericht gemäß Artikel 326/4 vorgelegt wird, geltend gemacht werden ».

B.3.5.7. Artikel 326/8 § 1 des EStGB 1992 legt die Fälle fest, in denen die Meldepflicht dem relevanten Steuerpflichtigen obliegt:

« In folgenden Fällen obliegt die Meldepflicht dem relevanten Steuerpflichtigen:

1. wenn kein Intermediär an der Konzeption, Vermarktung, Organisation, Bereitstellung zur Umsetzung oder Verwaltung der Umsetzung der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung beteiligt ist oder

2. wenn der Intermediär gemäß Artikel 326/7 § 1 von der Verpflichtung zur Vorlage von Informationen befreit ist und er den/die relevanten Steuerpflichtigen gemäß Artikel 326/7 § 1 Nr. 2 über dessen/deren Meldepflicht unterrichtet hat,

3. wenn Letzterer die in Artikel 326/7 § 2 Absatz 1 erwähnte Erlaubnis nicht erteilt hat ».

Artikel 326/8 § 2 des EStGB 1992 legt die Frist fest, in der der relevante Steuerpflichtige die Meldung vornehmen muss:

« Obliegt die Meldepflicht gemäß § 1 dem relevanten Steuerpflichtigen, legt er die Informationen innerhalb von dreißig Tagen ab dem nachstehend erwähnten Fall, der zuerst eintritt, vor:

- Tag, nach dem ihm die meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung zur Umsetzung bereitgestellt wird, oder

- Tag, nach dem die meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung zur Umsetzung durch den relevanten Steuerpflichtigen bereit ist, oder

- Zeitpunkt, zu dem der erste Schritt der Umsetzung dieser Gestaltung im Zusammenhang mit dem relevanten Steuerpflichtigen gemacht wurde ».

Artikel 326/8 § 3 des EStGB 1992 bestimmt die Behörde, die unterrichtet werden muss, wenn mehrere Behörden in Frage kommen.

B.3.5.8. Artikel 326/9 des EStGB 1992 regelt die Fälle, in denen die Meldepflicht dem relevanten Steuerpflichtigen obliegt und in denen es mehrere relevante Steuerpflichtige gibt.

B.3.5.9. Artikel 326/10 des EStGB 1992 betrifft die Sprache, in der die Meldung erfolgen muss.

Artikel 326/11 des EStGB 1992 ermächtigt den König, das Meldeformular festzulegen.

B.3.5.11. Ähnliche Bestimmungen wie in den Artikeln 326/3 bis 326/11 des EStGB 1992 sind in den Artikeln 289*bis*/3 bis 289*bis*/11 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, den Artikeln 146*octies* bis 146*sedecies* des Erbschaftssteuergesetzbuches und den Artikeln 211*bis*/3 bis 211*bis*/11 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, jeweils eingefügt durch die Artikel 22 bis 30, 37 bis 45 und 51 bis 59 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 vorgesehen.

B.3.6. Artikel 445 § 4 des EStGB 1992, eingefügt durch Artikel 18 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019, legt die Sanktionen fest, die im Fall eines Verstoßes gegen die Meldepflicht Anwendung finden. Er bestimmt:

« In Abweichung von § 1 Absatz 1 erlegt der vom zuständigen Generalberater beauftragte Beamte für Verstöße gegen die Bestimmungen der Artikel 326/1 bis 326/9 und ihre Ausführungserlasse, die in der unvollständigen Vorlage der in Artikel 338 § 6/4 erwähnten Informationen bestehen, eine Geldbuße von 1.250 bis zu 12.500 EUR auf. Für solche Verstöße, die in betrügerischer Absicht oder mit der Absicht zu schaden begangen wurden, wird eine Geldbuße von 2.500 bis zu 25.000 EUR auferlegt.

Der vom zuständigen Generalberater beauftragte Beamte erlegt für Verstöße gegen die Bestimmungen der Artikel 326/1 bis 326/9 und ihre Ausführungserlasse, die in der Nichtvorlage oder der verspäteten Vorlage der in Artikel 338 § 6/4 erwähnten Informationen bestehen, eine Geldbuße von 5.000 bis zu 50.000 EUR auf. Für solche Verstöße, die in betrügerischer Absicht oder mit der Absicht zu schaden begangen wurden, wird eine Geldbuße von 12.500 bis zu 100.000 EUR auferlegt.

Der König legt die progressive Skala der administrativen Geldbußen fest und regelt deren Anwendungsmodalitäten ».

Die Artikel 31, 33 und 47 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 fügen jeweils in Artikel 289*bis*/12 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, Artikel 132 des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 206² des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern ähnliche Bestimmungen ein.

B.3.7. Die Artikel 61 und 62 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 sehen vor, dass dieses Gesetz am 1. Juli 2020 in Kraft tritt und dass die Meldepflicht auch meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen betrifft, deren erster Schritt zwischen dem 25. Juni 2018 und dem 1. Juli 2020 umgesetzt wurde. Sie bestimmen:

« Art. 61. Vorliegendes Gesetz tritt am 1. Juli 2020 in Kraft.

Unbeschadet des Absatzes 1 müssen auch Informationen über die in vorliegendem Gesetz erwähnten meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltungen vorgelegt werden, deren erster Schritt zwischen dem 25. Juni 2018 und dem 1. Juli 2020 umgesetzt wurde. Diese Informationen über die betreffenden meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltungen werden bis zum 31. August 2020 übermittelt.

Art. 62. Die Artikel 18, 31, 33 und 47 des vorliegenden Gesetzes sind nicht auf die in Artikel 61 Absatz 2 des vorliegenden Gesetzes erwähnten Fälle anwendbar, wenn sie vor dem 31. Dezember 2020 eingereicht werden ».

Infolge der COVID-19-Krise wurde durch Artikel 1 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 » ein Artikel 27a in die Richtlinie 2011/16 eingefügt, mit dem den Mitgliedstaaten ermöglicht wurde, die Frist hinsichtlich meldepflichtiger grenzüberschreitender Gestaltungen zu verlängern.

Am 3. Juni 2020 hat der FÖD Finanzen folgende Mitteilung veröffentlicht:

« Report des délais de déclaration en matière de dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration (DAC6)

Une directive européenne (appelée DAC6) exige que les intermédiaires fiscaux déclarent au SPF Finances certains dispositifs fiscaux transfrontières. Cette obligation de déclaration devait prendre cours dans le courant des prochains mois.

Etant donné la situation actuelle et en raison d'un accord politique entre les États membres de l'UE sur un report (optionnel) de cette obligation, il a été décidé d'accorder un report de six mois par le biais de la tolérance administrative. Concrètement, cela se traduit par les délais suivants en ce qui concerne les déclarations à adresser à l'autorité compétente belge :

- Les dispositifs transfrontières à déclarer et dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020, doivent être déclarés au plus tard le 28 février 2021.

- La période de 30 jours ne débutera qu'à partir du 1^{er} janvier 2021 pour :

. les dispositifs transfrontières à déclarer qui, entre le 1^{er} juillet 2020 et le 31 décembre 2020, sont soit mis à disposition pour la mise en œuvre, soit prêts pour la mise en œuvre, ou dont la première étape a été mise en œuvre;

. les intermédiaires qui, entre le 1^{er} juillet 2020 et le 31 décembre 2020, fournissent, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la proposition, la mise en place, la mise à disposition en vue de la mise en œuvre ou la gestion de la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière à déclarer.

- Un premier rapport périodique concernant un dispositif ' commercialisable ' doit être communiqué au plus tard le 30 avril 2021.

Le report des délais de déclaration s'applique tant aux impôts fédéraux qu'aux impôts régionaux pour lesquels le SPF Finances assure le service de l'impôt ».

B.4.1. Die Umsetzung der Richtlinie (EU) 2018/822 durch die verschiedenen Gesetzgeber war Gegenstand mehrerer Klagen auf einstweilige Aufhebung und ist Gegenstand mehrerer anhängiger Nichtigkeitsklagen.

B.4.2. In seinem Entscheid Nr. 167/2020 vom 17. Dezember 2020 hat der Gerichtshof die Bestimmungen des flämischen Dekrets vom 21. Juni 2013 « über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung » (nachstehend: Dekret vom 21. Juni 2013), die durch das flämische Dekret 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 » (nachstehend: Dekret vom 26. Juni 2020) eingefügt wurden, teilweise einstweilig aufgehoben. Mit demselben Entscheid hat der Gerichtshof dem Gerichtshof der Europäischen Union auch eine Vorabentscheidungsfrage gestellt, die gegenwärtig anhängig ist.

In seinem Entscheid Nr. 168/2020 vom 17. Dezember 2020 hat der Gerichtshof eine Klage auf einstweilige Aufhebung des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 wegen zu späten Einreichens zurückgewiesen.

In seinem Entscheid Nr. 45/2021 vom 11. März 2021 hat der Gerichtshof die Bestimmungen des Dekrets der Wallonischen Region vom 6. Mai 1999 « über die Festsetzung, die Beitreibung und die Streitsachen bezüglich der wallonischen regionalen Abgaben », die durch das Dekret 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) eingefügt wurden, teilweise einstweilig aufgehoben. Mit seinem Entscheid Nr. 94/2021 vom 17. Juni 2021 hat der Gerichtshof eine weitere Klage auf einstweilige Aufhebung des letztgenannten Dekrets insbesondere unter Berücksichtigung der bereits durch den vorerwähnten Entscheid Nr. 45/2021 angeordneten teilweisen einstweiligen Aufhebung zurückgewiesen.

In seinem Entscheid Nr. 46/2021 vom 11. März 2021 hat der Gerichtshof die Bestimmungen der Ordonnanz der Region Brüssel-Hauptstadt vom 26. Juli 2013 « zur Umsetzung 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 », die durch die Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 « zur Abänderung der Ordonnanz vom 26. Juli 2013 zur Umsetzung 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 und zur Abänderung des Brüsseler Kodex über das Steuerverfahren » (nachstehend: Ordonnanz vom 29. Oktober 2020) eingefügt wurden, teilweise einstweilig aufgehoben. Mit seinen Entscheiden Nrn. 95/2021 und 96/2021 vom 17. Juni 2021 hat der Gerichtshof zwei weitere Klagen auf einstweilige Aufhebung der letztgenannten Ordonnanz insbesondere unter Berücksichtigung der bereits durch den vorerwähnten Entscheid Nr. 46/2021 angeordneten teilweisen einstweiligen Aufhebung zurückgewiesen.

B.4.3. Das Gesetz vom 20. Dezember 2019 ist Gegenstand der aktuell geprüften Nichtigkeitsklagen (verbundene Rechtssachen Nrn. 7407, 7409, 7410 und 7412).

Nichtigkeitsklagen sind gegenwärtig anhängig gegen das Dekret vom 26. Juni 2020 (verbundene Rechtssachen Nrn. 7429 und 7443), das Dekret vom 1. Oktober 2020 (verbundene Rechtssachen Nrn. 7480, 7498 und 7537), die Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 (verbundene Rechtssachen Nrn. 7481, 7510, 7511 und 7521) und das Dekret der Französischen Gemeinschaft vom 12. November 2020 « zur Abänderung des Dekrets vom 12. Januar 2017 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Steuerbereich, im Hinblick auf die Umsetzung der europäischen Richtlinie 2018/822/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden » (verbundene Rechtssachen Nrn. 7535, 7581 und 7585).

In Bezug auf die Zulässigkeit

Was die Zulässigkeit des vierten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 betrifft

B.5.1. Der vierte Klagegrund der klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 richtet sich gegen die Artikel 326/1 Nrn. 2 und 3 und 326/2 des EStGB 1992, die Artikel 289bis/1 Nrn. 2 und 3 und 289bis/2 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, die Artikel 146sexies Nrn. 2 und 3 und 146septies des Erbschaftssteuergesetzbuches und die Artikel 211bis/1 Nrn. 2 und 3 und 211bis/2 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch die Artikel 3, 4, 20, 21, 35, 36, 49 und 50 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019.

Der Klagegrund, wie er in der Klageschrift formuliert ist, ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen Artikel 5 des Vertrags über die Europäische Union (nachstehend : EUV), die Artikel 26 Absatz 2, 49, 56, 63, 65 Absatz 3 und 115 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (nachstehend: AEUV), die Artikel 7, 8 Absatz 1 und 51 bis 53 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (nachstehend: Charta) und Artikel 17 des Internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte.

In ihrem Erwidernsschriftsatz fügen die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 hinzu, dass der Klagegrund ebenfalls abgeleitet sei aus einem Verstoß gegen die Artikel 2, 4 Absatz 3 und 6 des EUV, Artikel 16 Absatz 1 des AEUV, Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention und die Artikel 10, 11, 170 und 172 der Verfassung.

B.5.2. Aufgrund von Artikel 142 Absatz 2 der Verfassung und Artikel 1 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof ist der Gerichtshof dazu befugt, über Klagen auf Nichtigerklärung eines Gesetzes, eines Dekrets oder einer in Artikel 134 der Verfassung erwähnten Regel wegen Verletzung der Regeln, die durch die Verfassung oder aufgrund der Verfassung für die Bestimmung der jeweiligen Zuständigkeiten der Föderalbehörde, der Gemeinschaften und der Regionen festgelegt sind, und wegen Verletzung der Artikel von Titel II (« Die Belgier und ihre Rechte ») und der Artikel 143 § 1, 170, 172 und 191 der Verfassung zu befinden.

B.5.3. Weder durch Artikel 142 der Verfassung noch durch das Sondergesetz vom 6. Januar 1989 wird dem Gerichtshof die Befugnis verliehen, Gesetzesbestimmungen unmittelbar anhand von Bestimmungen des internationalen Rechts oder des Rechts der Europäischen Union zu prüfen. Der Gerichtshof ist daher nicht befugt, die angefochtenen Bestimmungen direkt anhand der im Klagegrund angeführten Vertragsartikel zu prüfen.

B.5.4. Die klagenden Parteien können die Klagegründe, wie sie von ihnen in der Klageschrift dargelegt worden sind, nicht in ihrem Erwidernsschriftsatz abändern.

Folglich lässt der Umstand, dass die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 in ihrem Erwidernsschriftsatz hinzufügen, dass der Klagegrund ebenfalls aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11, 170 und 172 der Verfassung abgeleitet sei, nicht den Schluss zu, dass der Klagegrund zulässig ist.

B.5.5. Der vierte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7407 ist nicht zulässig. Der Gerichtshof hat daher dem Gerichtshof der Europäischen Union nicht die von den klagenden Parteien im Rahmen dieses Klagegrunds vorgeschlagenen Vorabentscheidungsfragen zu stellen.

Was die Zulässigkeit des siebten Beschwerdegrunds des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 betrifft

B.6.1. Im siebten Beschwerdegrund ihres achten Klagegrunds machen die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 geltend, dass die Artikel 9, 10, 26, 27, 41, 42, 54 und 55 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 gegen die durch Artikel 19 der Verfassung und Artikel 10 der Europäischen Menschenrechtskonvention gewährleistete Freiheit der Meinungsäußerung verstießen.

Sie legen jedoch nicht dar, inwiefern die angefochtenen Bestimmungen gegen die Freiheit der Meinungsäußerung verstoßen würden.

B.6.2. Der siebte Beschwerdegrund des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 ist unzulässig.

Was die Interventionen betrifft

B.7.1. Die Intervention einer Person, die ein Interesse an einem Nichtigkeitsverfahren aufweist, darf die ursprünglichen Klagen weder ändern noch erweitern. Artikel 87 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 erlaubt es im Gegensatz zu Artikel 85 nämlich nicht, dass im Schriftsatz neue Klagegründe vorgebracht werden.

B.7.2. Die von der IVOG « Rat der europäischen Anwaltschaften » und vom « Conseil national des barreaux de France » dargelegten Beschwerdegründe können nur insoweit berücksichtigt werden, als sie sich an die in den Klageschriften angeführten Klagegründe anschließen und als in einem Schriftsatz enthaltene Bemerkungen zu betrachten sind.

Zur Hauptsache

B.8. Aus der Prüfung sämtlicher Beschwerdegründe ergibt sich, dass der Gerichtshof folgende Elemente prüfen muss:

1. die Zuständigkeitsverteilung (B.9 bis B.20),
2. die Anwendung des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 auf andere Steuern als die Gesellschaftssteuer (B.21 bis B.26),
3. das Legalitätsprinzip, der Grundsatz der Rechtssicherheit und der Grundsatz der Nichtrückwirkung der Gesetze (B.27 bis B.45),
4. die Einschränkung des Berufsgeheimnisses des Rechtsanwalts (B.46 bis B.87);
5. die Einschränkung des Berufsgeheimnisses von anderen Intermediären als Rechtsanwälten (B.88 bis B.92);
6. andere Eingriffe als diejenigen, die mit der Einschränkung des Berufsgeheimnisses verbunden sind, in das Recht auf Achtung des Privatlebens von Intermediären und relevanten Steuerpflichtigen (B.93 bis B.101);
7. die Bestimmung, die das Inkrafttreten des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 regelt (B.102 bis B.103).

1. Die Zuständigkeitsverteilung (erster und zweiter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7407)

In Bezug auf den ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7407

B.9. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 leiten einen ersten Klagegrund ab aus einem Verstoß durch die Artikel 19 bis 46 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 gegen die Artikel 10, 11, 35, 39, 170 § 2 und 172 der Verfassung, Artikel 16 § 4 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen (nachstehend: Sondergesetz vom 8. August 1980), Artikel 4 des Sondergesetzes vom 12. Januar 1989 über die Brüsseler Institutionen (nachstehend: Sondergesetz vom 12. Januar 1989) und die Artikel 3, 4 und 5 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 bezüglich der Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen (nachstehend: Sondergesetz vom 16. Januar 1989).

Sie machen geltend, dass die angefochtenen Bestimmungen gegen die vorerwähnten Bestimmungen verstießen, insofern sie auf Registrierungsgebühren und Erbschaftssteuern Anwendung fänden, die in die Zuständigkeit der Flämischen Region fallen würden.

B.10. Artikel 35 der Verfassung bestimmt:

« Die Förderalbehörde ist für nichts anderes zuständig als für die Angelegenheiten, die die Verfassung und die aufgrund der Verfassung selbst ergangenen Gesetze ihr ausdrücklich zuweisen.

Die Gemeinschaften oder die Regionen, jede für ihren Bereich, sind gemäß den durch Gesetz festgelegten Bedingungen und Modalitäten für die anderen Angelegenheiten zuständig. Dieses Gesetz muss mit der in Artikel 4 letzter Absatz bestimmten Mehrheit angenommen werden.

Übergangsbestimmung

Das in Absatz 2 erwähnte Gesetz legt das Datum fest, an dem dieser Artikel in Kraft tritt. Dieses Datum darf nicht vor dem Datum des Inkrafttretens des in Titel III der Verfassung einzufügenden neuen Artikels liegen, der die ausschließlichen Zuständigkeiten der Förderalbehörde festlegt ».

Das in Absatz 2 von Artikel 35 der Verfassung erwähnte Gesetz wurde noch nicht angenommen. Diese Verfassungsbestimmung ist folglich nie in Kraft getreten, sodass der Gerichtshof nicht befugt ist, über deren Einhaltung zu befinden.

Insofern der Klagegrund aus einem Verstoß gegen Artikel 35 der Verfassung abgeleitet ist, ist er unzulässig.

B.11.1. Artikel 3 Absatz 1 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 bestimmt:

« Folgende Steuern sind Regionalsteuern:

[...]

4. die Erbschaftssteuer von Einwohnern des Königreichs und die Steuer auf den Nachlass von Nicht-Einwohnern des Königreichs,

[...]

6. die Registrierungsgebühr auf entgeltliche Übertragungen von in Belgien gelegenen unbeweglichen Gütern, unter Ausschluss der Übertragungen, die sich aus einer Einbringung in eine Gesellschaft ergeben, sofern es sich nicht um eine von einer natürlichen Person vorgenommene Einbringung einer Wohnung in eine belgische Gesellschaft handelt,

7. die Registrierungsgebühr:

a) auf die Bestellung einer Hypothek auf ein in Belgien gelegenes unbewegliches Gut,

b) auf Teil- oder Gesamtverteilungen von in Belgien gelegenen unbeweglichen Gütern, entgeltliche Abtretungen - unter Miteigentümern - von ungeteilten Teilen solcher Güter und auf in den Artikeln 745^{quater} und 745^{quinquies} des [früheren] Zivilgesetzbuches vorgesehene Umwandlungen, selbst wenn keine ungeteilte Rechtsgemeinschaft vorliegt,

8. die Registrierungsgebühr auf Schenkungen unter Lebenden von beweglichen oder unbeweglichen Gütern,

[...] ».

B.11.2. Artikel 4 § 1 desselben Sondergesetzes bestimmt:

« Die Regionen sind befugt, den Steuersatz, die Besteuerungsgrundlage und die Befreiungen von den in Artikel 3 Absatz 1 Nr. 1 bis 4 und Nr. 6 bis 9 erwähnten Steuern zu ändern ».

B.12. In den Artikeln 3, 4 und 5 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 wird den Regionen eine allgemeine Zuständigkeit in Bezug auf die in diesen Artikeln erwähnten Steuern erteilt. Es ist davon auszugehen, dass der Verfassungsgeber und der Sondergesetzgeber, insofern sie nichts anderes verfügt haben, den Regionen die vollständige Zuständigkeit zur Festlegung der Regeln in Bezug auf den Steuersatz, die Besteuerungsgrundlage und die Befreiungen von den Steuern im Sinne u.a. von Artikel 3 Absatz 1 Nrn. 4 und 6 bis 8 erteilt haben.

Sofern die Region nichts anderes beschließt, gewährleistet die Föderalbehörde jedoch für Rechnung und in Absprache mit der Region den Dienst in Bezug auf unter anderen die in Artikel 3 Absatz 1 Nr. 4 und 6 bis 8 erwähnten Steuern (Artikel 5 § 3 Absatz 1 erster Satz desselben Sondergesetzes).

Nach Artikel 5 § 4 desselben Sondergesetzes sind die Regionen befugt, ab dem Haushaltsjahr, ab dem sie den Steuerdienst gewährleisten, die administrativen Verfahrensregeln mit Bezug auf die in Artikel 3 erwähnten Steuern festzulegen. Bei der Regelung des Informationsaustausches im Bereich der Besteuerung ist davon auszugehen, dass diese unter diese administrativen Verfahrensregeln fällt.

Aus den Vorarbeiten zum Sondergesetz vom 13. Juli 2001 « zur Refinanzierung der Gemeinschaften und Erweiterung der steuerlichen Befugnisse der Regionen », mit dem das Sondergesetz vom 16. Januar 1989 abgeändert wurde, geht hervor, dass der « Steuerdienst » die faktische Festlegung der Besteuerungsgrundlage, die Steuerberechnung, die Kontrolle der Besteuerungsgrundlage und der Steuer, die sich darauf beziehenden Streitsachen (sowohl administrativ als auch gerichtlich) sowie die Erhebung und die Eintreibung der Steuern (einschließlich der Kosten und Zinsen) umfasst (*Parl. Dok.*, Kammer, 2000-2001, DOC 50-1183/007, S. 160).

B.13. In ihrem Gutachten zum Vorentwurf des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 hat die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrates angemerkt:

« Dans la mesure où la réglementation en projet concerne des impôts régionaux, l'autorité fédérale ne peut être réputée compétente en la matière que si le service de ces impôts n'a pas encore été transféré aux régions concernées » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, SS. 102-103).

B.14. Durch das Dekret vom 19. Dezember 2014 « zur Abänderung des Flämischen Steuerkodex vom 13. Dezember 2013 » sind das Erbschaftssteuergesetzbuch und das Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuch, wie sie in Bezug auf die Flämische Region für die in Artikel 3 Absatz 1 Nr. 4 und 6 bis 8 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 erwähnten Steuern anwendbar sind, zum großen Teil aufgehoben worden. Seit dem Inkrafttreten desselben Dekrets am 1. Januar 2015 wird der Dienst in Bezug auf die betroffenen Steuern von der Flämischen Region gewährleistet, sodass diese Region befugt ist, die administrativen Verfahrensregeln in Bezug auf diese Steuern festzulegen (siehe auch Artikel 10 des Dekrets vom 9. November 2012 « zur Festlegung verschiedener Bestimmungen im Bereich der Finanzen und des Haushaltes »). Durch das vorerwähnte Dekret vom 26. Juni 2020 hat der flämische Dekretgeber ebenfalls die Richtlinie (EU) 2018/22 auf der Grundlage dieser Zuständigkeit umgesetzt. Die angefochtenen Bestimmungen finden also keine Anwendung auf die Erbschaftssteuern und Registrierungsgebühren, die zur Zuständigkeit der Flämischen Region gehören.

Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7407 ist unbegründet.

In Bezug auf den zweiten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7407

B.15. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 leiten einen zweiten Klagegrund ab aus einem Verstoß durch die Artikel 19 bis 46 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 gegen die Artikel 10, 11, 143 § 1 und 170 der Verfassung, Artikel 6 § 1 VI Absatz 3 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 und Artikel 1ter des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989.

Sie machen im Wesentlichen geltend, dass die angefochtenen Bestimmungen, was die Registrierungsgebühren und Erbschaftssteuern betreffe, nur in der Wallonischen Region und in der Region Brüssel-Hauptstadt Anwendung finden könnten. Ihrer Auffassung nach ergibt sich daraus ein ungerechtfertigter Behandlungsunterschied, je nachdem, ob die Intermediäre und die Steuerpflichtigen einerseits in der Flämischen Region oder andererseits in der Wallonischen Region oder in der Region Brüssel-Hauptstadt ansässig seien.

In ihrem Erwidierungsschriftsatz fügen sie hinzu, dass die Annahme der angefochtenen Bestimmungen die vorherige Zustimmung der Flämischen Region erfordert hätte.

B.16.1. Um den Erfordernissen nach Artikel 6 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 zu entsprechen, müssen die in der Klageschrift vorgebrachten Klagegründe angeben, welche Vorschriften, deren Einhaltung der Gerichtshof gewährleistet, verletzt wären und welche Bestimmungen gegen diese Vorschriften verstoßen würden, und darlegen, in welcher Hinsicht diese Vorschriften durch die fraglichen Bestimmungen verletzt würden.

B.16.2. In ihrer Klageschrift legen die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 nicht dar, inwiefern die angefochtenen Bestimmungen gegen die Artikel 143 § 1 und 170 der Verfassung, Artikel 6 § 1 VI Absatz 3 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 und Artikel 1ter des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 verstoßen würden.

B.17.1. Es steht den klagenden Parteien nicht zu, in ihrem Erwidierungsschriftsatz den Klagegrund, so wie sie ihn selbst in der Klageschrift umschrieben haben, zu ändern.

B.17.2. Insoweit sie in ihrem Erwidierungsschriftsatz geltend machen, dass die Annahme der angefochtenen Bestimmungen den vorherigen Abschluss eines Zusammenarbeitsabkommens erfordert hätte, führen die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 einen neuen Klagegrund an, der deshalb nicht zulässig ist.

B.18. Daraus folgt, dass der Klagegrund nur zulässig ist, insofern er aus einem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung abgeleitet ist.

B.19. In Bezug auf die in Artikel 3 Absatz 1 Nr. 4 und 6 bis 8 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 erwähnten Steuern gewährleistet die Flämische Region seit dem 1. Januar 2015 den Steuerdienst, was sie betrifft, während die Föderalbehörde nach Artikel 5 § 3 Absatz 1 erster Satz des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 noch den Steuerdienst gewährleistet, was die Wallonische Region und die Region Brüssel-Hauptstadt betrifft.

Der von den klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 bemängelte Behandlungsunterschied ergibt sich aus dem Umstand, dass die zuständige Behörde, um den Steuerdienst in Bezug auf die vorerwähnten Steuern zu gewährleisten, für die Flämische Region und für die Wallonische Region und die Region Brüssel-Hauptstadt nicht die gleiche ist.

Der beanstandete Behandlungsunterschied ist das Ergebnis der Autonomie, die den Regionen und der Föderalbehörde durch die Verfassung oder kraft derselben in den Angelegenheiten eingeräumt wird, die zu ihrer jeweiligen Zuständigkeit gehören.

Unbeschadet der etwaigen Anwendung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit bei der Ausübung der Zuständigkeiten hätte diese Autonomie keinen Sinn, wenn davon ausgegangen würde, dass ein Behandlungsunterschied zwischen den Adressaten von einerseits föderalen Regeln und andererseits regionalen Regeln in analogen Angelegenheiten als solcher im Widerspruch zum Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung stünde.

B.20. Der zweite Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7407 ist unbegründet.

2. Die Anwendung des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 auf andere Steuern als die Gesellschaftssteuer (dritter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7407)

B.21. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 leiten einen dritten Klagegrund ab aus einem Verstoß durch die Artikel 2 bis 60 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 gegen die Artikel 10, 11 und 170 der Verfassung. Sie machen geltend, dass es nicht vernünftig gerechtfertigt sei, dass das Gesetz vom 20. Dezember 2019 auch auf andere Steuern als die Gesellschaftssteuer Anwendung finde. Ihrer Auffassung nach behandelt das Gesetz vom 20. Dezember 2019 auf diese Weise Intermediäre und Steuerpflichtige, die sich in im Wesentlichen unterschiedlichen Situationen befinden, ohne vernünftigen Rechtfertigung gleich.

B.22. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 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.23. Der Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung schließt nicht aus, dass ein Behandlungsunterschied zwischen Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit dieser Unterschied auf einem objektiven Kriterium beruht und in angemessener Weise gerechtfertigt ist. Dieser Grundsatz steht übrigens dem entgegen, dass Kategorien von Personen, die sich angesichts der beanstandeten Maßnahme in wesentlich verschiedenen Situationen befinden, in gleicher Weise behandelt werden, ohne dass hierfür eine angemessene Rechtfertigung vorliegt.

Das Vorliegen einer solchen Rechtfertigung ist im Hinblick auf Zweck und Folgen der beanstandeten Maßnahme sowie auf die Art der einschlägigen Grundsätze zu beurteilen; es wird gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstoßen, wenn feststeht, dass die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

B.24. Die Richtlinie (EU) 2018/822 hat die Bestimmungen zur Meldepflicht für meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen in die Richtlinie 2011/16/EU eingefügt.

B.25.1. Nach ihrem Artikel 2 ist der Anwendungsbereich der Richtlinie 2011/16/EU folgender:

« (1) Diese Richtlinie gilt für Steuern aller Art, die von einem oder für einen Mitgliedstaat bzw. von oder für gebiets- oder verwaltungsmäßige Gliederungseinheiten eines Mitgliedstaats, einschließlich der lokalen Behörden, erhoben werden.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 gilt diese Richtlinie nicht für die Mehrwertsteuer und Zölle oder für Verbrauchsteuern, die in anderen Rechtsvorschriften der Union über die Zusammenarbeit zwischen den Verwaltungsbehörden der Mitgliedstaaten erfasst sind. Diese Richtlinie gilt auch nicht für Pflichtbeiträge zu Sozialversicherungen, die an den Mitgliedstaat, eine Gliederungseinheit des Mitgliedstaats oder an öffentlich-rechtliche Sozialversicherungseinrichtungen zu leisten sind.

(3) In keinem Fall sind die Steuern im Sinne von Absatz 1 dahingehend auszulegen, dass sie Folgendes einschließen:

- a) Gebühren, wie sie für von Behörden ausgestellte Bescheinigungen und andere Dokumente erhoben werden oder
- b) vertragliche Gebühren, wie etwa Zahlungen an öffentliche Versorgungsbetriebe.

(4) Diese Richtlinie gilt für die in Absatz 1 genannten Steuern, die in dem Gebiet erhoben werden, auf das die Verträge gemäß Artikel 52 des Vertrags über die Europäische Union Anwendung finden ».

B.25.2. Die von den klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 bemängelte Gleichbehandlung hat daher ihren Ursprung in der Richtlinie (EU) 2018/822, insofern sie die Bestimmungen zur Meldepflicht für meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen in die Richtlinie 2011/16/EU einfügt und so diese Meldepflicht dem Anwendungsbereich dieser Richtlinie unterwirft, die sich nicht auf die Gesellschaftssteuer beschränkt.

B.25.3. Sowohl die europäischen Institutionen als auch die Mitgliedstaaten unterliegen bei der Anwendung des Unionsrechts der Kontrolle, ob ihre Handlungen mit den Verträgen und den allgemeinen Rechtsgrundsätzen der Union vereinbar sind (EuGH, große Kammer, 3. Mai 2007, *Advocaten voor de Wereld vzw*, C-303/05, Randnr. 45), einschließlich des Grundsatzes der Gleichheit und Nichtdiskriminierung, der nicht nur einen allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts im Sinne von Artikel 6 Absatz 3 des EUV darstellt, sondern auch durch die Artikel 20 und 21 der Charta gewährleistet wird.

Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union « besagt der allgemeine Gleichheitsgrundsatz [...] als allgemeiner Grundsatz des Unionsrechts, dass vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich und unterschiedliche Sachverhalte nicht gleich behandelt werden dürfen, es sei denn, dass eine solche Behandlung objektiv gerechtfertigt ist » (EuGH, 6. Juni 2019, C-264/18, *P.M.*, Randnr. 28).

B.25.4. In der Begründung zu dem Vorschlag, der der Richtlinie (EU) 2018/822 zugrunde lag, heißt es:

« Artikel 115 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) ist die Rechtsgrundlage für Gesetzgebungsinitiativen im Bereich der direkten Steuern. Artikel 115 nimmt zwar nicht unmittelbar auf direkte Steuern Bezug, betrifft jedoch Richtlinien für die Angleichung nationaler Rechts- und Verwaltungsvorschriften, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken. Damit diese Bedingung erfüllt ist, müssen die vorgeschlagenen EU-Rechtsvorschriften im Bereich der direkten Steuern darauf abzielen, bestehende Unstimmigkeiten beim Funktionieren des Binnenmarkts zu beseitigen. In vielen Fällen würde das bedeuten, dass die EU-Maßnahmen ausschließlich grenzüberschreitende Sachverhalte betreffen » (COM(2017) 335 final, S. 6).

Daraus scheint hervorzugehen, dass die Absicht darin bestand, auf die direkte Besteuerung abzu zielen.

Jedoch sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, die Meldepflicht für meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen auf alle Steuern für anwendbar zu erklären, die in den Anwendungsbereich der Richtlinie 2011/16/EU fallen, was nicht nur die Gesellschaftssteuer, sondern auch andere direkte Steuern als die Gesellschaftssteuer und indirekte Steuern wie die Registrierungsgebühren im belgischen Recht einschließt.

B.26. Nach Artikel 267 des AEUV ist der Gerichtshof der Europäischen Union dafür zuständig, im Wege der Vorabentscheidung sowohl über die Auslegung der Verträge und der Handlungen der Einrichtungen der Europäischen Union als auch über die Gültigkeit dieser Handlungen zu entscheiden. Gemäß Absatz 3 dieser Bestimmung ist ein einzelstaatliches Gericht zur Anrufung des Gerichtshofes der Europäischen Union verpflichtet, wenn seine Entscheidungen - wie diejenigen des Verfassungsgerichtshofes - selbst nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können. Wenn es Zweifel über die Auslegung oder die Gültigkeit einer Bestimmung des Rechts der Europäischen Union gibt, die für die Entscheidung in einer bei einem solchen einzelstaatlichen Gericht anhängigen Streitigkeit wichtig ist, hat dieses Gericht den Gerichtshof der Europäischen Union im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens - selbst von Amts wegen - anzurufen.

Vor der Urteilsfällung zur Sache über den in B.21 erwähnten Beschwerdegrund ist dem Gerichtshof der Europäischen Union die im Tenor wiedergegebene erste Vorabentscheidungsfrage zu stellen.

3. Das Legalitätsprinzip, der Grundsatz der Rechtssicherheit und der Grundsatz der Nichtrückwirkung der Gesetze (fünfter, sechster und siebter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7407 und erster Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7409)

B.27. Der fünfte Klagegrund der klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 ist gegen die Artikel 326/1 Nr. 4 Absatz 2 und 326/3 § 1 des EStGB 1992, gegen die 289bis/1 Nr. 4 Absatz 2 und 289bis/3 § 1 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, gegen die Artikel 146sexies Nr. 4 Absatz 2 und 146octies § 1 des Erbschaftssteuergesetzbuches und gegen die Artikel 211bis/1 Nr. 4 Absatz 2 und 211bis/3 § 1 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch die Artikel 3, 5, 20, 22, 35, 37, 49 und 51 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 in Verbindung mit den Artikeln 18, 31, 33 und 47 des genannten Gesetzes, gerichtet. Sie machen geltend, dass die angefochtenen Bestimmungen gegen die Artikel 20, 48 Absatz 1, 49, 51 und 52 der Charta, Artikel 6 Absatz 1 und 2 und Artikel 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention, Artikel 17 des Internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte und die Artikel 10, 11, 12, 14, 170 § 2 und 172 der Verfassung verstießen.

Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 machen im Wesentlichen geltend, dass der Begriff « Intermediär » nicht ausreichend präzise definiert sei.

B.28. Der sechste Klagegrund der klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 ist gegen die Artikel 326/3 § 1 und 326/8 § 2 des EStGB 1992, gegen die 289bis/3 § 1 und 289bis/8 § 1 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, gegen die Artikel 146octies § 1 und 146terdecies § 2 des Erbschaftssteuergesetzbuches und gegen die Artikel 211bis/3 § 1 und 211bis/8 § 2 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch die Artikel 5, 10, 22, 27, 37, 42, 51 und 56 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 in Verbindung mit den Artikeln 18, 31, 33 und 47 des genannten Gesetzes, gerichtet. Sie machen geltend, dass die angefochtenen Bestimmungen gegen die Artikel 20, 48 Absatz 1, 49, 50, 51 und 52 der Charta, Artikel 6 Absatz 1 und 2 und Artikel 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention und die Artikel 10, 11 und 170 der Verfassung verstießen.

Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 machen geltend, dass der Anfangszeitpunkt der Frist, über die der Intermediär oder der relevante Steuerpflichtige verfüge, um die Meldung zu einer meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung vorzunehmen, nicht ausreichend präzise bestimmt sei und dass sie durch das Handeln eines anderen in Gang gesetzt werden könne. Außerdem sind sie der Auffassung, dass Intermediäre nicht notwendigerweise über alle Informationen verfügten, die die Meldung enthalten müsse.

B.29. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 leiten einen siebten Klagegrund ab aus einem Verstoß durch die Artikel 61 und 62 in Verbindung mit den Artikeln 18, 31, 33 und 47 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 gegen die Artikel 20, 48 Absatz 1, 49, 50, 51 und 52 der Charta, Artikel 6 Absätze 1 und 2 und Artikel 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention und die Artikel 10, 11, 12, 14, 172 und 190 der Verfassung.

Sie machen im Wesentlichen geltend, dass die angefochtenen Bestimmungen rückwirkend seien, insofern sie die Meldepflicht auf Gestaltungen für anwendbar erklärten, deren erster Schritt zwischen dem 25. Juni 2018 und dem 1. Juli 2020 umgesetzt worden sei.

B.30. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7409 leitet einen ersten Klagegrund ab aus einem Verstoß durch das Gesetz vom 20. Dezember 2019 gegen die Artikel 12, 14 und 190 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention, mit Artikel 49 der Charta und mit den Grundsätzen der Rechtssicherheit und der Nichtrückwirkung der Gesetze.

Sie macht im Wesentlichen geltend, dass die Begriffe « Gestaltung », « Beteiligter », « verbundenes Unternehmen », das Adjektiv « grenzüberschreitend », die verschiedenen « Kennzeichen » und das « Kriterium des ' Main benefit '-Tests » nicht ausreichend präzise definiert seien.

Zudem beanstandet sie, dass die Meldepflicht durch die angefochtenen Bestimmungen rückwirkend angewandt werde.

B.31. Der Gerichtshof prüft diese Klagegründe zusammen.

In Bezug auf die Präzisierung der Begriffe « Gestaltung », « Intermediär », « Beteiligter », « verbundenes Unternehmen », des Adjektivs « grenzüberschreitend », der verschiedenen « Kennzeichen » und des « Kriteriums des ' Main benefit '-Tests »

B.32. Der Gerichtshof prüft zunächst die im Rahmen des fünften Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 und des ersten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7409 dargelegten Beschwerdegründe, wonach die Begriffe « Gestaltung », « Intermediär », « Beteiligter », « verbundenes Unternehmen », das Adjektiv « grenzüberschreitend », die verschiedenen « Kennzeichen » und das « Kriterium des ' Main benefit '-Tests » nicht ausreichend präzise seien.

B.33.1. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung haben eine allgemeine Tragweite. Sie untersagen jegliche Diskriminierung, ungeachtet deren Ursprungs; die Verfassungsvorschriften der Gleichheit und Nichtdiskriminierung gelten angesichts aller Rechte und aller Freiheiten, einschließlich derjenigen, die sich aus internationalen Verträgen ergeben, welche für Belgien verbindlich sind.

B.33.2. Artikel 12 Absatz 2 der Verfassung bestimmt:

« Niemand darf verfolgt werden, es sei denn in den durch Gesetz bestimmten Fällen [...] ».

B.33.3. Artikel 7 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention bestimmt:

« Niemand darf wegen einer Handlung oder Unterlassung verurteilt werden, die zur Zeit ihrer Begehung nach innerstaatlichem oder internationalem Recht nicht strafbar war. Es darf auch keine schwerere als die zur Zeit der Begehung angedrohte Strafe verhängt werden ».

B.33.4. Artikel 49 Absatz 1 der Charta bestimmt:

« Niemand darf wegen einer Handlung oder Unterlassung verurteilt werden, die zur Zeit ihrer Begehung nach innerstaatlichem oder internationalem Recht nicht strafbar war. Es darf auch keine schwerere Strafe als die zur Zeit der Begehung angedrohte Strafe verhängt werden. Wird nach Begehung einer Straftat durch Gesetz eine mildere Strafe eingeführt, so ist diese zu verhängen ».

B.33.5. Auch wenn sie keine Strafen im Sinne der Artikel 12 und 14 der Verfassung darstellen, sind die in B.3.6 erwähnten administrativen Geldbußen, mit denen Verstöße gegen die Meldepflicht für meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen geahndet werden, Sanktionen strafrechtlicher Natur im Sinne von Artikel 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention und Artikel 49 der Charta.

Insofern sie das materielle Legalitätsprinzip in Strafsachen gewährleisten, haben Artikel 7 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention und Artikel 49 Absatz 1 der Charta eine ähnliche Tragweite wie Artikel 12 Absatz 2 der Verfassung. Daher bilden die Garantien dieser Bestimmungen in diesem Maße ein untrennbares Ganzes.

Das Legalitätsprinzip in Strafsachen, das sich aus der vorerwähnten Verfassungsbestimmung und den vorerwähnten Vertragsbestimmungen ergibt, beruht auf der Überlegung, dass das Strafgesetz so formuliert sein muss, dass jeder zu dem Augenblick, wo er ein Verhalten annimmt, wissen kann, ob dieses Verhalten strafbar ist oder nicht. Es erfordert es, dass der Gesetzgeber in einer ausreichend präzisen, klaren und Rechtssicherheit bietenden Formulierung angibt, welche Handlungen unter Strafe gestellt werden, sodass einerseits derjenige, der ein Verhalten annimmt, vorher auf hinlängliche Weise beurteilen kann, welche strafrechtlichen Folgen dieses Verhalten haben wird, und andererseits dem Richter keine allzu große Ermessensbefugnis überlassen wird.

Das Legalitätsprinzip in Strafsachen verhindert jedoch nicht, dass das Gesetz dem Richter eine Ermessensbefugnis gewährt. Man muss nämlich der allgemeinen Beschaffenheit der Gesetze, der Verschiedenartigkeit der Situationen, auf die sie Anwendung finden, und der Entwicklung der durch sie geahndeten Verhaltensweisen Rechnung tragen.

Die Bedingung, dass eine Straftat durch das Gesetz klar definiert sein muss, ist erfüllt, wenn der Rechtsunterworfenen anhand der Formulierung der relevanten Bestimmung und gegebenenfalls mit Hilfe ihrer Auslegung durch die Rechtsprechungsorgane wissen kann, durch welche Handlungen und Unterlassungen er strafrechtlich haftbar wird.

Erst durch die Prüfung einer spezifischen Strafbestimmung ist es möglich, unter Berücksichtigung der jeweiligen Elemente der dadurch zu ahndenden Straftaten festzustellen, ob die vom Gesetzgeber verwendete allgemeine Formulierung derart ungenau ist, dass sie das Legalitätsprinzip in Strafsachen missachten würde.

B.33.6. Dem Gerichtshof der Europäischen Union zufolge stellt der « insbesondere in Art. 49 Abs. 1 Satz 1 der Charta [niedergelegte] Grundsatz der Gesetzmäßigkeit im Zusammenhang mit Straftaten und Strafen (*nullum crimen, nulla poena sine lege*) [...] eine besondere Ausformung des allgemeinen Grundsatzes der Rechtssicherheit dar » (EuGH, 20. Dezember 2017, C-102/16, *Vaditrans BVBA*, Randnr. 50).

Der allgemeine Grundsatz der Rechtssicherheit « gebietet, dass Rechtsvorschriften - vor allem dann, wenn sie nachteilige Folgen für Einzelne und Unternehmen haben können - klar und bestimmt sowie in ihrer Anwendung für den Einzelnen vorhersehbar sind. Insbesondere verlangt dieser Grundsatz, dass eine Regelung es den Betroffenen ermöglicht, den Umfang der ihnen damit auferlegten Verpflichtungen genau zu erkennen, und dass sie ihre Rechte und Pflichten eindeutig erkennen und sich darauf einstellen können » (EuGH, 29. April 2021, C-504/19, *Banco de Portugal u.a.*, Randnr. 51).

B.34. Der Gerichtshof muss daher die in B.32 erwähnten Beschwerdegründe anhand der Artikel 10, 11 und 12 Absatz 2 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 7 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention, mit Artikel 49 Absatz 1 der Charta und mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit prüfen.

Der Gerichtshof muss prüfen, ob die in B.32 erwähnten Begriffe, die den Anwendungsbereich und die Tragweite der Meldepflicht für meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen mitbestimmen, ausreichend klar und bestimmt sind, um dem materiellen Legalitätsprinzip in Strafsachen und dem Grundsatz der Rechtssicherheit, die die vorerwähnten Bestimmungen gewährleisten, zu genügen.

B.35.1. Der Begriff « Intermediär » ist in dem in B.3.2 zitierten Artikel 326/1 Nr. 4 des EStGB 1992 und in den Artikeln 289bis/1 Nr. 4 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, 146sexies Nr. 4 des Erbschaftssteuergesetzbuches und 211bis/1 Nr. 4 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern definiert.

In Bezug auf diesen Begriff heißt es in der Begründung zu dem Entwurf, der dem Gesetz vom 20. Dezember 2019 zugrunde liegt:

« La notion ' d'intermédiaire ' est définie de façon large afin d'obliger, toute personne physique ou morale qui, d'une manière ou d'une autre, conçoit, propose, met en place 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, de mentionner ce dispositif à l'autorité nationale compétente. Les intermédiaires sont aussi ceux qui fournissent de l'aide ou des conseils aux contribuables. Dans ce contexte, on peut faire référence à la distinction opérée par l'action BEPS 12 entre promoteur (' Promoter ') et fournisseur de services (' Service Provider '), qui doivent tous deux être considérés comme des intermédiaires au sens

de la directive. Le bon fonctionnement du marché intérieur est garanti par une telle notion définie de manière large. Toutefois, un intermédiaire qui, par exemple, traite uniquement une facture à des fins comptables, sans s'impliquer davantage dans un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ne peut être considéré comme devant faire l'objet d'une déclaration. S'agissant de la conception, de l'offre, de la mise en place, de la mise à disposition ou de la gestion de la mise en œuvre, on ne vise pas ici les considérations générales ni les analyses de risque, telle que, par exemple, la simple exécution d'une due diligence en cas d'un rachat.

Lorsqu'un intermédiaire est une personne morale qui emploie des salariés, la responsabilité de celui-ci en vertu de la présente loi ne peut être engagée par ces salariés, dans la mesure où ces derniers n'exercent pas une fonction de direction.

Lorsque l'intermédiaire est un employé du contribuable concerné et ne possède aucun autre client dans le cadre d'une activité professionnelle indépendante sans caractère accessoire, l'obligation de déclaration est toutefois imposée au contribuable pour lequel travaille l'intermédiaire 'interne' dans une relation salariale » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, SS. 9-10).

« [...] un conseiller qui donne un 'second avis' sur un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, tel que soumis pour avis, sans que ce second avis ne suggère ou ne modifie le dispositif susmentionné, ne sera pas considéré comme un intermédiaire sur base de ce 'second avis'. Ceci parce que ce consultant ne répond en aucun cas à la définition d'un intermédiaire telle que celle prévue par la directive puisqu'il n'a pas conçu, offert, mis en place, mis à disposition pour la mise en œuvre ni géré l'implémentation. Après tout, le dispositif susmentionné existait déjà. Si le consultant apporte, de quelque manière que ce soit, une contribution, une modification ou une suggestion en ce qui concerne le dispositif existant, alors il s'agit bien d'un intermédiaire soumis à une obligation de déclaration » (ebenda, S. 15).

Bei den Erörterungen im Ausschuss hat der Vizepremierminister dargelegt:

« [...] un conseiller fiscal peut être amené à donner un deuxième avis sur un dispositif devant faire l'objet d'une déclaration. Si son avis reste limité à l'approbation ou à la désapprobation du dispositif, il n'est pas visé par les dispositions de la directive, car il ne répond pas à la définition d'un intermédiaire. En revanche, s'il suggère certains ajouts ou certaines adaptations au dispositif, il relèvera bel et bien du champ d'application et sera considéré comme un intermédiaire tenu d'effectuer une déclaration. Par ailleurs, l'établissement d'une déclaration, la comptabilisation d'une facture ou la réalisation d'une analyse de risques ou d'une *due diligence* - dans le cadre de laquelle on prend simplement connaissance d'un dispositif existant - n'entraîne pas non plus une obligation de déclaration » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/003, S. 5).

B.35.2. Zwar sind die Begriffe « grenzüberschreitende Gestaltung », « marktfähige Gestaltung » und « maßgeschneiderte Gestaltung » in dem in B.3.2 zitierten Artikel 326/1 Nrn. 1, 6 und 7 des EStGB 1992 und in den Artikeln 289bis/1 Nrn. 1, 6 und 7 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, 146sexies Nrn. 1, 6 und 7 des Erbschaftssteuergesetzbuches und 211bis/1 Nrn. 1, 6 und 7 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern definiert, aber der Begriff « Gestaltung » ist nicht in der Richtlinie (EU) 2018/822 und im Gesetz vom 20. Dezember 2019 definiert. In Bezug auf den Begriff der « Gestaltung » selber heißt es in den vorerwähnten Bestimmungen lediglich, dass « [es sich bei] einer Gestaltung [...] auch um eine Reihe von Gestaltungen handeln [kann] » und dass « [eine] Gestaltung [...] mehr als einen Schritt oder Teil umfassen [kann] ».

In Bezug auf den Begriff « Gestaltung » heißt es in der Begründung zu dem Entwurf, der dem Gesetz vom 20. Dezember 2019 zugrunde liegt:

« Un 'dispositif' n'est pas défini dans la directive 2018/822 parce qu'une telle définition ne contribue pas à répondre efficacement à la planification fiscale agressive. Le caractère dynamique de la lutte contre l'érosion de la base imposable est simplement contenu dans l'utilisation des caractéristiques pour la délimitation des concepts de 'dispositif' et de 'planification fiscale agressive' qui sont tous deux des concepts qui évoluent de manière inhérente et qui ne peuvent dès lors être contenus dans une définition. Cela ne couvrirait tout simplement pas la réalité. Toutefois, il ressort du texte de la directive que la simple passivité du contribuable concerné, d'un participant ou d'un intermédiaire, qui ne fait pas partie d'un ensemble plus vaste, comme par exemple l'action unilatérale d'un service public, ne peut en aucun cas être considérée comme un dispositif. L'application indépendante d'un régime fiscal national, par exemple l'application de la déduction pour les revenus d'innovation, ne saurait pas non plus être considérée comme un dispositif dans la mesure où cette application ne fait pas partie d'un ensemble plus vaste d'étapes ou de parties pouvant dans leur totalité être considérées comme un dispositif.

[...]

Bien que le concept de 'dispositif' ne soit pas défini dans la directive, il s'inscrit dans les structures de planification fiscale qui transfèrent les bénéfices imposables vers des régimes fiscaux plus favorables qui réduisent la charge fiscale globale du contribuable.

[...]

En outre, les mouvements quotidiens dans le cadre de l'activité professionnelle normale entre la maison mère et l'établissement stable étranger de cette maison mère ne peuvent pas non plus être considérés comme un dispositif lorsque ces opérations sont purement économiques mais non fiscales.

[...]

En outre, la simple exécution d'une transaction, telle qu'une transaction bancaire, ne peut en soi constituer un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

[...]

Pour la définition de la notion de dispositif, les dispositions nationales ne peuvent conduire à une restriction du champ d'application prévu par la directive 2018/822. Pour cette raison, aucun critère supplémentaire, tel que la non mise en œuvre d'un dispositif, la nature authentique d'un dispositif ou l'utilisation de principes fondés sur le marché ('*arm's length*'), ne peuvent être inclus dans la législation qui exclurait certains dispositifs transfrontières du devoir de déclaration » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, SS. 7-9).

Bei den Erörterungen im Ausschuss hat der Vizepremierminister ergänzt:

« [...] il est particulièrement difficile de définir la notion de 'dispositif' dès lors que cette notion change de sens au fil du temps en raison de changements législatifs ou technologiques. D'où le choix de ne pas définir trop étroitement la notion de 'dispositif' » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/003, S. 22).

B.35.3. Das Adjektiv « grenzüberschreitend » ist über die in B.3.2 zitierte Definition der « grenzüberschreitenden Gestaltung » definiert, in der der Begriff des « Beteiligten » an der Gestaltung verwendet wird. Dieser Begriff des « Beteiligten » ist weder in der Richtlinie (EU) 2018/822 noch im Gesetz vom 20. Dezember 2019 definiert.

In Bezug auf das Adjektiv « grenzüberschreitend » und den Begriff « Beteiligter » heißt es in der Begründung zu dem Entwurf, der dem Gesetz vom 20. Dezember 2019 zugrunde liegt:

« un ' dispositif transfrontière ' est défini comme tout dispositif dans plus d'un État membre ou dans un État membre et un pays tiers, si l'une au moins des conditions prévues est remplie. En conséquence, par exemple, la tenue d'un compte par un Belge auprès d'un établissement stable belge d'une société française ne peut pas être considérée comme un dispositif transfrontière, en l'absence d'un aspect transfrontalier. Ces conditions forment toutes une variation sur le même thème: un ou plusieurs participants doivent, d'une manière ou d'une autre, être actif dans une autre juridiction.

[...]

Qui est un participant au dispositif ressort implicitement de la lecture combinée des définitions d'intermédiaire et de contribuable concerné. En principe, lorsqu'un intermédiaire n'est pas actif dans le dispositif qu'il a lui-même imaginé, proposé, mis en place, mis à disposition pour l'implémentation ou a géré l'implémentation pour le bénéficiaire du contribuable concerné, il n'est pas participant. C'est par exemple le cas lorsque le même intermédiaire agit également en tant que dirigeant d'une entité dans son propre dispositif. À l'inverse, le simple octroi d'un crédit en tant qu'activité professionnelle du prêteur ne fait pas de celui-ci un participant. De plus la simple introduction d'une déclaration fiscale en tant que mandataire, ne fait pas de ce mandataire un participant. Le contribuable concerné, par contre, est toujours un participant.

[...]

En outre, cette notion de participant doit être interprétée conformément à l'objectif et à l'esprit de la directive. Afin de préciser cela, des dispositifs qui sont développés au sein d'un seul État membre et qui au regard de la transparence fiscale n'exigent aucune collaboration des autres États membres, par exemple, ne sont pas pris en compte. Par conséquent, un participant à un dispositif transfrontière ne peut jamais être l'intermédiaire, tant qu'il n'a pas de rôle actif. Ce dernier peut donc parfaitement se trouver dans un autre État membre, bien que le dispositif proprement dit dont bénéficient réellement ses clients/contribuables concernés soit simplement établi dans un seul et même État membre.

[...]

[...] on peut souligner qu'en l'absence d'un aspect transfrontalier dans le chef des participants, il ne saurait être question d'un dispositif transfrontière fiscal agressif. Ainsi, l'inscription d'une branche 23 luxembourgeoise par un Belge, en supposant que cela ne fasse pas partie d'un ensemble plus grand d'étapes ou parties, n'est pas un dispositif transfrontière, car les conditions posées dans la définition du dispositif transfrontière ne sont pas remplies. Dans l'exemple, la branche 23 n'est d'ailleurs pas un participant en soi. Un participant a une résidence fiscale ou dirige une entreprise/exerce une activité, comme il ressort de la définition d'un dispositif transfrontière. Ce n'est pas le cas pour une branche 23. En outre, la donation d'un bien immobilier étranger entre deux personnes physiques, résidents fiscaux en Belgique, par exemple, ne peut pas être considérée comme un dispositif transfrontière car le bien immobilier dans cet exemple n'est pas un participant.

Bien que le concept de dispositif en tant que tel ne soit pas défini par la directive, il est utile de faire la distinction entre ceux qui participent au dispositif et ceux qui n'y participent pas. Ainsi, un intermédiaire n'est en principe pas un participant. Lorsque, par exemple, il conseille dans un dispositif particulier de travailler avec une société étrangère, il ne deviendra pas par son conseil un participant. Toutefois, s'il agit dans le dispositif en tant que dirigeant de cette société, il est alors effectivement participant au dispositif » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, SS. 7-9).

Im Ausschuss drehten sich die Diskussionen insbesondere um die Frage der Einstufung von Lebensversicherungen:

« Le membre estime que l'exclusion explicite des assurances-vie n'est pas conforme à la directive. Dans plusieurs pays, les assurances-vie étrangères ne sont pas exclues. Même au Luxembourg, mais aussi en France, les produits d'assurance ne sont pas exclus du champ d'application de la directive.

[...]

Le vice-premier ministre observe que les assurances-vie de la branche 23 luxembourgeoises sont déjà incluses dans la législation relative à l'impôt des personnes physiques. Si, en tant que contribuable, vous détenez une assurance-vie de la branche 23 luxembourgeoise, vous devez la déclarer. Une simple assurance-vie de la branche 23 luxembourgeoise ou étrangère ne répond pas à la définition en vigueur d'un dispositif fiscal agressif. Dans l'exposé des motifs, il est indiqué qu'une assurance de la branche 23 luxembourgeoise n'est pas un dispositif fiscal agressif en tant que tel, mais si cette assurance-vie fait partie d'autres éléments liés à un dispositif fiscal agressif plus large, elle peut être considérée comme telle. Par conséquent, l'assurance-vie en question serait effectivement soumise à déclaration » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/003, SS. 10 und 19).

B.35.4. In Bezug auf das « Kriterium des ' Main benefit ' -Tests » heißt es in der Begründung zu dem Entwurf, der dem Gesetz vom 20. Dezember 2019 zugrunde liegt:

« Il est satisfait au ' critère de l'avantage principal ' lorsqu'il peut être établi que l'avantage principal ou l'un des avantages principaux qu'une personne peut raisonnablement s'attendre à retirer d'un dispositif, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, est l'obtention d'un avantage fiscal. En ce qui concerne le concept d'avantage fiscal, il est conseillé de vérifier, sans être exhaustif, s'il existe un ou plusieurs des éléments suivants :

- un montant qui n'est pas inclus dans la base imposable;
- le contribuable qui bénéficie d'une déduction;
- une perte a été subie à des fins fiscales;

- aucune retenue à la source n'est due et l'impôt étranger est compensé » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, S. 12).

In Bezug auf die Kennzeichen der Kategorie A heißt es in der Begründung zu dem Entwurf, der dem Gesetz vom 20. Dezember 2019 zugrunde liegt:

« La catégorie A contient des marqueurs généraux qui reviennent souvent dans les structures d'évasion fiscale, telles que les clauses de confidentialité, les documents normalisés et les indemnités qui dépendent de l'avantage fiscal que procure le dispositif.

Le secret dont il est question dans la caractéristique essentielle sous la catégorie A, 1^o, ne concerne pas la simple couverture d'un risque de responsabilité. Cependant, cela doit être clair pour le contribuable concerné.

En outre, il convient de noter que les documents et structures standardisés, tels qu'indiqués dans la catégorie A, 3^o, ne concernent en aucun cas des documents de travail internes qui ne font que refléter des idées ou des concepts inachevés » (ebenda, SS. 12-13).

In Bezug auf die Kennzeichen der Kategorie B heißt es in der Begründung zu dem Entwurf, der dem Gesetz vom 20. Dezember 2019 zugrunde liegt:

« La catégorie B contient des éléments techniques qui sont souvent présents dans les dispositifs établis pour éluder l'impôt, comme la vente d'une société déficitaire, les revenus qui sont convertis en capital, les transactions circulaires » (ebenda, S. 13).

In Bezug auf die Kennzeichen der Kategorie C heißt es in der Begründung zu dem Entwurf, der dem Gesetz vom 20. Dezember 2019 zugrunde liegt:

« La catégorie C contient des marqueurs qui sont en lien avec des transactions transfrontières, comme des paiements transfrontières déterminés, la même déduction dans plus d'un pays, des paiements entre des entreprises liées » (ebenda, S. 13).

In Bezug auf die Kennzeichen der Kategorie D heißt es in der Begründung zu dem Entwurf, der dem Gesetz vom 20. Dezember 2019 zugrunde liegt:

« La catégorie D contient des marqueurs spécifiques pour contrer les dispositifs conçus pour contourner les obligations de déclaration impliquant un échange automatique d'informations, introduit par la loi du 16 décembre 2015 réglant la communication des renseignements relatifs aux comptes financiers, par les institutions financières belges et le SPF Finances, dans le cadre d'un échange automatique de renseignements au niveau international et à des fins fiscales.

Ce marqueur spécifique concerne entre autres les structures de planification fiscale qui sont ou peuvent être utilisées pour contourner ou entraver les exigences légales de la législation CRS applicable, ainsi que les structures de planification fiscale qui sont basées sur une interprétation ou une application incorrecte de cette législation.

La conception ou la mise en place d'un dispositif transfrontière ne peut être déclarable que parce qu'elle possède le marqueur spécifique D.1, lorsqu'on peut raisonnablement supposer que ce dispositif transfrontière a été réalisé dans l'intention de ne pas déclarer en vertu de la législation CRS.

Le simple fait qu'un dispositif transfrontière ait pour effet de ne pas avoir à être déclaré en vertu de la loi CRS susmentionnée du 16 décembre 2015, ne permet pas de conclure que l'obligation de déclaration en vertu de cette législation est ébranlée, au sens du marqueur spécifique D.1.

Lorsqu'il est satisfait aux obligations du chapitre III ' Informations sur les bénéficiaires effectifs ' de la directive (UE) 2015/849 du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement (UE) n° 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission, le marqueur spécifique D.2. n'est toutefois pas d'application, étant donné que la condition de non-transparence dans le chef de ce marqueur n'est plus pertinente » (ebenda, SS. 13-14).

In Bezug auf die Kennzeichen der Kategorie E heißt es in der Begründung zu dem Entwurf, der dem Gesetz vom 20. Dezember 2019 zugrunde liegt:

« La catégorie E contient des marqueurs qui sont en lien avec les prix de transfert, comme un dispositif avec un transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer.

Pour ce qui est d'un dispositif avec utilisation des régimes de protection unilatéraux, conformément à ce qu'indiquent de telles ' règles unilatérales de sécurité ', ce sont des règles qui ne s'appliquent qu'à une catégorie ou à des catégories particulières de contribuables ou d'opérations et qui exonèrent ces contribuables des obligations normalement prévues par les règles générales en matière de prix de transfert imposées par ce pays. En d'autres termes sont imposées des obligations plus simples que dans le régime général en matière de prix de transfert de ce pays. À titre d'alternative, les régimes de protection unilatéraux peuvent également exempter une ou plusieurs catégories de contribuables ou des transactions de l'application de tout ou partie des règles générales en matière de prix de transfert. Cela n'inclut pas une simple simplification administrative des règles, qui ne se rapportent pas directement à la détermination de prix conformes aux règles du marché (' *arm's length* '), qui ne se rapportent pas non plus aux décisions anticipées en matière de prix de transfert (' *advance pricing arrangements* '). Les règles de sécurité ne couvrent d'ailleurs pas les règles en matière de sous-capitalisation.

S'agissant d'un dispositif avec transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer sous le marqueur spécifique E.2., on peut se reporter à l'application du chapitre 6 (numéros 6 186 et suivants) des directives de l'OCDE sur les prix de transfert pour les actifs incorporels difficiles à évaluer (' *hard to value intangibles* ').

En ce qui concerne un dispositif avec un apport transfrontière au sein du groupe de fonctions, et/ou de risques et/ou d'actifs de marqueur spécifique E.3., on peut se reporter à l'application du chapitre 9 (numéro 9.2) des directives de l'OCDE sur les prix de transfert pour les actifs incorporels difficiles à évaluer (' *hard to value intangibles* ') afin de fournir des indications sur l'obligation de déclaration pour cette catégorie et de ne pas en général recevoir des déclarations relatives aux prix de transfert, mais qui ne constituent donc pas encore un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration » (ebenda, S. 14).

B.35.5. Der Begriff « verbundenes Unternehmen » ist in dem in B.3.2 zitierten Artikel 338 § 2 Nr. 21 des EStGB 1992 und in den Artikeln 289bis § 2 Nr. 18 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, 146quater § 2 Nr. 18 des Erbschaftssteuergesetzbuches und 211bis § 2 Nr. 18 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern definiert.

In Bezug auf den Begriff « verbundenes Unternehmen » heißt es in der Begründung zu dem Entwurf, der dem Gesetz vom 20. Dezember 2019 zugrunde liegt:

« La notion d'entreprise associée est importante pour certaines informations que l'intermédiaire doit fournir à l'autorité compétente.

Le terme ' entreprise associée ' est défini au sens large. Une entreprise associée est définie comme toute personne qui exerce un contrôle sur une autre personne de quelque manière que ce soit (gestion par une autre personne, plus de 25 % des droits de vote, du capital ou du bénéfice). Il s'applique à la fois aux personnes physiques et aux personnes morales. Les personnes physiques, les conjoints et les parents en ligne directe sont considérés comme une seule personne » (ebenda, SS. 25-26).

B.36. Unter Berücksichtigung der vorerwähnten Bestimmungen und der Vorarbeiten stellt sich die Frage, ob die in B.32 erwähnten Begriffe ausreichend klar und bestimmt sind, um dem materiellen Legalitätsprinzip in Strafsachen und dem Grundsatz der Rechtssicherheit zu genügen.

Da die angefochtenen Bestimmungen diejenigen der Richtlinie (EU) 2018/822 wiedergeben und in Anbetracht des Umstandes, dass diese Begriffe nicht in den verschiedenen Mitgliedstaaten unterschiedlich ausgelegt werden können, ist vor der Urteilsfällung zur Sache über die in B.32 erwähnten Beschwerdegründe dem Gerichtshof der Europäischen Union die im Tenor wiedergegebene zweite Vorabentscheidungsfrage zu stellen.

In Bezug auf den Beschwerdegrund bezüglich der vorgeblichen Pflicht des Intermediärs, Informationen zu melden, über die er nicht verfügt

B.37.1. Der Gerichtshof prüft jetzt den im Rahmen des sechsten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 dargelegten Beschwerdegrund, wonach der Intermediär Informationen melden muss, über die er nicht verfügt.

B.37.2. Nach dem in B.3.5.2 zitierten Artikel 326/3 § 1 des EStGB 1992 muss der Intermediär von den in Artikel 338 § 6/4 des EStGB 1992 erwähnten Informationen nur diejenigen melden, « die ihm bekannt sind, die sich in seinem Besitz oder unter seiner Kontrolle befinden ». Ähnliche Bestimmungen sind in Artikel 289bis/3 § 1 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, in Artikel 146octies § 1 des Erbschaftssteuergesetzbuches und in Artikel 211bis/3 § 1 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern vorgesehen.

Wie die Vorarbeiten bestätigen, ist der Intermediär nicht verpflichtet, aktiv Informationen, über die er nicht verfügt, zu beschaffen (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, S. 15).

Da er auf einer falschen Annahme beruht, ist der in B.37.1 erwähnte Beschwerdegrund unbegründet.

In Bezug auf den Anfangszeitpunkt der Frist, um eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung zu melden

B.38. Der Gerichtshof prüft jetzt den im Rahmen des sechsten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 dargelegten Beschwerdegrund, wonach es die angefochtenen Bestimmungen nicht ermöglichen, mit dem erforderlichen Maß an Präzision den Zeitpunkt zu bestimmen, zu dem die Frist, um die Meldung einer meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung abzugeben, zu laufen beginnt.

B.39. Die in B.3.5.2 und B.3.5.7 zitierten Artikel 326/3 § 1 und 326/8 § 2 des EStGB 1992 legen den Anfangszeitpunkt der Frist von 30 Tagen fest, über die der Intermediär oder der relevante Steuerpflichtige verfügt, um die Meldung vorzunehmen. Ähnliche Bestimmungen sind in den Artikeln 289bis/3 § 1 und 289bis/8 § 2 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, in Artikel 146octies § 1 und in 146terdecies § 2 des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 211bis/3 § 1 und 211bis/8 § 2 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern vorgesehen.

Im Hinblick auf diese Bestimmungen stellt sich die Frage, ob der Anfangszeitpunkt dieser Frist von 30 Tagen mit dem erforderlichen Maß an Präzision festgelegt ist, um dem materiellen Legalitätsprinzip in Strafsachen zu genügen.

Da die angefochtenen Bestimmungen Artikel 8ab Absätze 1 und 7 der Richtlinie 2011/16/EU wiedergeben, die durch die Richtlinie (EU) 2018/822 eingefügt wurden, und in Anbetracht des Umstandes, dass dieser Artikel nicht in den verschiedenen Mitgliedstaaten unterschiedlich ausgelegt werden kann, ist vor der Urteilsfällung zur Sache über den in B.38 erwähnten Beschwerdegrund dem Gerichtshof der Europäischen Union die im Tenor wiedergegebene dritte Vorabentscheidungsfrage zu stellen.

In Bezug auf die vorgebliche Rückwirkung des angefochtenen Gesetzes

B.40. Der Gerichtshof prüft schließlich den im Rahmen des siebten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 und des ersten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7409 dargelegten Beschwerdegrund, mit dem bemängelt wird, dass das Gesetz vom 20. Dezember 2019 rückwirkend angewandt wird.

B.41. Eine Regel ist als rückwirkend einzustufen, wenn sie auf Fakten, Handlungen und Situationen Anwendung findet, die zum Zeitpunkt ihres Inkrafttretens endgültig abgeschlossen waren.

B.42. Das Gesetz vom 20. Dezember 2019 wurde im *Belgischen Staatsblatt* vom 30. Dezember 2019 veröffentlicht und ist am 1. Juli 2020 in Kraft getreten (Artikel 61 Absatz 1).

Nach Artikel 61 Absatz 2 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 betrifft die Meldepflicht auch 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.

B.43. In ihrem Gutachten zum Vorentwurf des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 hat die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrats Folgendes angemerkt:

« Le Conseil d'État n'aperçoit pas comment l'obligation de déclaration que l'article 61, alinéa 2, de l'avant-projet prévoit pour les dispositifs concernés, pourrait s'appliquer avec effet rétroactif. En effet, les informations concernées doivent être fournies au plus tard le 31 août 2020; le fait qu'elles concernent des actes qui ont eu lieu dans le passé n'implique pas pour autant qu'il soit question de rétroactivité » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, S. 122).

B.44. Da das Datum, an dem die in Artikel 61 Absatz 2 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 erwähnten Gestaltungen gemeldet werden müssen, nach dem Inkrafttreten des genannten Gesetzes liegt, ist festzustellen, dass die Meldepflicht für die in Artikel 61 Absatz 2 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 erwähnten Gestaltungen nicht rückwirkend ist.

B.45. Der in B.40 erwähnte Beschwerdegrund ist unbegründet. Der Gerichtshof hat daher auch dem Gerichtshof der Europäischen Union nicht die von den klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 im Rahmen ihres siebten Klagegrunds vorgeschlagene Vorabentscheidungsfrage zu stellen.

4. *Die Einschränkung des Berufsgeheimnisses des Rechtsanwalts (erster bis fünfter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7410, achter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7407 und zweiter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7409)*

In Bezug auf die Meldepflicht für marktfähige Gestaltungen (erster Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7410 und erster Beschwerdegrund des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407)

B.46. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7410 leiten einen ersten Klagegrund ab aus einem Verstoß durch die Artikel 1 bis 62 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 gegen die Artikel 22, 29 und 170 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit dem allgemeinen Rechtsgrundsatz der Rechtssicherheit, mit dem allgemeinen Grundsatz des Berufsgeheimnisses des Rechtsanwalts, mit den Artikeln 1, 6 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention, mit den Artikeln 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 und 51 der Charta und mit Artikel 6 des EUV.

Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7410 machen geltend, dass Artikel 326/7 § 3 des EStGB 1992, Artikel 289bis/7 § 3 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, Artikel 146*duodécies* § 3 des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 211bis/7 § 3 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch die Artikel 9, 26, 41 und 55 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019, gegen die vorerwähnten Bestimmungen verstießen, insofern sie ausschlossen, dass sich ein Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde, auf sein Berufsgeheimnis berufe, um von der Meldepflicht bezüglich marktfähiger Gestaltungen befreit zu werden.

Zudem machen sie geltend, dass der Begriff « marktfähige Gestaltung » zu vage sei.

B.47. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 leiten einen achten Klagegrund ab aus einem Verstoß durch die Artikel 9, 10, 26, 27, 41, 42, 54 und 55 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 gegen die Artikel 7, 8 Absatz 1, 20, 47, 48, 51 bis 53 der Charta, die Artikel 6 Absatz 3 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention und die Artikel 10, 11, 22, 29 und 170 der Verfassung.

Der erste Beschwerdegrund des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 schließt sich an den ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7410 an.

B.48.1. Artikel 22 der Verfassung und Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention garantieren das Recht auf Achtung des Privatlebens. Die beiden Bestimmungen bilden eine untrennbare Einheit.

B.48.2. Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention schützt das Recht auf ein faires Verfahren. Obwohl Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention auf nicht strafrechtliche Streitigkeiten keine Anwendung findet (EuGHMR, 12. Juli 2001, *Ferrazzini gegen Italien*), wird das Recht auf ein faires Verfahren auch von einem allgemeinen Rechtsgrundsatz gewährleistet.

B.48.3. Artikel 7 der Charta bestimmt:

« Jede Person hat das Recht auf Achtung ihres Privat- und Familienlebens, ihrer Wohnung sowie ihrer Kommunikation ».

Artikel 47 der Charta bestimmt:

« Jede Person, deren durch das Recht der Union garantierte Rechte oder Freiheiten verletzt worden sind, hat das Recht, nach Maßgabe der in diesem Artikel vorgesehenen Bedingungen bei einem Gericht einen wirksamen Rechtsbehelf einzulegen.

Jede Person hat ein Recht darauf, dass ihre Sache von einem unabhängigen, unparteiischen und zuvor durch Gesetz errichteten Gericht in einem fairen Verfahren, öffentlich und innerhalb angemessener Frist verhandelt wird. Jede Person kann sich beraten, verteidigen und vertreten lassen.

Personen, die nicht über ausreichende Mittel verfügen, wird Prozesskostenhilfe bewilligt, soweit diese Hilfe erforderlich ist, um den Zugang zu den Gerichten wirksam zu gewährleisten ».

Das Recht auf Achtung des Privatlebens, so wie es in Artikel 7 der Charta gewährleistet ist, und das Recht auf eine wirksame Beschwerde, das in Artikel 47 der Charta garantiert ist, müssen nach deren Artikel 52 Absatz 3 unter Bezugnahme auf die Bedeutung und Tragweite, die ihnen in der Europäischen Menschenrechtskonvention verliehen wird, definiert werden.

Aus der Erläuterung zu Artikel 7 der Charta geht hervor, dass dieser Artikel auf Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention basiert. Aus der Erläuterung zu Artikel 47 der Charta geht hervor, dass Absatz 2 dieses Artikels Artikel 6 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention entspricht, außer dass im Recht der Union das Recht auf Zugang zu einem Gericht nicht nur für Streitigkeiten in Bezug auf zivilrechtliche Ansprüche und Verpflichtungen oder strafrechtliche Anklagen gilt.

B.48.4. Das Berufsgeheimnis des Rechtsanwalts ist ein wesentlicher Bestandteil des Rechts auf Achtung des Privatlebens und des Rechts auf ein faires Verfahren.

Die Geheimhaltungspflicht des Rechtsanwalts bezweckt nämlich hauptsächlich, das Grundrecht auf Achtung des Privatlebens derjenigen, die jemanden ins Vertrauen ziehen, bisweilen in sehr persönlichen Dingen, zu schützen. Die Wirksamkeit der Rechte der Verteidigung eines jeden Rechtssuchenden setzt übrigens notwendigerweise voraus, dass ein Vertrauensverhältnis zwischen dieser Person und dem Rechtsanwalt, der sie berät und verteidigt, zustande kommen kann. Dieses notwendige Vertrauensverhältnis kann nur zustande kommen und bestehen bleiben, wenn der Rechtssuchende die Gewähr hat, dass die Dinge, die er seinem Rechtsanwalt anvertraut, durch diesen nicht an die Öffentlichkeit gebracht werden. Daraus ergibt sich, dass die den Rechtsanwälten auferlegte Regel des Berufsgeheimnisses ein fundamentales Element der Rechte der Verteidigung ist.

Wie der Kassationshof bemerkt, «beruht das Berufsgeheimnis, dem die Mitglieder der Rechtsanwaltschaft unterliegen, auf der Notwendigkeit, denjenigen, die sich ihnen anvertrauen, absolute Sicherheit zu bieten» (Kass., 13. Juli 2010, *Pas.*, 2010, Nr. 480; siehe auch Kass., 9. Juni 2004, *Pas.*, 2004, Nr. 313).

Auch wenn es «nicht unantastbar» ist, stellt das Berufsgeheimnis des Rechtsanwalts «eines der Grundprinzipien, auf denen die Organisation des Gerichtswesens in einer demokratischen Gesellschaft beruht» dar (EuGHMR, 6. Dezember 2012, *Michaud gegen Frankreich*, § 123).

B.49. Eine Bestimmung, die vom Berufsgeheimnis abweicht, muss dem allgemeinen Grundsatz der Vorhersehbarkeit der Unterstrafestellungen genügen, da sie entscheidende Modalitäten für eine Anwendung von Artikel 458 des Strafgesetzbuches, der seinerseits eine Unterstrafestellung vorsieht, enthält.

B.50. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die Verfassungsmäßigkeit der angefochtenen Bestimmungen unter Berücksichtigung des Umstandes zu beurteilen ist, dass das Berufsgeheimnis des Rechtsanwalts ein allgemeiner Grundsatz ist, der mit der Einhaltung der Grundrechte zusammenhängt, dass aus diesem Grund und in Anwendung des allgemeinen Grundsatzes der Vorhersehbarkeit der Unterstrafestellung die von diesem Geheimnis abweichenden Regeln nur strikt ausgelegt werden können und dass die Weise, auf die der Anwaltsberuf in der innerstaatlichen Rechtsordnung organisiert ist, berücksichtigt werden muss. Somit ist nur von der Regel des Berufsgeheimnisses abzuweichen, wenn dies durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses zu rechtfertigen ist und wenn die Aufhebung des Geheimnisses strikt im Verhältnis zu diesem Ziel steht.

B.51. Der Gerichtshof hat sich bereits mehrfach zur Verfassungsmäßigkeit von Meldepflichten im Lichte der vorerwähnten Anforderungen geäußert. In seinem Entscheid Nr. 10/2008 vom 23. Januar 2008 hat sich der Gerichtshof zur Verfassungsmäßigkeit der Pflicht der Rechtsanwälte, den Behörden im Rahmen der Bekämpfung der Geldwäsche Informationen weiterzuleiten, geäußert.

In diesem Entscheid hat der Gerichtshof geurteilt, dass die Informationen, von denen der Rechtsanwalt einerseits im Rahmen seiner Verteidigungs- und Vertretungstätigkeit und andererseits bei der Beurteilung der Rechtslage für den Klienten Kenntnis erlangt hat, durch das Berufsgeheimnis gedeckt sind (B.9.2 und B.9.3).

Darüber hinaus hat der Gerichtshof, auf Grundlage des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 26. Juni 2007 in der Rechtssache C-305/05, präzisiert, dass die Wendung «Beurteilung der Rechtslage» für den Klienten den Begriff der Rechtsberatung umfasst (B.9.4). Er hat geurteilt, dass die Tätigkeit als Rechtsberater dazu dient, «den Klienten über den Stand der auf seine persönliche Lage oder auf die von ihm beabsichtigte Transaktion anwendbaren Gesetzgebung zu informieren oder ihn über die Weise der Durchführung dieser Transaktion im gesetzlichen Rahmen zu beraten» und dass diese «es also dem Klienten ermöglichen [soll], ein Gerichtsverfahren bezüglich dieser Transaktion zu vermeiden» (B.9.5).

Der Gerichtshof hat entschieden, dass die Informationen, von denen der Rechtsanwalt anlässlich der Ausübung der wesentlichen Tätigkeiten seines Berufes, nämlich Verteidigung oder Vertretung des Klienten vor Gericht und Rechtsberatung, selbst außerhalb jeglichen Gerichtsverfahrens, Kenntnis erlangt, weiterhin dem Berufsgeheimnis unterliegen und den Behörden daher nicht zur Kenntnis gebracht werden dürfen, und dass dem Rechtsanwalt nur dann, wenn er eine Tätigkeit außerhalb seines spezifischen Auftrags der Verteidigung oder der Vertretung vor Gericht und der Rechtsberatung ausübt, die Verpflichtung zur Mitteilung der ihm bekannten Informationen an die Behörden auferlegt werden kann (B.9.6).

In seinem Entscheid Nr. 43/2019 vom 14. März 2019 hat sich der Gerichtshof zu der Verpflichtung der Rechtsanwälte geäußert, jährlich eine Liste mit bestimmten Informationen über mehrwertsteuerpflichtige Mandanten, zu deren Gunsten sie Dienstleistungen erbracht haben, an die Steuerverwaltung zu übermitteln. Der Gerichtshof hat bestätigt, dass der bloße Umstand der Einschaltung eines Rechtsanwalts in den Schutzbereich des Berufsgeheimnisses fällt. Gleiches gilt *a fortiori* für die Identität der Mandanten eines Rechtsanwalts (B.6). Jedoch ist es angesichts des Ziels der Sicherstellung der Beitreibung der Mehrwertsteuer und der Verhinderung der Steuerhinterziehung und des Umstands, dass die Meldepflicht an ausreichende Garantien geknüpft ist, wie die Geheimhaltungspflicht des Beamten der mit der Mehrwertsteuer beauftragten Verwaltung, nicht sachlich ungerechtfertigt, einen Rechtsanwalt dazu zu verpflichten, der mit der Mehrwertsteuer beauftragten Verwaltung bestimmte in der Mehrwertsteuerliste erwähnte Daten mitzuteilen (B.9.1-B.9.3).

In seinem Entscheid Nr. 114/2020 vom 24. September 2020 hat der Gerichtshof die vorerwähnten Grundsätze bestätigt. In diesem Entscheid hat der Gerichtshof das Gesetz vom 18. September 2017 «zur Verhinderung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung und zur Beschränkung der Nutzung von Bargeld» teilweise für nichtig erklärt. Er hat entschieden, dass ein Rechtsanwalt nicht verpflichtet werden kann, das Büro für die Verarbeitung finanzieller Informationen (BVFI) über einen Verdacht zu informieren, wenn sein Mandant auf seinen Rat hin von der Vornahme einer verdächtigen Transaktion absieht. Ebenso wenig kann einer Person, die außerhalb des Vertrauensverhältnisses zwischen dem Rechtsanwalt und seinem Mandanten steht, selbst wenn es sich dabei um einen Rechtsanwalt handeln sollte, erlaubt werden, vom Berufsgeheimnis erfasste Informationen an das BVFI mitzuteilen.

B.52. Auch wenn der Gerichtshof in seinem vorerwähnten Entscheid Nr. 167/2020 *prima facie* geurteilt hat, dass der Inhalt des Begriffs «marktfähige Gestaltung» hinreichend bestimmt ist, um ihn vom Begriff «maßgeschneiderte Gestaltung» zu unterscheiden, veranlasst die Prüfung der aktuell geprüften Klagen in der Sache den Gerichtshof, dem Gerichtshof der Europäischen Union die in B.36 erwähnte Vorabentscheidungsfrage zu stellen.

Vor der Urteilsfällung zur Sache über den Beschwerdegrund, dass der Begriff «marktfähige Gestaltung» zu vage sei, ist die Antwort des Gerichtshofs der Europäischen Union auf diese Frage abzuwarten.

B.53. Der Gerichtshof prüft nun den Beschwerdegrund, mit dem beanstandet wird, dass es einem Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, verboten ist, sich auf sein Berufsgeheimnis zu berufen, um von der Meldepflicht bezüglich marktfähiger Gestaltungen befreit zu werden.

B.54.1. 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 326/3 § 1 des EStGB 1992, Artikel 289bis/3 § 1 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, Artikel 146octies § 1 des Erbschaftssteuer-gesetzbuches und Artikel 211bis/3 § 1 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern).

B.54.2. 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 326/4 des EStGB 1992, Artikel 289bis/4 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, Artikel 146nonies des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 211bis/4 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern). Die Informationen, die zu diesem Zeitpunkt bereitgestellt werden müssen, sind, soweit anwendbar:

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

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

- die Angabe des Mitgliedstaats 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.54.3. Nach den Vorarbeiten zu Artikel 9 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 betrifft die Möglichkeit der Geltendmachung eines Berufsgeheimnis:

« que l'assistance, ou le conseil fourni par l'intermédiaire au client pour autant que cela relève de la détermination de la situation juridique d'un contribuable ou de la défense de celui-ci dans une action en justice, ce qui peut également être trouvé dans la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces. En particulier, il s'agit des conseils purement juridiques, à l'exclusion de la planification fiscale à caractère potentiellement agressif. Ce n'est que pour ces activités qu'une dispense légale de l'obligation de déclaration peut s'appliquer pour l'intermédiaire. D'autre part, un conseiller qui se limite aux conseils juridiques susmentionnés et qui n'a, à aucun moment, fourni 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 sa mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre ne sera pas considéré comme un intermédiaire, conformément à la définition de la directive, et ne sera donc pas soumis à l'obligation de déclaration » (*Parl. Dok., Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, S. 19*).

Daraus lässt sich ableiten, dass sich diese Bestimmungen auf Fälle beziehen, die von einem strafbewehrten Berufsgeheimnis erfasst sind. Im Falle eines Rechtsanwalts, der als Intermediär tätig wird, beinhaltet das, dass er sich der Meldepflicht nur bei Tätigkeiten entziehen kann, die seinen spezifischen Auftrag der Verteidigung oder der Vertretung vor Gericht und der Rechtsberatung betreffen. Wie die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrates in ihrem Gutachten bemerkt hat, kann angenommen werden, dass die zu übermittelnden Informationen im Rahmen der ersten individuellen Meldung bezüglich einer marktfähigen Gestaltung nicht vom Berufsgeheimnis erfasst sind (*Parl. Dok., Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, SS. 113-114*).

Daraus geht hervor, dass der in B.53 erwähnte Beschwerdegrund unbegründet ist, sofern er sich auf die erste Meldepflicht bezüglich marktfähiger Gestaltungen bezieht.

B.54.4. Im Gegensatz zu dem, was im Rahmen der ersten Meldepflicht bei marktfähigen Gestaltungen festgestellt wurde, ist es angesichts der in B.54.2 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 die angefochtenen Bestimmungen eine absolute und *a priori* Aufhebung des Berufsgeheimnisses in Bezug auf die regelmäßigen Berichte zu marktfähigen Gestaltungen vorsehen. 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., Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, S. 22*).

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, S. 21). 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.54.2 entnehmen lässt.

B.55. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass Artikel 326/7 § 3 des EStGB 1992, Artikel 289bis/7 § 3 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, Artikel 146duodécies § 3 des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 211bis/7 § 3 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch die Artikel 9, 26, 41 und 55 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019, nicht in einem vernünftigen Verhältnis zum angestrebten Ziel stehen, insofern sie vorsehen, dass Rechtsanwälte sich bezüglich der regelmäßigen Meldepflicht für marktfähige Gestaltungen im Sinne von Artikel 326/4 des EStGB 1992, von Artikel 289bis/4 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, von Artikel 146nonies des Erbschaftssteuergesetzbuches und von Artikel 211bis/4 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern nicht auf ihr Berufsgeheimnis berufen können.

Der in B.53 erwähnte Beschwerdegrund ist begründet, insoweit er sich auf die regelmäßige Meldepflicht für marktfähige Gestaltungen bezieht.

In Bezug auf den Zeitpunkt, zu dem die Befreiung von der Erfüllung der Meldepflicht im Fall des Berufsgeheimnisses wirksam wird (erster Teil des zweiten Klagegrunds und dritter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7410 und vierter Teil des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407)

B.56. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7410 leiten einen zweiten Klagegrund ab aus einem Verstoß durch die Artikel 1 bis 62 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 gegen die Artikel 22, 29 und 170 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit dem allgemeinen Rechtsgrundsatz der Rechtssicherheit, mit dem allgemeinen Grundsatz des Berufsgeheimnisses des Rechtsanwalts, mit den Artikeln 1, 6 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention, mit den Artikeln 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 und 51 der Charta und mit Artikel 6 des EUV.

Der Klagegrund umfasst fünf Teile.

B.57. Aus der Darlegung des Klagegrunds ergibt sich, dass der erste Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7410 sich gegen Artikel 326/7 § 1 Absatz 2 des EStGB 1992, Artikel 289bis/7 § 1 Absatz 2 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, Artikel 146duodecies § 1 Absatz 2 des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 211bis/7 § 1 Absatz 2 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch die Artikel 9, 26, 41 und 55 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019, richtet.

Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7410 beanstanden an der Befreiung von der Erfüllung der Meldepflichten im Fall des Berufsgeheimnisses nach den angefochtenen Bestimmungen, dass sie erst zu dem Zeitpunkt wirksam werde, wenn ein anderer Intermediär der Meldepflicht nachgekommen sei. Ihrer Auffassung nach ist es einem Rechtsanwalt unmöglich, sich dessen zu vergewissern, ohne dennoch gegen sein Berufsgeheimnis zu verstoßen.

B.58. Der vierte Beschwerdegrund des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 schließt sich an den ersten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7410 an.

B.59. Wie der Ministerrat anführt, haben die angefochtenen Bestimmungen nicht die Tragweite, die die klagenden Parteien ihnen einräumen.

Nach diesen Bestimmungen soll die Befreiung von der Meldepflicht nicht davon abhängig gemacht werden, dass die Meldung von einem anderen beteiligten Intermediär oder, bei Fehlen eines solchen, dem relevanten Steuerpflichtigen vorgenommen wurde. Diese Bestimmungen führen vielmehr dazu, dass die Befreiung nur gilt, wenn der Intermediär, der sich auf sein Berufsgeheimnis beruft, der Verpflichtung nachgekommen ist, die anderen beteiligten Intermediäre oder, bei Fehlen von solchen, den relevanten Steuerpflichtigen davon in Kenntnis zu setzen.

B.60. Da sie auf einer falschen Auslegung der angefochtenen Bestimmungen beruhen, sind der erste Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7410 und der vierte Beschwerdegrund des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 unbegründet.

B.61.1. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7410 leiten einen dritten Klagegrund ab aus einem Verstoß durch die Artikel 1 bis 62 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 gegen die Artikel 22, 29 und 170 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit dem allgemeinen Rechtsgrundsatz der Rechtssicherheit, mit dem allgemeinen Grundsatz des Berufsgeheimnisses des Rechtsanwalts, mit den Artikeln 1, 6 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention, mit den Artikeln 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 und 51 der Charta und mit Artikel 6 des EUV.

B.61.2. Aus der Darlegung des Klagegrunds ergibt sich, dass er sich gegen Artikel 326/6 des EStGB 1992, Artikel 289bis/6 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, Artikel 146undecies des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 211bis/6 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch die Artikel 8, 25, 40 und 54 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019, richtet.

B.61.3. Die klagenden Parteien beanstanden, dass bei Vorliegen mehrerer Intermediäre der Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde, nach den angefochtenen Bestimmungen nur dann von seiner Meldepflicht befreit werden könne, wenn er schriftlich beweisen könne, dass diese Pflicht bereits von einem anderen Intermediär erfüllt worden sei. Es sei für den Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde, nicht möglich, diesen schriftlichen Beweis zu erbringen, ohne sein Berufsgeheimnis zu verletzen.

B.62. Wie der Ministerrat anführt, haben die angefochtenen Bestimmungen nicht die Tragweite, die die klagenden Parteien ihnen einräumen.

Die in B.61.2 erwähnten Bestimmungen beziehen sich nämlich auf den Fall, in dem verschiedene Intermediäre der Meldepflicht unterliegen. Nach diesen Bestimmungen ist ein Intermediär von der Pflicht befreit, die erforderlichen Informationen zu übermitteln, wenn er einen schriftlichen Nachweis erbringen kann, dass ein anderer Intermediär diese Informationen bereits übermittelt hat. Diese Bestimmungen weichen nicht von Artikel 326/7 des EStGB 1992, von Artikel 289bis/7 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, von Artikel 146duodecies des Erbschaftssteuergesetzbuches und von Artikel 211bis/7 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern ab, die - wie in B.59 erwähnt - vorsehen, dass ein Intermediär, der sich auf sein Berufsgeheimnis beruft, von der Meldepflicht befreit ist, sobald er der Verpflichtung nachgekommen ist, die anderen beteiligten Intermediäre oder, bei Fehlen von solchen, den relevanten Steuerpflichtigen davon in Kenntnis zu setzen.

B.63. Da er auf einer falschen Lesart der angefochtenen Bestimmungen beruht, ist der dritte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7410 unbegründet.

In Bezug auf die Verpflichtung des Rechtsanwalts, der als Intermediär tätig wird und sich auf sein Berufsgeheimnis beruft, die anderen Intermediäre in Kenntnis zu setzen (zweiter Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7410 und erster Teil des dritten Beschwerdegrunds des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407)

B.64. Aus der Darlegung des Klagegrunds ergibt sich, dass der zweite Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7410 sich gegen Artikel 326/7 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des EStGB 1992, Artikel 289bis/7 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, Artikel 146duodecies § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 211bis/7 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch die Artikel 9, 26, 41 und 55 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019, richtet.

Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7410 beanstanden, dass der Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde und sich auf sein Berufsgeheimnis berufen möchte, nach den angefochtenen Bestimmungen dazu verpflichtet sei, die anderen beteiligten Intermediäre schriftlich und unter Angabe von Gründen davon in Kenntnis zu setzen, dass er seiner Meldepflicht nicht nachkommen könne. Diese Anforderung könne nicht erfüllt werden, ohne dennoch das Berufsgeheimnis zu verletzen. Darüber hinaus sei sie nicht erforderlich, um die Meldung der grenzüberschreitenden Gestaltung sicherzustellen, da der Mandant, sei es unter Hinzuziehung des Rechtsanwalts oder ohne seine Hilfe, die anderen Intermediäre benachrichtigen und bitten könne, ihre Meldepflicht zu erfüllen.

Der erste Teil des dritten Beschwerdegrunds des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 schließt sich an den zweiten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7410 an.

B.65. Der Wortlaut der angefochtenen Bestimmungen ist vergleichbar mit dem Wortlaut von Artikel 11/6 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Dekrets vom 21. Juni 2013. In seinem vorerwähnten Entscheid Nr. 167/2020 hat der Gerichtshof in Bezug auf Artikel 11/6 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Dekrets vom 21. Juni 2013 entschieden, 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.9.3). In Bezug auf die Fallkonstellation, in der der andere Intermediär nicht der Mandant des Rechtsanwalts ist, hat der Gerichtshof geurteilt:

« B.9.2. Wie in B.6 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.9.3. Wie ebenso in B.6 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.9.4. 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. Der Gerichtshof muss diesen Aspekt berücksichtigen, bevor er über die Vereinbarkeit des Dekrets mit der Verfassung urteilt.

B.9.5. 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.

B.9.6. Nach Artikel 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (nachstehend: AEUV) ist der Gerichtshof der Europäischen Union dafür zuständig, im Wege der Vorabentscheidung über die Auslegung der Verträge sowie über die Gültigkeit und die Auslegung der Handlungen der Einrichtungen der Europäischen Union zu entscheiden. Gemäß Absatz 3 desselben Artikels ist ein einzelstaatliches Gericht verpflichtet, den Gerichtshof der Europäischen Union anzurufen, wenn dessen Entscheidungen - wie die des Verfassungsgerichtshofs - selbst nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können. Wenn es Zweifel über die Auslegung oder die Gültigkeit einer Bestimmung des Rechts der Europäischen Union gibt, die für die Entscheidung in einer bei einem solchen einzelstaatlichen Gericht anhängigen Streitigkeit wichtig ist, hat dieses Gericht den Gerichtshof der Europäischen Union im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens, selbst von Amts wegen, anzurufen.

B.9.7. Da die Klage auf Nichtigkeitserklärung und die Klage auf einstweilige Aufhebung des Dekrets, durch das die Richtlinie (EU) 2018/822 umgesetzt werden soll, deren Gültigkeit anzweifeln, ist es erforderlich, dass, bevor eine endgültige Entscheidung über die Nichtigkeitsklage ergeht, die Frage der Gültigkeit der vorerwähnten Richtlinie geklärt wird. Dementsprechend ist die im Tenor formulierte Frage dem Gerichtshof der Europäischen Union zur Vorabentscheidung vorzulegen ».

B.66. Auf Grundlage des Vorstehenden hat der Gerichtshof mit seinem Entscheid Nr. 167/2020 dem Gerichtshof der Europäischen Union die folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« 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.67. Die vorerwähnte Frage stellt sich auch im Rahmen der aktuell geprüften Beschwerdegründe.

In Erwartung einer Antwort des Gerichtshofs der Europäischen Union auf die Vorabentscheidungsfrage, die ihm durch den Entscheid Nr. 167/2020 gestellt wurde, ist die Entscheidung über die in B.64 erwähnten Beschwerdegründe auszusetzen.

In Bezug auf die Verpflichtung des Rechtsanwalts, der als Intermediär tätig wird und sich auf sein Berufsgeheimnis beruft, den relevanten Steuerpflichtigen beim Fehlen anderer Intermediäre in Kenntnis zu setzen (dritter Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7410 und zweiter Teil des dritten Beschwerdegrunds des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407)

B.68. Im dritten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7410 beanstanden die klagenden Parteien, dass der Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde und der sich im Rahmen der Meldepflicht auf sein Berufsgeheimnis berufen möchte, wegen des Fehlens eines anderen Intermediärs verpflichtet sei, den beziehungsweise die relevanten Steuerpflichtigen schriftlich und unter Angabe von Gründen über die Meldepflicht in Kenntnis zu setzen. Wenn dieser Steuerpflichtige nicht der Mandant des Rechtsanwalts sei, der als Intermediär tätig werde, sei es nicht möglich, dieser Verpflichtung ohne Verletzung des Berufsgeheimnisses nachzukommen.

B.69. Der zweite Teil des dritten Beschwerdegrunds des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 schließt sich an den dritten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7410 an.

B.70. Nach Ansicht des Ministerrats kann sich der Fall, der diesem Teil zugrunde liege, nicht ereignen. Der Mandant des Rechtsanwalts, der als Intermediär tätig werde, sei nämlich *per definitionem* entweder der Steuerpflichtige oder ein anderer Intermediär.

B.71. Aus den Vorarbeiten zu Artikel 9 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 ergibt sich, dass Artikel 326/7 § 1 Absatz 1 Nr. 2 des EStGB 1992, Artikel 289bis/7 § 1 Absatz 1 Nr. 2 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, Artikel 146*duodecies* § 1 Absatz 1 Nr. 2 des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 211bis/7 § 1 Absatz 1 Nr. 2 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern so zu verstehen sind, dass der Steuerpflichtige oder die Steuerpflichtigen, auf den beziehungsweise die verwiesen wird, die Mandanten des Intermediärs sind, der sich auf das Berufsgeheimnis beruft (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, S. 22).

B.72. Da er auf einer falschen Lesart der angefochtenen Bestimmungen beruht, ist der dritte Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7410 und der dritte Beschwerdegrund des zweiten Teil des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 unbegründet.

In Bezug auf die Möglichkeiten des relevanten Steuerpflichtigen, es dem Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, zu gestatten, der Meldepflicht nachzukommen, oder von dem Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, zu verlangen, dass er dem relevanten Steuerpflichtigen die für die Vornahme der Meldung erforderlichen Informationen zur Verfügung stellt (vierter und fünfter Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7410 und zweiter und fünfter Beschwerdegrund des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407)

B.73. Aus der Darlegung des Klagegrunds ergibt sich, dass sich der vierte und der fünfte Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7410 gegen Artikel 326/7 § 2 Absatz 1 des EStGB 1992, Artikel 289bis/7 § 2 Absatz 1 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, Artikel 146*duodecies* § 2 Absatz 1 des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 211bis/7 § 2 Absatz 1 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch die Artikel 9, 26, 41 und 55 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019, richten.

Im vierten Teil beanstanden die klagenden Parteien, dass die angefochtenen Bestimmungen die Möglichkeit vorsähen, dass der relevante Steuerpflichtige, der der Klient des Rechtsanwalts sei, der als Intermediär tätig werde, den Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde, beauftragen könne, der Meldepflicht doch nachzukommen. Der Steuerpflichtige könnte so den Rechtsanwalt verpflichten, gegen sein Berufsgeheimnis zu verstoßen. Der fünfte Teil ist aus demselben Beschwerdegrund abgeleitet, dieses Mal jedoch in dem Fall, dass der relevante Steuerpflichtige nicht der Klient des Rechtsanwalts ist.

B.74. Der zweite Beschwerdegrund des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 schließt sich an den vierten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7410 an.

B.75. Aus der Darlegung des fünften Beschwerdegrunds des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 ergibt sich, dass dieser sich gegen Artikel 326/7 § 2 Absatz 2 des EStGB 1992, Artikel 289bis/7 § 2 Absatz 2 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, Artikel 146*duodecies* § 2 Absatz 2 des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 211bis/7 § 2 Absatz 2 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern richtet. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 machen geltend, dass die Möglichkeit des relevanten Steuerpflichtigen, von einem Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde, zu verlangen, dass er ihm die erforderlichen Informationen zur Verfügung stelle, um die Meldung vorzunehmen, das Berufsgeheimnis verletze.

B.76. Im Gegensatz zu dem Fall, auf dem der fünfte Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7410 beruht, kann nur der relevante Steuerpflichtige, der der Klient eines Rechtsanwalts ist, der als Intermediär tätig wird, diesem auf der Grundlage der in B.73 erwähnten Bestimmungen gestatten, der Meldepflicht nachzukommen.

Wenn der relevante Steuerpflichtige diese Erlaubnis nicht erteilt, ist ebenso nur der Intermediär, dessen Klient der relevante Steuerpflichtige ist, verpflichtet, ihm die erforderlichen Informationen zur Verfügung zu stellen, um die Meldung vorzunehmen, sodass das Berufsgeheimnis des Rechtsanwalts, der als Intermediär tätig wird, nicht verletzt wird.

B.77. Der vierte Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7410 und der zweite Beschwerdegrund des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 beruhen auf der Annahme, dass der Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, falls der Steuerpflichtige sich dafür entscheidet, die in B.73 erwähnten Bestimmungen anzuwenden, verpflichtet wäre, der Meldepflicht im eigenen Namen nachzukommen. Aus den Vorarbeiten zur föderalen Regelung, die der angefochtenen Regelung ausdrücklich und wörtlich zugrunde liegt, geht allerdings hervor, dass dies nicht der Fall ist und der Rechtsanwalt sich trotzdem weigern kann oder die Meldung der Disziplinarbehörde seiner Berufsorganisation vorlegen kann:

« C'est pourquoi la loi prévoit, outre la situation relative à la détermination d'une situation juridique telle que décrite ci-dessus, la possibilité pour le contribuable d'autoriser l'intermédiaire qui s'appuie sur le secret professionnel à procéder à la déclaration nécessaire. L'intermédiaire peut également, si le contribuable opte pour cette autorisation, soumettre la déclaration à l'autorité de tutelle de son organisation professionnelle afin de vérifier le contenu et l'étendue de la déclaration. Toutefois, si le contribuable concerné ne choisit pas de donner à l'intermédiaire le droit de déclarer, malgré son secret professionnel, le projet de loi prévoit l'obligation pour l'intermédiaire de fournir au contribuable les informations nécessaires pour lui permettre d'effectuer la déclaration correctement » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, S. 21).

B.78. Der vierte und fünfte Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7410 und der zweite und fünfte Beschwerdegrund des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 sind unbegründet.

In Bezug auf die Überprüfungen bei einem Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, durch die Steuerverwaltung (vierter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7410 und sechster Beschwerdegrund des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407)

B.79. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7410 leiten einen vierten Klagegrund ab aus einem Verstoß durch die Artikel 1 bis 62 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 gegen die Artikel 22, 29 und 170 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit dem allgemeinen Rechtsgrundsatz der Rechtssicherheit, mit dem allgemeinen Grundsatz des Berufsgeheimnisses des Rechtsanwalts, mit den Artikeln 1, 6 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention, mit den Artikeln 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 und 51 der Charta und mit Artikel 6 des EUV.

Aus der Darlegung des Klagegrunds ergibt sich, dass dieser sich gegen die Artikel 315*quater* und 323*ter* des EStGB 1992, Artikel 289bis/13 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, Artikel 146*sept-decies* des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 211bis/12 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch die Artikel 14, 16, 32, 46 und 60 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019, richtet.

Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7410 machen geltend, dass die angefochtenen Bestimmungen das Berufsgeheimnis des Rechtsanwalts verletzen, insofern sie die Steuerverwaltung ermächtigen, eine Überprüfung bei einem Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde, vorzunehmen, ohne dass dieser sich auf das Berufsgeheimnis berufen könne.

B.80. Der sechste Beschwerdegrund des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 schließt sich an den vierten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7410 an.

B.81. Artikel 315*quater* des EStGB 1992 bestimmt:

« Relevante Steuerpflichtige wie in Artikel 326/1 Nr. 5 erwähnt sind verpflichtet, alle Informationen, die sie selbst oder über ihren Intermediär in Anwendung der Artikel 326/1 bis einschließlich 326/9 der Verwaltung gemeldet haben oder melden mussten, auf Ersuchen der Verwaltung vor Ort im Hinblick auf deren Überprüfung vorzulegen, einschließlich der zugrunde liegenden Unterlagen, die sie vor oder nach der Meldung von ihrem Intermediär erhalten haben oder die sie selbst in Bezug auf die meldepflichtige Gestaltung zusammengestellt haben ».

Die klagenden Parteien legen nicht dar, inwiefern diese Bestimmung, die relevante Steuerpflichtige betrifft, das Berufsgeheimnis eines Rechtsanwalts, der als Intermediär tätig wird, verletzen würde.

Der vierte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7410 und der sechste Beschwerdegrund des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 sind unzulässig, insofern sie gegen Artikel 315*quater* des EStGB 1992 gerichtet sind.

B.82. Artikel 323*ter* des EStGB 1992 bestimmt:

« Die Steuerverwaltung darf von dem/den beteiligten Intermediär(en) Informationen verlangen, die in Anwendung der Artikel 326/1 bis 326/9 der belgischen zuständigen Behörde gemeldet werden mussten und die nach Anwendung von Artikel 315*quater* nicht vorgelegt wurden, und zwar in der von ihr festgelegten Frist, die aus rechtmäßigen Gründen verlängert werden kann, sofern sie diese Informationen als erforderlich erachtet, um die korrekte Einhaltung der Artikel 326/1 bis einschließlich 326/9 zu gewährleisten ».

Artikel 334 des EStGB 1992 bestimmt:

« Macht eine aufgrund der Artikel 315 Absatz 1 und 2, 315bis Absatz 1 bis 3, 316 und 322 bis 324 aufgeforderte Person das Berufsgeheimnis geltend, beantragt die Verwaltung das Eingreifen der territorial zuständigen Disziplinarbehörde, damit diese entscheidet, ob und eventuell in welchem Maße der Antrag auf Auskunft oder auf Vorlage von Büchern und Unterlagen mit der Einhaltung des Berufsgeheimnisses vereinbar ist ».

Wie der Ministerrat betont und wie aus dem Text dieser Bestimmungen hervorgeht, gilt Artikel 334 des EStGB 1992 im Fall einer Überprüfung eines Intermediärs auf der Grundlage von Artikel 323ter desselben Gesetzbuches. Ein Intermediär, der Gegenstand einer solchen Überprüfung ist, kann sich folglich auf das Berufsgeheimnis berufen.

Der vierte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7410 und der sechste Beschwerdegrund des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 sind unbegründet, sofern sie gegen Artikel 323ter der EStGB 1992 gerichtet sind.

B.83. Artikel 289bis/13 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches bestimmt:

« L'administration fiscale peut exiger de l'(des) intermédiaire(s) concerné(s), dans le délai qu'elle a fixé, qui peut être prolongé pour des raisons légales, pour autant qu'elle estime que ces informations soient nécessaires afin d'assurer le respect des articles 289bis/1 à 289bis/11, toutes les informations qui en application de l'article 289bis/1 à 289bis/11 doivent être mentionnées à l'autorité belge compétente ».

Artikel 146septdecies des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 211bis/12 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern sehen ähnliche Bestimmungen vor.

Das Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuch, das Erbschaftssteuergesetzbuch und das Gesetzbuch der verschiedenen Gebühren und Steuern enthalten keine Bestimmung, die es dem Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, gestattet, sich im Fall einer Überprüfung auf der Grundlage der vorerwähnten Bestimmungen auf das Berufsgeheimnis zu berufen. Dass es dem Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, nicht möglich ist, sich bei einer solchen Überprüfung auf das Berufsgeheimnis zu berufen, beeinträchtigt die Effektivität der Befreiung von der Meldepflicht, die in Artikel 289bis/7 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, in Artikel 146duodecies des Erbschaftssteuergesetzbuches und in Artikel 211bis/7 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern vorgesehen ist, und hat eine unverhältnismäßige Beeinträchtigung des Berufsgeheimnisses des Rechtsanwalts zur Folge.

B.84. Der vierte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7410 und der sechste Beschwerdegrund des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 sind begründet, insoweit sie sich richten gegen Artikel 289bis/13 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, Artikel 146septdecies des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 211bis/12 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern. Diese Bestimmungen sind für nichtig zu erklären.

In Bezug auf das Fehlen von gesonderten Regeln für Rechtsanwälte (zweiter Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7409)

B.85. Im zweiten Teil ihres zweiten Klagegrunds führt die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7409 an, dass das Gesetz vom 20. Dezember 2019 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoße, insofern es keine gesonderten Regeln für Rechtsanwälte vorsehe.

B.86. Was die marktfähigen Gestaltungen betrifft, kann die Prüfung dieses Teils nicht zu einer weiter reichenden Feststellung eines Verstoßes als der in B.55 erwähnten Feststellung führen.

B.87. Im Übrigen deckt sich die Prüfung dieses Teils mit der Prüfung des in B.64 erwähnten Beschwerdegrunds. Aus den in B.65 bis B.67 erwähnten Gründen ist die Entscheidung über diesen Beschwerdegrund in Erwartung einer Antwort des Gerichtshofs der Europäischen Union auf die Vorabentscheidungsfrage, die ihm durch den Entscheid Nr. 167/2020 gestellt wurde, auszusetzen.

5. Die Einschränkung des Berufsgeheimnisses von anderen Intermediären als Rechtsanwälten (erster bis vierter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7412)

B.88. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7412 leiten vier Klagegründe ab aus einem Verstoß durch die Artikel 5 bis 9, 16, 22 bis 26, 32, 37 bis 41, 46, 51 bis 55 und 60 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 gegen die Artikel 10, 11 und 22 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention, mit Artikel 7 der Charta und - was den ersten Klagegrund betrifft - mit Artikel 8 der Charta.

Im ersten Klagegrund bemängeln sie, dass die angefochtenen Bestimmungen das Berufsgeheimnis nicht schützten, wenn ein Intermediär Beratung zur künftigen rechtlichen Situation des Klienten oder zu nicht rechtlichen Elementen der Situation des Klienten leiste.

Im zweiten Klagegrund bemängeln sie, dass die angefochtenen Bestimmungen das Berufsgeheimnis weniger schützten als das Gesetz vom 18. September 2017 « zur Verhinderung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung und zur Beschränkung der Nutzung von Bargeld ».

Im dritten Klagegrund bemängeln sie, dass die angefochtenen Bestimmungen ohne vernünftige Rechtfertigung zu einem Behandlungsunterschied zwischen Intermediären, je nachdem, ob sie mit anderen Intermediären zusammenarbeiteten oder nicht, führten. Sie machen geltend, dass bei mehreren Intermediären ein Intermediär, der sich auf das Berufsgeheimnis berufe, die anderen Intermediäre davon in Kenntnis setzen müsse und somit gegen sein Berufsgeheimnis verstoßen müsse.

Im vierten Klagegrund bemängeln sie, dass die angefochtenen Bestimmungen den Disziplinarbehörden keinerlei Rolle zuwiesen.

B.89. Der Gerichtshof prüft die vier Klagegründe zusammen.

B.90. Was die erste individuelle Meldung bezüglich einer marktfähigen Gestaltung betrifft, ist - wie in B.54.3 erwähnt - festzustellen, dass die bei dieser Meldung zu übermittelnden Informationen nicht vom Berufsgeheimnis abgedeckt sind.

B.91. Was die regelmäßige Meldepflicht bezüglich einer marktfähigen Gestaltung betrifft, ist - wie in B.54.4 erwähnt - festzustellen, dass es nicht ausgeschlossen ist, dass sich die Meldepflicht auf Tätigkeiten bezieht, die unter das Berufsgeheimnis fallen.

Aus den in B.54.4 und B.55 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.54.4 und B.55 erwähnten Gründe ebenfalls gegenüber anderen Intermediären, die dem Berufsgeheimnis unterliegen, gelten.

Folglich betrifft die in B.55 festgestellte Verfassungswidrigkeit alle Intermediäre, die dem Berufsgeheimnis unterliegen.

Artikel 326/7 § 3 des EStGB 1992, Artikel 289*bis*/7 § 3 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebühren-gesetzbuches, Artikel 146*duodecies* § 3 des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 211*bis*/7 § 3 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch die Artikel 9, 26, 41 und 55 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019, sind für nichtig zu erklären, insofern sie vorsehen, dass ein Intermediär, der dem strafbewehrten Berufsgeheimnis unterliegt, sich bezüglich der regelmäßigen Meldepflicht für marktfähige Gestaltungen im Sinne von Artikel 326/4 des EStGB 1992, von Artikel 289*bis*/4 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, von Artikel 146*nonies* des Erbschaftssteuergesetzbuches und von Artikel 211*bis*/4 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern nicht auf sein Berufsgeheimnis berufen kann.

B.92. Was die Pflicht des Intermediäres, der sich auf sein Berufsgeheimnis beruft, die anderen Intermediäre von ihren Meldepflichten in Kenntnis zu setzen, betrifft, ist vor der Urteilsfällung zur Sache dem Gerichtshof der Europäischen Union eine ähnliche Vorabentscheidungsfrage wie diejenige zu stellen, die mit dem Entscheid Nr. 167/2020 gestellt wurde, die aber alle Intermediäre betrifft, die dem Berufsgeheimnis unterliegen, und die sich nur auf das Recht auf Achtung des Privatlebens bezieht (im Tenor wiedergegebene vierte Vorabentscheidungsfrage).

6. *Andere Eingriffe als diejenigen, die mit der Einschränkung des Berufsgeheimnisses verbunden sind, in das Recht auf Achtung des Privatlebens von Intermediären und relevanten Steuerpflichtigen (erster Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7409)*

B.93. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7409 leitet einen zweiten Klagegrund ab aus einem Verstoß durch das Gesetz vom 20. Dezember 2019 gegen die Artikel 10, 11 und 22 der Verfassung, die Artikel 7, 8, 20 und 21 der Charta, die Artikel 1 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention und Artikel 17 des Internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte in Verbindung mit den Artikeln 6 und 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention, mit den Artikeln 47, 48, 49, 51 und 52 der Charta, mit den allgemeinen Rechtsgrundsätzen in Bezug auf die Rechte der Verteidigung und mit Artikel 6 Absatz 2 des EUV.

Im ersten Teil macht sie geltend, dass das Gesetz vom 20. Dezember 2019 das Recht auf Achtung des Privatlebens verletze, das Recht auf ein faires Verfahren verletze und das Berufsgeheimnis des Rechtsanwalts beeinträchtige.

B.94. Da der Gerichtshof die aus einer Verletzung des Rechts auf ein faires Verfahren und aus einer Verletzung des Berufsgeheimnisses des Rechtsanwalts abgeleiteten Beschwerdegründe im Rahmen des ersten bis fünften Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7410 und des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 bereits geprüft hat, hat der Gerichtshof noch den Beschwerdegrund zu prüfen, dass das Gesetz vom 20. Dezember 2019 das Recht auf Achtung des Privatlebens beeinträchtige.

B.95. Das Recht auf Achtung des Privatlebens, so wie es durch Artikel 22 der Verfassung, Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention, Artikel 7 der Charta und Artikel 17 des Internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte gewährleistet wird, dient im Wesentlichen dazu, die Personen gegen Einmischungen in ihr Privatleben zu schützen. Dieses Recht hat eine große Tragweite. Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte lässt erkennen, dass unter anderem folgende Daten und Informationen über Personen durch dieses Recht geschützt sind: der Name, die Adresse, die Berufstätigkeiten, die persönlichen Beziehungen, digitale Fingerabdrücke, Kamerabilder, Fotos, Kommunikationsdaten, DNA-Daten, gerichtliche Daten (Verurteilung oder Verdächtigung), finanzielle Daten und Informationen über Besitz (siehe unter anderem EuGHMR, 26. März 1987, *Leander gegen Schweden*, §§ 47-48; Große Kammer, 4. Dezember 2008, *S. und Marper gegen Vereinigtes Königreich*, §§ 66-68; 17. Dezember 2009, *B.B. gegen Frankreich*, § 57; 10. Februar 2011, *Dimitrov-Kazakov gegen Bulgarien*, §§ 29-31; 18. Oktober 2011, *Khelili gegen Schweiz*, §§ 55-57; 18. April 2013, *M.K. gegen Frankreich*, § 26; 18. September 2014, *Brunet gegen Frankreich*, § 31).

B.96. In Anbetracht der Informationen, die die Meldung enthalten muss, hat die Meldepflicht für meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen eine Einmischung in das Recht auf Achtung des Privatlebens von Intermediären und relevanten Steuerpflichtigen zur Folge.

B.97. Das Recht auf Achtung des Privatlebens ist nicht absolut. Eine Einmischung der Behörden in die Ausübung dieses Rechts ist nicht ausgeschlossen, sofern sie durch eine ausreichend präzise gesetzliche Bestimmung erlaubt wird, sie einem zwingenden gesellschaftlichen Bedürfnis in einer demokratischen Gesellschaft entspricht und sie im Verhältnis zu dem damit angestrebten rechtmäßigen Ziel steht.

B.98. Vor der Urteilsfällung zur Sache über die Frage, ob die Einmischung in das Recht auf Achtung des Privatlebens ausreichend präzise erlaubt wird, ist aus den in B.35.1 bis B.36 und B.39 erwähnten Gründen dem Gerichtshof der Europäischen Union eine Vorabentscheidungsfrage zu stellen. Daher sollten sich die im Tenor wiedergegebene zweite und dritte Vorabentscheidungsfrage auch auf das Recht auf Achtung des Privatlebens beziehen.

B.99.1. Aus den Erwägungsgründen 4 und 10 der Richtlinie (EU) 2018/822 und den Vorarbeiten zum Gesetz vom 20. Dezember 2019 (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/003, SS. 8-9) geht hervor, dass mit der Meldepflicht bezüglich meldepflichtiger grenzüberschreitender Gestaltungen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung bekämpft werden sollen und das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts gewährleistet werden soll.

Die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung sowie das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes stellen an sich legitime Ziele dar.

B.99.2. Die Meldepflicht bezweckt, dass die zuständigen Behörden bessere Kenntnisse über die betreffenden Gestaltungen erhalten und in die Lage versetzt werden, « zeitnah gegen schädliche Steuerpraktiken vorzugehen und Schlupflöcher durch den Erlass von Rechtsvorschriften oder durch die Durchführung geeigneter Risikoabschätzungen sowie durch Steuerprüfungen zu schließen » (Erwägungsgrund 2 der Richtlinie (EU) 2018/822 und *Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, S. 4).

B.99.3. Aus den Vorarbeiten zur Richtlinie (EU) 2018/822 und aus den Vorarbeiten zum Gesetz vom 20. Dezember 2019 geht hervor, dass das Ziel letztendlich ist, von der Konzeption und Umsetzung meldepflichtiger grenzüberschreitender Gestaltungen abzuschrecken:

« [...] si les autorités fiscales reçoivent des informations sur des dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif avant que ceux-ci ne soient appliqués, elles devraient être en mesure de surveiller ces dispositifs et de réagir aux risques fiscaux qu'ils posent en prenant des mesures appropriées pour y remédier. A cette

fin, les informations devraient idéalement être obtenues au préalable, à savoir avant qu'un dispositif soit appliqué et/ou utilisé. Ainsi les autorités pourraient analyser en temps utile le risque inhérent à ces dispositifs et, au besoin, réagir pour combler les lacunes et empêcher toute perte de recettes fiscales. L'objectif ultime est de concevoir un mécanisme qui aura un effet dissuasif, c'est-à-dire un mécanisme qui découragera les intermédiaires de concevoir et de commercialiser ce type de dispositifs » (COM(2017) 335 final, S. 3).

« L'obligation de déclaration dans le cadre d'un régime de communication obligatoire d'informations exercera davantage de pression sur les intermédiaires pour qu'ils s'abstiennent de concevoir, de commercialiser et de mettre en œuvre des dispositifs de planification fiscale à caractère agressif. De même, les contribuables seront moins enclins à mettre au point ou à utiliser ce type de dispositifs s'ils savent que ceux-ci devront faire l'objet d'une déclaration dans le cadre du régime de communication obligatoire d'informations » (COM(2017) 335 final, S. 11).

« La réception rapide des informations permet également aux autorités fiscales d'ouvrir le dialogue avec l'intermédiaire et/ou le contribuable concerné afin d'empêcher la mise en œuvre de certains dispositifs. L'effet dissuasif du devoir de déclaration peut donc être obtenu de différentes manières » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, S. 16).

B.99.4. Die Prüfung der Legitimität des Ziels, von der Konzeption und Umsetzung meldepflichtiger grenzüberschreitender Gestaltungen abzuschrecken, deckt sich im vorliegenden Fall mit der Prüfung der Verhältnismäßigkeit der Maßnahme.

B.100. Aus der Definition der « meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung » ergibt sich, dass drei bzw. vier Bedingungen erfüllt sein müssen, damit die Meldepflicht gilt: (1) Es muss sich um eine « Gestaltung » handeln, (2) die « grenzüberschreitend » sein muss, (3) die mindestens ein « Kennzeichen » aufweisen muss und (4) die, wenn dies unter Berücksichtigung des vorhandenen Kennzeichens erforderlich ist, das « Kriterium des 'Main benefit'-Tests » erfüllen muss.

So ist es im Unterschied zu Artikel 6 der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 « mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts » (nachstehend: Richtlinie (EU) 2016/1164), dessen Anwendungsbereich sich im Übrigen auf die Gesellschaftssteuer beschränkt, im vorliegenden Fall nicht unbedingt erforderlich, dass die Gestaltung unangemessen ist.

Überdies ist es auch im Unterschied zu Artikel 6 der Richtlinie (EU) 2016/1164 im vorliegenden Fall nicht unbedingt erforderlich, dass der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke der Gestaltung in der Erlangung eines steuerlichen Vorteils besteht, da das Kriterium des « Main benefit »-Tests nur beim Vorhandensein bestimmter Kennzeichen gilt. Wenn das Kriterium des « Main benefit »-Tests erfüllt sein muss, ist es außerdem im Unterschied zu Artikel 6 der Richtlinie (EU) 2016/1164 nicht erforderlich, dass der steuerliche Vorteil dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft.

Schließlich betrifft nach Artikel 1 Absatz 1 der Richtlinie 2011/16/EU diese den Austausch von « Informationen [...], die für die Anwendung und Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts der Mitgliedstaaten über die [dem Anwendungsbereich dieser Richtlinie unterliegenden] Steuern voraussichtlich erheblich sind ». Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union geht hervor, dass der Ausdruck « voraussichtlich erheblich » « im Licht des [...] allgemeinen unionsrechtlichen Grundsatzes des Schutzes natürlicher oder juristischer Personen gegen willkürliche oder unverhältnismäßige Eingriffe der öffentlichen Gewalt in ihre Sphäre der privaten Betätigung auszulegen [ist] » (EuGH, Große Kammer, 6. Oktober 2020, C-245/19 und C-246/19, *État luxembourgeois*, Randnr. 111). Wenn die drei bzw. vier vorerwähnten Bedingungen, damit die Meldepflicht gilt, erfüllt sind, ergibt sich daraus im vorliegenden Fall eine unwiderlegbare Vermutung, dass die zu meldenden Informationen « voraussichtlich erheblich » sind.

Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass der Anwendungsbereich der Meldepflicht für meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen weit gefasst ist. Diese Meldepflicht kann Gestaltungen betreffen, die rechtmäßig, angemessen und nicht missbräuchlich sind und deren hauptsächlichster Vorteil nicht steuerlicher Art ist.

B.101. Es stellt sich daher die Frage, ob die Meldepflicht für meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen angesichts insbesondere des weit gefassten Anwendungsbereiches der Meldepflicht und der Informationen, die gemeldet werden müssen, vernünftig gerechtfertigt und im Hinblick auf die angestrebten Ziele verhältnismäßig ist.

Außerdem stellt sich auch die Frage, ob die Meldepflicht im Hinblick auf das Ziel, das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts zu gewährleisten, sachdienlich ist, da insbesondere die Bedingung, dass die Gestaltung « grenzüberschreitend » sein muss, die Ausübung der vom Unionsrecht gewährleisteten Freizügigkeit behindern könnte.

Da diese Meldepflicht ihren Ursprung in der Richtlinie (EU) 2018/822 hat, ist vor der Urteilsfällung zur Sache über den in B.94 erwähnten Beschwerdegrund dem Gerichtshof der Europäischen Union die im Tenor wiedergegebene fünfte Vorabentscheidungsfrage zu stellen.

7. Die Bestimmung, die das Inkrafttreten des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 regelt (fünfter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7410)

B.102. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7410 leiten einen fünften Klagegrund ab aus einem Verstoß gegen die Artikel 22, 29 und 170 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit dem allgemeinen Rechtsgrundsatz der Rechtssicherheit, mit dem allgemeinen Grundsatz des Berufsgeheimnisses des Rechtsanwalts, mit den Artikeln 1, 6 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention, mit den Artikeln 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 und 51 der Charta und mit Artikel 6 des EUV.

Aus der Darlegung des Klagegrunds ergibt sich, dass er sich gegen Artikel 61 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 richtet. Die klagenden Parteien machen geltend, dass sich die in den anderen Klagegründen beanstandeten Verfassungswidrigkeiten auf diese Bestimmung auswirkten, die das Inkrafttreten des genannten Gesetzes regelt.

B.103. Durch einen Nichtigkeitsentscheid wird die für nichtig erklärte Bestimmung *ab initio* aus der Rechtsordnung gestrichen. Die Nichtigkeitsklärung der Bestimmung, die das Inkrafttreten der für nichtig erklärten Bestimmung regelt, kann keine weiter reichenden Folgen haben.

Der fünfte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7410 ist folglich nicht zu prüfen.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

- erklärt Artikel 326/7 § 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, Artikel 289bis/7 § 3 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, Artikel 146*duodecies* § 3 des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 211bis/7 § 3 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch die Artikel 9, 26, 41 und 55 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 », insofern sie vorsehen, dass ein Intermediär, der dem strafbewehrten Berufsgeheimnis unterliegt, sich bezüglich der regelmäßigen Meldepflicht für marktfähige Gestaltungen im Sinne von Artikel 326/4 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, von Artikel 289bis/4 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, von Artikel 146*nonies* des Erbschaftssteuergesetzbuches und von Artikel 211bis/4 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern nicht auf sein Berufsgeheimnis berufen kann, für nichtig;

- erklärt Artikel 289bis/13 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, Artikel 146*septdecies* § 3 des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 211bis/12 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch die Artikel 32, 46 und 60 des vorerwähnten Gesetzes vom 20. Dezember 2019, für nichtig;

- setzt die Entscheidung über die in B.64 bis B.87 erwähnten Beschwerdegründe in Erwartung der Antwort des Gerichtshofs der Europäischen Union auf die mit dem Entscheid Nr. 167/2020 vom 17. Dezember 2020 gestellte Vorabentscheidungsfrage aus;

- stellt vor der Urteilsfällung zur Sache über die in B.21, B.32, B.38, B.52, B.92 und B.94 erwähnten Beschwerdegründe dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfragen:

1. 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?

2. 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?

3. 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?

4. 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?

5. 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?

- weist die Klagen im Übrigen zurück.

Erlassen in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 15. September 2022.

Der Kanzler,

P.-Y. Dutilleux

Der Präsident,

P. Nihoul