

Sur la proposition du Ministre de l'Economie et du Travail et du Secrétaire d'Etat chargé de la Politique scientifique,

Nous avons arrêté et arrêtons :

Article 1^{er}. Les dispositions relatives aux frais de séjour et de parcours de l'arrêté royal du 13 juillet 2017 fixant les allocations et indemnités des membres du personnel de la fonction publique fédérale s'appliquent aux membres du Conseil fédéral de la Politique scientifique.

Art. 2. L'indemnité annuelle allouée au Président du Conseil fédéral de la Politique scientifique est de 2.000 euros.

Art. 3. Le régime de mobilité applicable aux traitements du personnel des services fédéraux s'applique également à l'indemnité visée à l'article 2 du présent arrêté. Celle-ci est rattachée à l'indice-pivot 138,01.

Art. 4. L'arrêté royal du 25 avril 2014 fixant les indemnités allouées aux membres du Conseil fédéral de la Politique scientifique, est abrogé.

Art. 5. Le ministre qui a la Politique scientifique dans ses attributions est chargé de l'exécution du présent arrêté.

Donné à Bruxelles, le 4 septembre 2023.

PHILIPPE

Par le Roi :

Le Ministre de l'Economie et du Travail,
P-Y. DERMAGNE

Le Secrétaire d'Etat chargé de la Politique scientifique,
T. DERMINE

Op de voordracht van de Minister van Economie en Werk en de Staatssecretaris belast met Wetenschapsbeleid,

Hebben Wij besloten en besluiten Wij :

Artikel 1. De bepalingen met betrekking tot de verblijfkosten en de reiskosten van het koninklijk besluit van 13 juli 2017 tot vaststelling van de toelagen en vergoedingen van de personeelsleden van het federaal openbaar ambt zijn van toepassing op de leden van de Federale Raad voor Wetenschapsbeleid.

Art. 2. De jaarlijkse vergoeding die wordt toegekend aan de voorzitter van de Federale Raad voor Wetenschapsbeleid bedraagt 2.000 euro.

Art. 3. Het mobiliteitsstelsel dat van toepassing is op de lonen van het personeel van de federale diensten geldt ook voor de in artikel 2 van dit besluit bedoelde vergoeding. Ze is verbonden met de spilindex 138,01.

Art. 4. Het koninklijk besluit van 25 april 2014 tot vaststelling van de vergoedingen toegekend aan de leden van de Federale Raad voor Wetenschapsbeleid, wordt opgeheven.

Art. 5. De minister bevoegd voor Wetenschapsbeleid is belast met de uitvoering van dit besluit.

Gegeven te Brussel, 4 september 2023.

FILIP

Van Koningswege :

De Minister van Economie en Werk,
P-Y. DERMAGNE

De Staatssecretaris belast met Wetenschapsbeleid,
T. DERMINE

GRONDWETTELIJK HOF

[C – 2023/44404]

Uittreksel uit arrest nr. 111/2023 van 20 juli 2023

Rolnummers 7429 en 7443

In zake : de beroepen tot gehele of gedeeltelijke vernietiging van 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 », ingesteld door de Orde van Vlaamse balies en Alain Claes en door de feitelijke vereniging « Belgian Association of Tax Lawyers » en anderen.

Het Grondwettelijk Hof,

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

wijst na beraad het volgende arrest :

I. *Onderwerp van de beroepen en rechtspleging*

a. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 31 augustus 2020 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 1 september 2020, is beroep tot vernietiging ingesteld van 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 » (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 3 juli 2020) door de Orde van Vlaamse balies en Alain Claes, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. P. Wouters, advocaat bij het Hof van Cassatie.

b. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 1 oktober 2020 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 2 oktober 2020, is beroep tot gedeeltelijke vernietiging ingesteld van hetzelfde decreet door de feitelijke vereniging « Belgian Association of Tax Lawyers », Paul Verhaeghe en Gerd Goyvaerts, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. P. Malherbe, advocaat bij de balie te Brussel.

Bij dezelfde verzoekschriften vorderden de verzoekende partijen eveneens de gehele of gedeeltelijke schorsing van hetzelfde decreet.

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 7429 en 7443 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

Bij tussenarrest nr. 167/2020 van 17 december 2020 (ECLI:BE:GHCC:2020:ARR.167), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 22 december 2020, heeft het Hof het decreet gedeeltelijk geschorst en de volgende prejudiciële vraag gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie :

« Schendt artikel 1, punt 2), van de richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 ' tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU, wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies ' het recht op een eerlijk proces zoals gewaarborgd bij artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en het recht op eerbiediging van het privéleven zoals gewaarborgd bij artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese [Unie] in zoverre het nieuwe artikel 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 ? ».

(...)

II. In rechte

(...)

Ten aanzien van de bestreden bepalingen

B.1.1. De verzoekende partij in de zaak nr. 7429 vordert de vernietiging van de artikelen 1 tot 30 van 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). De verzoekende partijen in de zaak nr. 7443 vorderen de vernietiging van de artikelen 5, 2° (wat de punten 19° tot 23° betreft), 11, 12, 14, 15, 17, 18, 23 en 29 van datzelfde decreet.

Het decreet van 26 juni 2020 voorziet in de omzetting van de richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 « tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies » (hierna : de richtlijn (EU) 2018/822).

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

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

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

« 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 ».

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

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

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

[...]

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

B.1.3. Om die meldingsplicht om te zetten voor het Vlaamse Gewest, brengt het decreet van 26 juni 2020 een aantal wijzigingen aan in het decreet van 21 juni 2013 « betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen » (hierna : het decreet van 21 juni 2013).

Artikel 5, 2°, van het decreet van 26 juni 2020 voert in artikel 5 van het decreet van 21 juni 2013 een aantal definities in :

« 17° 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 bedrijf uit in een ander rechtsgebied via een in dat rechtsgebied gelegen vaste inrichting en de constructie behelst een deel of het geheel van het bedrijf van die vaste inrichting;
- d) 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 uiteindelijke belang;

18° meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie : iedere grensoverschrijdende constructie die ten minste één van de wezenskenmerken, vermeld in artikel 5/1, bezit;

19° wezenskenmerk : een eigenschap of kenmerk van een grensoverschrijdende constructie die geldt als een indicatie van een mogelijk risico op belastingontwijking zoals omschreven in artikel 5/1;

20° 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 heeft toegezegd om rechtstreeks of via andere personen hulp, bijstand of advies te verstrekken met betrekking tot het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of beheren van de implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie. Elke persoon heeft het recht bewijs te leveren van het feit dat een dergelijke persoon niet wist en redelijkerwijs niet kon weten dat die persoon bij een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie betrokken was. Daartoe kan die persoon alle relevante feiten en omstandigheden, beschikbare informatie en zijn relevante deskundigheid en begrip ervan vermelden.

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

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

21° 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;

[...]

23° 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;

24° constructie op maat : een grensoverschrijdende constructie die geen marktklare constructie is;

[...] ».

B.1.4. De automatische uitwisseling, door de bevoegde autoriteit, van de inlichtingen met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, wordt geregeld in artikel 11/2 van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd bij artikel 9 van het decreet van 26 juni 2020 :

« § 1. De bevoegde autoriteit waaraan de inlichtingen conform artikel 11/3 tot en met 11/11 zijn verstrekt, deelt de gegevens, vermeld in paragraaf 2, via automatische uitwisseling mee aan de buitenlandse autoriteiten van alle andere lidstaten conform de regels, vermeld in artikel 28.

§ 2. De gegevens die de bevoegde autoriteit meedeelt, vermeld in paragraaf 1, zijn, als ze van toepassing zijn :

1° 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;

2° nadere bijzonderheden over de wezenskenmerken, vermeld in artikel 5/1, 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 ze algemeen bekend staat, als die beschikbaar is, en een omschrijving van de relevante zakelijke activiteiten of constructies, in algemene bewoordingen, die niet mag leiden tot de openbaarmaking van een handels-, bedrijfs-, nijverheids- of beroepsgeheim of een fabrieks- of handelswerkwijze, of van inlichtingen waarvan de onthulling in strijd met de openbare orde is;

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 interne regelgeving die aan de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ten grondslag liggen;

6° de waarde van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie;

7° de lidstaat van de relevante belastingbetalers en eventuele andere lidstaten waarop de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid invloed zal hebben;

8° 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.

In deze paragraaf wordt verstaan onder lidstaat : een lidstaat van de Europese Unie met inbegrip van België.

§ 3. Als een belastingdienst niet reageert op een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, betekent dat niet dat de geldigheid of fiscale behandeling van die constructie wordt aanvaard.

§ 4. De inlichtingen, vermeld in paragraaf 2, 1°, 3° en 8°, worden niet meegedeeld aan de Europese Commissie.

§ 5. De automatische inlichtingenuitwisseling, vermeld in paragraaf 1, vindt plaats binnen één maand vanaf het einde van het kwartaal waarin de inlichtingen zijn verstrekt. De eerste inlichtingen worden uiterlijk op 31 oktober 2020 meegedeeld ».

B.1.5. Bij de artikelen 10 tot 19 van het decreet van 26 juni 2020 wordt een onderafdeling 2 toegevoegd aan hoofdstuk 2, afdeling 2, van het decreet van 21 juni 2013. In die onderafdeling wordt de verplichte verstrekking van inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies door intermediairs of relevante belastingplichtigen geregeld. De artikelen 11/3 en 11/4 van het decreet van 21 juni 2013 bepalen :

« Art. 11/3. Elke intermediair is verplicht aan de bevoegde autoriteit en aan de buitenlandse autoriteit inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan ze kennis, bezit of controle heeft, te verstrekken binnen dertig dagen vanaf het hierna vermelde geval dat het eerst plaatsvindt :

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

Met behoud van de toepassing van het eerste lid zijn de intermediairs, vermeld in artikel 5, 20°, tweede lid, ook verplicht om inlichtingen te verstrekken binnen dertig dagen vanaf de dag nadat ze, rechtstreeks of via andere personen, hulp, bijstand of advies hebben verstrekt.

Art. 11/4. In geval van marktclare constructies stelt de intermediair om de drie maanden een periodiek verslag op met een overzicht van de nieuwe meldingsplichtige inlichtingen, vermeld in artikel 11/2, § 2, 1°, 4°, 7°, en 8°, die sinds het laatste ingediende verslag beschikbaar zijn geworden ».

Artikel 11/5 bepaalt welke autoriteit moet worden ingelicht wanneer meerdere autoriteiten in aanmerking komen.

B.1.6. Artikel 11/6 van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd bij artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, bepaalt de manier waarop de meldingsplicht zich verhoudt tot het beroepsgeheim waaraan bepaalde intermediairs gebonden zijn. Een intermediair die gebonden is aan het beroepsgeheim, is krachtens die bepaling enkel vrijgesteld van de meldingsplicht indien hij de andere betrokken intermediair(s) of, bij gebreke daarvan, de belastingplichtige(n), schriftelijk en gemotiveerd op de hoogte brengt van het feit dat hij niet aan de meldingsplicht kan voldoen. De belastingplichtige kan de intermediair schriftelijk toestemming verlenen om alsnog aan de meldingsplicht te voldoen. Volgens artikel 11/6, § 3, kan in geen geval een beroepsgeheim worden aangevoerd aangaande de meldingsplicht van marktclare constructies. Artikel 11/6 van het decreet van 21 juni 2013 bepaalt :

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

1° de andere 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° 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 11/3 bedoelde meldingsplicht.

Als 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 11/3 bedoelde meldingsplicht aan de relevante belastingplichtige.

§ 3. Geen beroepsgeheim overeenkomstig de eerste paragraaf kan worden ingeroepen aangaande de meldingsplicht van marktclare constructies die aanleiding geven tot een periodiek verslag overeenkomstig artikel 11/4 ».

B.1.7. Als er geen intermediair is of als de intermediair de relevante belastingplichtige of een andere intermediair op de hoogte brengt van de toepassing van een ontheffing krachtens artikel 11/6, eerste lid, ligt de verplichting om inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verstrekken bij de andere intermediair die op de hoogte werd gebracht of, bij gebreke daarvan, bij de relevante belastingplichtige (artikel 11/7 van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd bij artikel 15 van het decreet van 26 juni 2020). Artikel 11/9, zoals ingevoegd bij artikel 17 van het decreet van 26 juni 2020, regelt de meldingsplicht wanneer meerdere intermediairs bij dezelfde constructie betrokken zijn :

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

Een intermediair wordt enkel ontheven van het verstrekken van de inlichtingen als hij een schriftelijk bewijs voorlegt dat een andere intermediair dezelfde inlichtingen als vermeld in artikel 11/2, § 2, al heeft verstrekt ».

B.1.8. Bij artikel 29 van het decreet van 26 juni 2020 wordt bepaald dat over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, vermeld in dat decreet, waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020, uiterlijk op 31 augustus 2020 inlichtingen worden verstrekt. Volgens artikel 30 van het decreet van 26 juni 2020, « treedt [dit decreet] in werking op 1 juli 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 27bis ingevoegd in de richtlijn 2011/16/EU, waarbij de mogelijkheid werd ingevoerd voor lidstaten om uitstel te verlenen voor de meldingsplicht inzake grensoverschrijdende constructies.

Op 29 juni 2020 publiceerde de Vlaamse Belastingdienst het volgende standpunt :

« Uitstel meldingsplicht grensoverschrijdende constructies - verwerking van de meldingen

Standpunt nr. 20051 dd. 29.06.2020

Een Europese richtlijn (zgn. DAC6) verplicht fiscale tussenpersonen tot melding van bepaalde grensoverschrijdende fiscale constructies aan de bevoegde autoriteit. Concreet werd deze richtlijn omgezet door het decreet van 26/6/2020 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.

De meldings- en rapportageverplichtingen zouden 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, wordt besloten om een uitstel van 6 maanden toe te kennen. Concreet resulteert dit in de hierna volgende termijnen wat betreft de meldingen die aan de bevoegde autoriteit moeten worden gedaan :

- 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 'marktclare' constructie moet uiterlijk 30 april 2021 gerapporteerd worden ».

Ten aanzien van de ontvankelijkheid

Wat betreft de ontvankelijkheid van het beroep tot vernietiging in de zaak nr. 7443

B.2.1. De eerste verzoekende partij in de zaak nr. 7443 is de « Belgian Association of Tax Lawyers ». De Vlaamse Regering gaat ervan uit dat die partij niet over de bekwaamheid beschikt om voor het Hof een beroep tot vernietiging in te stellen, aangezien niet wordt betwist dat het om een feitelijke vereniging gaat.

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7443 voeren aan dat de tweede verzoekende partij, krachtens artikel 703 van het Gerechtelijk Wetboek, als algemeen lasthebber van de feitelijke vereniging de hoedanigheid heeft om op te treden namens alle leden van de vereniging.

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

B.2.3. De tweede en de derde verzoekende partij in de zaak nr. 7443 oefenen het beroep van advocaat uit, waarbij zij ook optreden in fiscale materies.

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

De exceptie wordt verworpen.

Wat betreft de aanvullende memorie van de verzoekende partijen in de zaak nr. 7443

B.3. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7443 formuleren in hun aanvullende memorie een aantal aanpassingen en uitbreidingen van hun verzoekschrift. Het staat niet aan de verzoekende partijen in een aanvullende memorie de middelen, zoals door henzelf omschreven in het verzoekschrift, te wijzigen. Een bezwaar dat, zoals te dezen, in een aanvullende memorie wordt aangebracht maar dat verschilt van datgene dat in het verzoekschrift is geformuleerd, is dan ook een nieuw middel en is onontvankelijk.

Ten aanzien van de middelen in de zaak nr. 7429

Wat betreft de meldingsplicht voor marktklare constructies (eerste middel in de zaak nr. 7429)

B.4.1. Het eerste middel in de zaak nr. 7429 is onder andere afgeleid uit de schending, door artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, van de artikelen 22 en 29 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met de artikelen 7 en 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.

B.4.2. 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.4.3. 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*, ECLI:CE:ECHR:2001:0712JUD004475998), wordt het recht op een eerlijk proces ook gewaarborgd bij een algemeen rechtsbeginsel.

B.4.4. Artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie bepaalt :

« Eenieder heeft recht op eerbiediging van zijn privé-leven, zijn familie- en gezinsleven, zijn woning en zijn communicatie ».

Artikel 47 van hetzelfde 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 ».

De verenigbaarheid van wetsbepalingen met de artikelen 7 en 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, in samenhang gelezen met artikel 22 van de Grondwet en met de artikelen 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, kan door het Hof slechts worden onderzocht in zoverre die wetsbepalingen het Unierecht in werking stellen. In zoverre de bestreden bepalingen de richtlijn (EU) 2018/822 omzetten, vallen zij onder het toepassingsgebied van het recht van de Unie.

Het recht op eerbiediging van het privéleven zoals het is gewaarborgd bij artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en het recht op een doeltreffende voorziening in rechte gewaarborgd bij artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie 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 toelichting bij het Handvest (2007/C 303/02), bekendgemaakt in het *Publicatieblad* van 14 december 2007, blijkt dat artikel 7 van het Handvest 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 tot strafvervolgingen.

B.4.5. 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, P.10.1096.N, ECLI:BE:CASS:2010:ARR:20100713.1; zie ook Cass., 9 juni 2004, P.04.0424.F, ECLI:BE:CASS:2004:ARR:20040609.10).

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*, ECLI:CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, § 123).

B.4.6. Wanneer de verplichtingen die worden opgelegd door de artikelen 11/3 tot 11/11 van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd bij het decreet van 26 juni 2020, niet worden nageleefd, wordt die niet-naleving bestraft met een administratieve geldboete. Die geldboete kan oplopen tot 100 000 euro (artikel 30/1, tweede lid, van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd bij artikel 23 van het decreet van 26 juni 2020) en heeft een overheersend repressief karakter, zodat de omschrijving van die niet-naleving moet voldoen aan het algemeen beginsel van de voorzienbaarheid van de strafbaarstelling.

B.4.7. 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 het opheffen van het geheim strikt evenredig is.

B.5. 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 (ECLI:BE:GHCC:2008:ARR.010) 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 zijn gedekt (B.9.2 en B.9.3).

Daarenboven heeft het Hof, op basis van het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 26 juni 2007 in de zaak C-305/05, (ECLI:EU:C:2007:383), 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 verlenen 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 (ECLI:BE:GHCC:2019:ARR.043) 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 louter 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 om de in de btw-listing vermelde beperkte gegevens ter kennis te brengen van de btw-administratie, gelet op de doelstelling die erin bestaat de invordering van de btw te verzerken 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 (ECLI:BE:GHCC:2020:ARR.114) 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 het contacten ». 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.6. De verzoekende partij in de zaak nr. 7429 voert aan dat artikel 11/6, § 3, van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd bij artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, de in B.4.1 vermelde bepalingen schendt doordat het uitsluit dat een advocaat die optreedt als intermediair in de zin van het decreet, zijn beroepsgeheim inroept om te worden vrijgesteld van de meldingsplicht inzake marktklare constructies. Bovendien voert zij aan dat het begrip « marktklare constructie » te vaag zou zijn.

B.7.1. Marktklare constructies zijn, volgens de definitie van artikel 5, 23°, van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 26 juni 2020, grensoverschrijdende constructies die bedacht of aangeboden, implementeerbaar zijn of beschikbaar zijn gemaakt voor implementatie zonder dat er wezenlijke aanpassingen nodig zijn :

« Een 'marktklare constructie' is een constructie die kant en klaar aangeboden wordt door intermediairs, zonder dat er wezenlijke aanpassingen aan moeten gebeuren voor implementatie. Dit krijgt een afzonderlijke definitie omdat de intermediair een periodiek verslag moet opstellen over de marktklare constructies die zij aanbiedt. Het kan bijvoorbeeld gaan om een advies om de aandelen van een exploitatievennootschap in een holdingvennootschap onder te brengen, en de aandelen van die holdingvennootschap via andere holdingvennootschappen in verschillende rechtsgebieden te laten transiteren om bijvoorbeeld via boekhoudkundige ingrepen onder meer dubbele belastingvoordelen te beogen. De systematiek en het fiscale concept blijven gelijk, hoewel deze werkwijze steeds een personalisering noodzaakt per dossier en per relevante belastingplichtige. Hier dient geen fiscale spitsvondigheid aangewend te worden.

De 'constructie op maat' vormt een residuaire categorie van alle grensoverschrijdende constructies die geen marktklare constructies zijn. Hier zal wel fiscale spitsvondigheid aangewend worden om een grensoverschrijdende constructie uit te denken of aan te passen » (*Parl. St.*, Vlaams Parlement, 2019-2020, nr. 322/1, p. 15).

B.7.2. Hoewel het Hof, bij zijn arrest nr. 167/2020 van 17 december 2020 (ECLI:BE:GHCC:202:ARR.167), *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 », heeft het onderzoek ten gronde van de vernietigingsberoepen tegen 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) het Hof ertoe aangezet bij zijn arrest nr. 103/2022 van 15 september 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103) het Hof van Justitie de volgende prejudiciële vraag te stellen :

« 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? ».

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.8. 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.9.1. Ten aanzien van de marktklare 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 11/3 van het decreet van 21 juni 2013).

B.9.2. Ten aanzien van de marktklare constructies geldt daarnaast eveneens een verplichting, voor de intermediairs, om 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 11/4 van het decreet van 21 juni 2013). 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 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.9.3. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat de decreetgever zich voor artikel 11/6 van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd bij artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, uitdrukkelijk heeft gebaseerd op artikel 9 van de wet van 20 december 2019 (*Parl. St.*, Vlaams Parlement, 2019-2020, nr. 322/1, p. 21).

Luidens de parlementaire voorbereiding van 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 een en ander 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 haar advies bij de federale regeling, kan worden aangenomen dat de inlichtingen die moeten worden meegedeeld bij de initiële individuele melding inzake een marktklare constructie, vanwege de aard zelf van die constructie, niet gedekt zullen zijn door het beroepsgeheim (*Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, pp. 113-114).

Daaruit volgt dat het middel niet gegrond is in zoverre het betrekking heeft op de initiële meldingsplicht inzake marktklare constructies.

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

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

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

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

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

B.9.7. Artikel 11/6, § 3, van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd bij artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, dient te worden vernietigd, in zoverre het bepaalt dat een advocaat die als intermediair optreedt, zich niet kan beroepen op het beroepsgeheim ten aanzien van de verplichting tot periodieke melding van marktklare constructies in de zin van artikel 11/4 van het decreet van 21 juni 2013.

B.9.8. Gelet op het voorgaande en op het feit dat de verzoekende partij in de zaak nr. 7429 afstand heeft gedaan van haar verzoek om aan het Hof van Justitie van de Europese Unie een prejudiciële vraag te stellen, is het niet noodzakelijk dat verzoek te onderzoeken.

Wat betreft het ogenblik waarop de ontheffing van de meldingsplicht in het geval van beroepsgeheim, uitwerking heeft (tweede middel, eerste onderdeel, en derde middel in de zaak nr. 7429)

B.10.1. Het eerste onderdeel van het tweede middel is onder andere afgeleid uit de schending, door artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, van de artikelen 22 en 29 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met de artikelen 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 en 51 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. De verzoekende partij klaagt aan dat de ontheffing van de meldingsverplichtingen in het geval van beroepsgeheim, krachtens artikel 11/6, § 1, tweede lid, van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd bij artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, slechts uitwerking heeft op het tijdstip dat een andere intermediair voldaan heeft aan de meldingsverplichting. Het is voor de advocaat onmogelijk zich daarvan te vergewissen zonder alsnog zijn beroepsgeheim te schenden.

B.10.2. Zoals de Vlaamse Regering aangeeft, heeft de bestreden bepaling niet de draagwijdte die de verzoekende partij daaraan geeft.

Die bepaling strekt niet ertoe de opheffing van de meldingsplicht afhankelijk te maken van de melding door een andere betrokken intermediair of, bij gebreke daarvan, door de belastingplichtige. Die bepaling heeft daarentegen tot gevolg dat de ontheffing enkel geldt wanneer de intermediair die zich op het beroepsgeheim beroept, heeft voldaan aan de verplichting om dat aan de andere betrokken intermediairs of, bij gebreke daarvan, aan de belastingplichtige te melden.

B.10.3. Het eerste onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7429 berust op een verkeerde lezing van het daarin bestreden artikel en is derhalve niet gegrond.

B.10.4. Het derde middel in de zaak nr. 7429 is afgeleid uit de schending, door de artikelen 1 tot 30 van het decreet van 26 juni 2020, van de artikelen 22, 29 en 170 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het algemeen rechtsbeginsel van de 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 van de grondrechten van de Europese Unie en met artikel 6 van het Verdrag betreffende de Europese Unie (hierna: het VEU). De verzoekende partij klaagt aan dat, in het geval dat er meerdere intermediairs zijn, krachtens artikel 17 van het decreet van 26 juni 2020, de advocaat-intermediair slechts kan worden vrijgesteld van zijn meldingsplicht indien hij een schriftelijk bewijs kan voorleggen dat die plicht reeds door een andere intermediair werd volbracht. Volgens haar is het voor de advocaat-intermediair niet mogelijk dat schriftelijke bewijs te verkrijgen zonder zijn beroepsgeheim te schenden.

B.10.5. Zoals de Vlaamse Regering aangeeft, heeft de bestreden bepaling niet de draagwijdte die de verzoekende partij daaraan geeft.

Artikel 11/9 van het decreet van 21 juni 2013 heeft betrekking op de hypothese waarin verschillende intermediairs aan de meldingsplicht onderworpen zijn. Volgens die bepaling wordt een intermediair enkel ontheven van het verstrekken van de vereiste inlichtingen als hij een schriftelijk bewijs kan voorleggen dat een andere intermediair dezelfde inlichtingen al heeft verstrekt. In tegenstelling tot wat de verzoekende partij aanvoert, wijkt artikel 11/9 van het decreet van 21 juni 2013 niet af van artikel 11/6 van hetzelfde decreet, dat erin voorziet dat de intermediair die zich op het beroepsgeheim beroept, is vrijgesteld van de meldingsplicht zodra hij heeft voldaan aan de verplichting om dat aan de andere betrokken intermediairs of, bij gebreke daarvan, aan de relevante belastingplichtige te melden.

B.10.6. Het derde middel in de zaak nr. 7429 berust op een verkeerde lezing van het daarin bestreden artikel en is derhalve niet gegrond.

Wat betreft de verplichting, voor de advocaat-intermediair die zich op het beroepsgeheim beroept, om de andere intermediairs in te lichten (tweede onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7429)

B.11.1. Het tweede onderdeel van het tweede middel is onder andere afgeleid uit de schending, door artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, van de artikelen 22 en 29 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met de artikelen 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 en 51 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. De verzoekende partij in de zaak nr. 7429 klaagt aan dat de advocaat-intermediair die zich op zijn beroepsgeheim wil beroepen, krachtens artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1^o, van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd bij artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, 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 partij onmogelijk te vervullen zonder alsnog het beroepsgeheim te schenden. Bovendien is zij niet noodzakelijk om de melding van de grensoverschrijdende constructie te verzekeren, aangezien de cliënt, al dan niet bijgestaan door de advocaat, de andere intermediairs kan inlichten en hen kan vragen om te voldoen aan hun meldingsplicht.

B.11.2. Zoals is vermeld in B.5, wordt de informatie die advocaten over hun cliënten aan de bevoegde autoriteit moeten doorgeven, door het beroepsgeheim beschermd indien die informatie betrekking heeft op activiteiten die vallen onder zijn specifieke opdracht van verdediging of vertegenwoordiging in rechte en verlening van juridisch advies. Het 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 dat eveneens ten aanzien van andere spelers, zoals bijvoorbeeld andere betrokken intermediairs.

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

Zoals is opgemerkt door de Vlaamse Regering, zal de cliënt, wanneer de advocaat als intermediair in de zin van artikel 5, 20^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 ingevoegd bij artikel 15 van het decreet van 26 juni 2020, dat de meldingsplicht in elk geval ook op de andere betrokken intermediairs rust, tenzij zij een schriftelijk bewijs kunnen voorleggen dat een andere intermediair reeds aan de meldingsplicht heeft voldaan. Indien het beroepsgeheim van de advocaat hem verhindert om een andere intermediair op de hoogte te brengen van het feit dat hij niet zal voldoen aan de meldingsplicht, kan hij die andere intermediair *a fortiori* geen schriftelijk bewijs voorleggen dat hij wel aan de meldingsplicht heeft voldaan. Elke andere betrokken intermediair blijft in dat geval automatisch gebonden door de meldingsplicht. Bijgevolg rijst de vraag of de verplichting die krachtens artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1°, van het decreet van 21 juni 2013 op de intermediair rust, wordt verantwoord door een dwingende reden van algemeen belang.

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

Artikel 1, punt 2), van de richtlijn (EU) 2018/822 voegt in de richtlijn 2011/16/EU een artikel *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.11.5. Het Hof is niet bevoegd om uitspraak te doen over de bestaanbaarheid van de voormelde richtlijn met de artikelen 7 en 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. Alvorens ten gronde uitspraak te doen over de aangevoerde schending, heeft het Hof bij zijn voormelde arrest nr. 167/2020 dan ook de volgende prejudiciële vraag gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie :

« Schendt artikel 1, punt 2), van de richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 ' tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU, wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies ' het recht op een eerlijk proces zoals gewaarborgd bij artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en het recht op eerbiediging van het privéleven zoals gewaarborgd bij artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese [Unie] in zoverre het nieuwe artikel *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.12. Bij zijn arrest van 8 december 2022 in zake *Orde van Vlaamse Balies e.a.* (C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963) heeft de grote kamer van het Hof van Justitie van de Europese Unie de voormelde prejudiciële vraag beantwoord als volgt :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

45. Met betrekking tot de vraag of de kennisgevingsplicht van artikel 8 *bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 geschikt en noodzakelijk is voor de verwezenlijking van die doelstellingen, betogen de Franse en de Letse regering in wezen dat een dergelijke kennisgeving de andere intermediairs met name ervan bewust kan maken dat zij aan de meldingsplicht moeten voldoen en zo kan worden voorkomen dat deze andere intermediairs niet op de

hoogte zijn van het feit dat de verplichting tot melding van de grensoverschrijdende constructie aan hen wordt overgedragen op grond van artikel 8 *bis ter*, lid 6, van gewijzigde richtlijn 2011/16. Volgens deze regeringen bestaat bij ontstentenis van een kennisgevingsplicht voor de advocaat-intermediair aldus het gevaar dat de grensoverschrijdende constructie helemaal niet wordt gemeld, hetgeen in strijd is met de doelstellingen van deze richtlijn.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

55. Dit argument kan niet worden aanvaard.

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

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

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

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

60. Wat de geldigheid van artikel 8 *bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 in het licht van artikel 47 van het Handvest betreft, moet eraan worden herinnerd dat het door laatstgenoemde bepaling gewaarborgde recht op een eerlijk proces verschillende elementen omvat, waartoe onder meer de rechten van de verdediging, het beginsel van processuele gelijkheid, het recht op toegang tot de rechter en het recht op een advocaat in zowel burgerlijke zaken als strafzaken behoren. De advocaat zou niet in staat zijn om zijn taken van advisering, verdediging en vertegenwoordiging

van zijn cliënt naar behoren te verrichten - en deze cliënt zou derhalve de hem bij artikel 47 van het Handvest verleende rechten niet genieten - indien hij in het kader van een rechtsgeding of de voorbereiding daarvan verplicht was met de overheidsinstanties samen te werken door hun informatie te verstrekken die hij heeft verkregen tijdens de juridische advisering in verband met dat geding (zie in die zin arrest van 26 juni 2007, *Orde van Franstalige en Duitstalige balies e.a.*, C-305/05, EU:C:2007:383, punten 31 en 32).

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

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

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

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

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

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

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

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

B.13.2. Artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1°, van het decreet van 21 juni 2013, zoals het werd ingevoegd bij artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, dient te worden vernietigd, in zoverre het een advocaat die optreedt als intermediair verplicht om een andere intermediair die niet zijn cliënt is, te informeren.

Wat betreft de verplichting, voor de advocaat-intermediair die zich op het beroepsgeheim beroept, om bij gebrek aan andere intermediairs de relevante belastingplichtige in te lichten (derde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7429)

B.14.1. In het derde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7429 klaagt de verzoekende partij aan dat de advocaat-intermediair die zich op zijn beroepsgeheim wil beroepen ten aanzien van de meldingsplicht, bij gebrek aan andere intermediairs, 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 partij niet mogelijk aan die verplichting te voldoen zonder het beroepsgeheim te schenden.

Volgens de Vlaamse Regering is de hypothese waarop dat onderdeel gebaseerd is, onbestaande. De cliënt van de advocaat die optreedt als intermediair, zal volgens haar immers per definitie ofwel de belastingplichtige, ofwel een andere intermediair zijn.

B.14.2. Uit de parlementaire voorbereiding van artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, alsook uit de definitie van het begrip intermediair in artikel 5, 20°, van het decreet van 21 juni 2013, blijkt dat artikel 11/6, § 1, eerste lid, 2°, zo moet worden gelezen dat de belastingplichtige of belastingplichtigen waarnaar wordt verwezen, de cliënten zijn van de intermediair die zich op het beroepsgeheim beroept (*Parl. St.*, Vlaams Parlement, 2019-2020, nr. 322/1, p. 21).

B.14.3. Het derde onderdeel van het tweede middel berust op een verkeerde lezing van het daarin bestreden artikel en is derhalve niet gegrond.

Wat betreft de mogelijkheid, voor de relevante belastingplichtige, om de advocaat-intermediair toe te staan de meldingsplicht te vervullen (vierde en vijfde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7429)

B.15.1. In het vierde onderdeel van het tweede middel klaagt de verzoekende partij in de zaak nr. 7429 aan dat artikel 11/6, § 2, eerste lid, van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd bij artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, voor de betrokken belastingplichtige die cliënt is van de advocaat-intermediair, in de mogelijkheid voorziet 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 van het tweede middel is afgeleid uit dezelfde grief, maar met betrekking tot de situatie waarin de belastingplichtige niet de cliënt van de advocaat is.

B.15.2. In tegenstelling tot de hypothese waarop het vijfde onderdeel van het tweede middel berust, kan alleen de relevante belastingplichtige die cliënt is van de advocaat-intermediair die laatstgenoemde, op grond van artikel 11/6, § 2, eerste lid, van het decreet van 21 juni 2013, toestaan om de meldingsplicht te vervullen.

B.15.3. Uit de uiteenzetting van het middel blijkt dat het vierde onderdeel is gebaseerd op de veronderstelling dat de advocaat-intermediair, in het geval dat een belastingplichtige ervoor kiest artikel 11/6, § 2, eerste lid, van het decreet van 21 juni 2013 toe te passen, verplicht zou zijn uit eigen naam de meldingsplicht te vervullen. Uit de parlementaire voorbereiding van de federale regeling, waarop de bestreden regeling uitdrukkelijk en letterlijk is gebaseerd, 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 tuchtverheid 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.15.4. Het vierde en het vijfde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7429 berusten op een verkeerde lezing van het daarin bestreden artikel en zijn derhalve niet gegrond.

Wat betreft het vierde middel in de zaak nr. 7429

B.16.1. Het vierde middel in de zaak nr. 7429 is afgeleid uit de schending, door het decreet van 26 juni 2020, van de artikelen 22, 29 en 170 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het algemeen rechtsbeginsel van de 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 van de grondrechten van de Europese Unie en met artikel 6 van het VEU.

Uit de uiteenzetting van het middel blijkt dat dat laatste is gericht tegen de artikelen 29 en 30 van het decreet van 26 juni 2020. De verzoekende partij voert aan dat de in de andere middelen aangeklaagde ongrondwettigheden een weerslag hebben op die bepalingen.

B.16.2. De artikelen 29 en 30 van het decreet van 26 juni 2020 bepalen :

« Art. 29. Over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, vermeld in dit decreet, waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020, worden uiterlijk op 31 augustus 2020 inlichtingen verstrekt.

Art. 30. Dit decreet treedt in werking op 1 juli 2020 ».

B.16.3. Een vernietigingsarrest doet de vernietigde bepaling *ab initio* verdwijnen uit de rechtsorde. De vernietiging van de bepaling die voorschrijft vanaf wanneer de vernietigde norm uitwerking heeft, kan, in de regel, geen ruimere gevolgen hebben.

Het vierde middel in de zaak nr. 7429 dient derhalve niet te worden onderzocht.

Ten aanzien van de middelen in de zaak nr. 7443

Wat betreft het eerste middel in de zaak nr. 7443

B.17.1. Het eerste middel in de zaak nr. 7443 is afgeleid uit de schending, door het decreet van 26 juni 2020, van de artikelen 10, 11, 170, § 2, en 172 van de Grondwet, doordat het decreet de richtlijn (EU) 2018/822 omzet in andere materies dan de vennootschapsbelastingen, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording wordt gegeven.

B.17.2. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7443 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.17.3. Het middel is voor het overige identiek aan het derde middel dat de verzoekende partijen in de zaak nr. 7443 aanvoeren in de zaak nr. 7407 ten aanzien van de artikelen 2 tot 60 van de wet van 20 december 2019. Bij zijn arrest nr. 103/2022 heeft het Hof geoordeeld dat dit middel niet kan worden beantwoord alvorens aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag te stellen :

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

B.17.4. De voormelde vraag rijst eveneens in het kader van het thans onderzochte middel. In afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op de eerste prejudiciële vraag die is gesteld bij het arrest nr. 103/2022, dient de uitspraak over het in B.17.1 vermelde middel te worden aangehouden.

Wat betreft het tweede middel in de zaak nr. 7443

B.18.1. Het tweede middel in de zaak nr. 7443 is afgeleid uit de schending, door het decreet van 26 juni 2020, van de artikelen 10, 11, 170, § 2, en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 5 van het VEU, met de artikelen 16, lid 1, 26, lid 2, 49, 56, 63, 65, lid 3, en 115 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna : het VWEU), met de artikelen 7, 8, lid 1, en 51 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, met de artikelen 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7443 klagen in essentie aan dat de informatieverplichtingen die in het decreet worden ingevoerd, gebaseerd zijn op vermoedens van agressieve fiscale planning die niet op redelijke wijze kunnen worden afgeleid uit de in de richtlijn uitgewerkte wezenskenmerken. Daarnaast klagen zij aan dat bepaalde van de wezenskenmerken een onweerlegbaar vermoeden invoeren, doordat zij niet toelaten dat de betrokken belastingplichtige aantoonde dat het oogmerk van de constructie niet voornamelijk fiscaal is. Hieruit leiden de verzoekende partijen in de zaak nr. 7443 af dat de meldingsplicht een onverantwoorde en onevenredige beperking van het recht op eerbiediging van het privéleven van de intermediairs en de relevante belastingplichtigen inhoudt.

B.18.2. Dat middel sluit aan bij het tweede middel dat in de zaak nr. 7409 wordt aangevoerd ten aanzien van de wet van 20 december 2019. Bij zijn arrest nr. 103/2022 heeft het Hof geoordeeld dat dit middel niet kan worden beantwoord alvorens aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag te stellen :

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

B.18.3. De voormelde vraag rijst eveneens in het kader van het thans onderzochte middel. In afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op de vijfde prejudiciële vraag die is gesteld bij het arrest nr. 103/2022, dient de uitspraak over het in B.18.1 vermelde middel te worden aangehouden.

Wat betreft het derde middel in de zaak nr. 7443

B.19.1. Het derde middel in de zaak nr. 7443 is afgeleid uit de schending, door het bestreden decreet, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 170, § 2, en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 20, 48, lid 1, 49, 51 en 52 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, met de artikelen 6 en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, doordat het begrip « intermediair » onvoldoende duidelijk gedefinieerd is. Aangezien de definities in het decreet gebaseerd zijn op de richtlijn, schendt die laatste volgens de verzoekende partijen eveneens de aangehaalde bepalingen.

B.19.2. Dat middel is nagenoeg identiek aan het vijfde middel dat de verzoekende partijen in de zaak nr. 7443 aanvoeren in de zaak nr. 7407 ten aanzien van de overeenstemmende bepalingen van de wet van 20 december 2019. Bij zijn arrest nr. 103/2022 heeft het Hof geoordeeld dat dit middel niet kan worden beantwoord alvorens aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag te stellen :

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

B.19.3. De voormelde vraag rijst, met betrekking tot het begrip « intermediair », eveneens in het kader van het thans onderzochte middel. In afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op de tweede prejudiciële vraag die is gesteld bij het arrest nr. 103/2022, dient de uitspraak over het in B.19.1 vermelde middel te worden aangehouden.

Wat betreft het vierde middel in de zaak nr. 7443

B.20.1. Het vierde middel in de zaak nr. 7443 is afgeleid uit de schending, door het bestreden decreet, van de artikelen 10, 11, 170, § 2, en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 20, 48, lid 1, 49, 50, 51 en 52 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met de artikelen 6, leden 1 en 2, en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, doordat de aanvang en het einde van de termijn voor het vervullen van de meldingsplicht onvoldoende duidelijk zijn gedefinieerd.

B.20.2. Dat middel is nagenoeg identiek aan het zesde middel dat de verzoekende partijen in de zaak nr. 7443 aanvoeren in de zaak nr. 7407 ten aanzien van de overeenstemmende bepalingen van de wet van 20 december 2019. Bij zijn arrest nr. 103/2022 heeft het Hof geoordeeld dat dit middel niet kan worden beantwoord alvorens aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag te stellen :

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

B.20.3. De voormelde vraag rijst eveneens in het kader van het thans onderzochte middel. In afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op de derde prejudiciële vraag die is gesteld bij het arrest nr. 103/2022, dient de uitspraak over het in B.20.1 vermelde middel te worden aangehouden.

Wat betreft het vijfde middel in de zaak nr. 7443

B.21.1. Het vijfde middel in de zaak nr. 7443 is afgeleid uit de schending, door het decreet van 26 juni 2020, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 172 en 190 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 20, 48, lid 1, 49, 50, 51 en 52 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met de artikelen 6, leden 1 en 2, en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, doordat het decreet van 26 juni 2020 in werking treedt op 1 juli 2020, terwijl het pas in het *Belgisch Staatsblad* is verschenen op 3 juli 2020. Zij klagen aan dat het bestreden decreet een meldingsplicht oplegt voor feiten die 1 juli 2020 voorafgaan.

B.21.2. Artikel 30 van het decreet van 26 juni 2020 bepaalt :

« Dit decreet treedt in werking op 1 juni 2020 ».

Dat artikel dient te worden geïnterpreteerd in die zin dat de bepalingen van het decreet van 26 juni 2020, dat in het *Belgisch Staatsblad* van 3 juli 2020 werd bekendgemaakt, uitwerking hebben met ingang van 1 juli 2020.

Het decreet van 26 juni 2020, dat in het *Belgisch Staatsblad* van 3 juli 2020 is bekendgemaakt, is in werking getreden op 13 juli 2020, zijnde de tiende dag vanaf de dag van de bekendmaking ervan, krachtens artikel 56 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen.

B.21.3. Hoewel artikel 190 van de Grondwet het verbindend worden van een wetskrachtige norm vóór de bekendmaking ervan verbiedt, verbiedt die bepaling op zich niet dat aan een bekendgemaakte norm uitwerking wordt verleend vanaf een datum die voorafgaat aan de bekendmaking ervan.

B.21.4. Bij het verlenen van terugwerkende kracht aan een wetskrachtige norm, dient de bevoegde wetgever evenwel rekening te houden met het beginsel van de niet-retroactiviteit van de wetten.

B.21.5. De niet-retroactiviteit van de wetten is een waarborg die tot doel heeft rechtsonzekerheid te voorkomen. Die waarborg vereist dat de inhoud van het recht voorzienbaar en toegankelijk is, zodat de rechtzoekende de gevolgen van een bepaalde handeling in redelijke mate kan voorzien op het ogenblik dat die handeling wordt gesteld. De terugwerkende kracht is enkel verantwoord indien die absoluut noodzakelijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang.

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

B.21.6. Een regel moet als retroactief worden gekwalificeerd wanneer hij van toepassing is op feiten, handelingen en toestanden die definitief waren voltrokken op het ogenblik dat hij in werking is getreden.

B.21.7. Krachtens artikel 29 van het decreet van 26 juni 2020 geldt de meldingsplicht voor de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020. Dezelfde bepaling voorziet erin dat de inlichtingen met betrekking tot die constructies moeten worden meegedeeld uiterlijk op 31 augustus 2020. Artikel 30 van het decreet van 26 juni 2020, samen gelezen met de artikelen 11/3 en 11/8 van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd bij het decreet van 26 juni 2020, heeft tot gevolg dat voor de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd na 1 juli 2020, de inlichtingen pas binnen 30 dagen moeten worden verstrekt.

B.21.8. Daar de datum waarop de in B.21.7 bedoelde constructies moeten worden gemeld, na de inwerkingtreding van het decreet van 26 juni 2020 valt, is de meldingsplicht niet retroactief.

B.22. Het vijfde middel in de zaak nr. 7443 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. 7443 in het kader van hun vijfde middel suggereren.

Wat betreft het zesde middel in de zaak nr. 7443

B.23.1. Het zesde middel in de zaak nr. 7443 is afgeleid uit de schending, door het decreet van 26 juni 2020, van de artikelen 10, 11, 19, 22, 29 en 170 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, eerste alinea, en 19 van het VEU, met artikel 16, lid 1, van het VWEU, met de artikelen 7, 8, lid 1, 20, 47, 48, 51, 52 en 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met de artikelen 6, lid 3, 8 en 10 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, doordat het decreet van 26 juni 2020 het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten zou opheffen door hun de meldingsplicht op te leggen. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7443 klagen aan dat zelfs de uitzonderingen waarin is voorzien op basis van het beroepsgeheim gepaard gaan met verplichtingen om andere intermediairs dan wel belastingplichtigen op gemotiveerde wijze op de hoogte te brengen van het feit dat het beroepsgeheim wordt aangevoerd. Het middel sluit aan bij de eerste twee middelen in de zaak nr. 7429.

B.23.2. Aangezien het zesde middel in de zaak nr. 7443 niet tot een ruimere vernietiging kan leiden dan hetgeen werd vastgesteld in B.9.7 en B.13.2, is het niet nodig dat middel te onderzoeken.

Ten aanzien van de handhaving van de gevolgen

B.24.1. De Vlaamse Regering verzoekt het Hof, indien het van oordeel zou zijn dat artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1°, van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd bij artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, moet worden vernietigd, de gevolgen van die bepaling te handhaven tot op het ogenblik dat de decreetgever een wijziging voorstelt, in zoverre die bepaling van toepassing is op intermediairs die zich op een beroepsgeheim kunnen beroepen in zoverre dat de kennisgeving uitsluitend gericht wordt aan een andere intermediair die door de cliënt van de intermediair met de intermediair in contact is gebracht, teneinde samen te werken aan de constructie.

B.24.2. Artikel 8, derde lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 bepaalt :

« Zo het Hof dit nodig oordeelt, wijst het, bij wege van algemene beschikking, die gevolgen van de vernietigde bepalingen aan welke als gehandhaafd moeten worden beschouwd of voorlopig gehandhaafd worden voor de termijn die het vaststelt ».

B.24.3. Nog los van de vraag of een dergelijke handhaving mogelijk is in het licht van het voormelde arrest van het Hof van Justitie van 8 december 2022, toont de Vlaamse Regering niet aan dat een niet-gemoduleerde vernietiging de rechtszekerheid in het gedrang zou brengen. Dat geldt in het bijzonder in het licht van de vaststelling dat de te vernietigen bepaling reeds werd geschorst in het voormelde arrest nr. 167/2020. Het verzoek tot handhaving van de gevolgen dient bijgevolg te worden afgewezen.

Om die redenen,

het Hof

- vernietigt artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1°, van het Vlaamse decreet van 21 juni 2013 « betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen », zoals het werd ingevoegd bij artikel 14 van 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 », in zoverre het een advocaat die optreedt als intermediair verplicht om een andere intermediair die niet zijn cliënt is, te informeren;

- vernietigt artikel 11/6, § 3, van hetzelfde decreet van 21 juni 2013, zoals het werd ingevoegd bij artikel 14 van hetzelfde decreet van 26 juni 2020, in zoverre het bepaalt dat een advocaat die optreedt als intermediair zich niet kan beroepen op het beroepsgeheim ten aanzien van de verplichting tot periodieke melding van marktklare constructies in de zin van artikel 11/4 van het voormelde decreet van 21 juni 2013;

- houdt de uitspraak aan over de grieven die zijn vermeld in B.7.2, B.17.1, B.18.1, B.19.1 en B.20.1, in afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie van de Europese Unie op de prejudiciële vragen die zijn gesteld bij het arrest nr. 103/2022 van 15 september 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103);

- verwerpt de beroepen voor het overige.

Aldus gewezen in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 20 juli 2023.

De griffier,

N. Dupont

De voorzitter,

L. Lavrysen

COUR CONSTITUTIONNELLE

[C – 2023/44404]

Extrait de l'arrêt n° 111/2023 du 20 juillet 2023

Numéros du rôle : 7429 et 7443

En cause : les recours en annulation totale ou partielle du décret flamand du 26 juin 2020 « modifiant le décret du 21 juin 2013 relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal, en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration », introduits par l'« Orde van Vlaamse balies » et Alain Claes et par l'association de fait « Belgian Association of Tax Lawyers » et autres.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents L. Lavrysen et P. Nihoul, et des juges J. Moerman, M. Pâques, Y. Kherbache, T. Detienne, D. Pieters, S. de Bethune, E. Bribosia et K. Jadin, assistée du greffier N. Dupont, présidée par le président L. Lavrysen, 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 31 août 2020 et parvenue au greffe le 1er septembre 2020, un recours en annulation du décret flamand du 26 juin 2020 « modifiant le décret du 21 juin 2013 relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal, en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration » (publié au *Moniteur belge* du 3 juillet 2020) a été introduit par l'« Orde van Vlaamse balies » et Alain Claes, assistés et représentés par Me P. Wouters, avocat à la Cour de cassation.

b. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 1er octobre 2020 et parvenue au greffe le 2 octobre 2020, un recours en annulation partielle du même décret a été introduit par l'association de fait « Belgian Association of Tax Lawyers », Paul Verhaeghe et Gerd Goyvaerts, assistés et représentés par Me P. Malherbe, avocat au barreau de Bruxelles.

Par les mêmes requêtes, les parties requérantes demandaient également la suspension totale ou partielle du même décret.

Ces affaires, inscrites sous les numéros 7429 et 7443 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Par arrêt interlocutoire n° 167/2020 du 17 décembre 2020 (ECLI:BE:GHCC:2020:ARR.167), publié au *Moniteur belge* du 22 décembre 2020, la Cour a partiellement suspendu le décret et a posé à la Cour de justice de l'Union européenne la question préjudicielle suivante :

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

(...)

II. *En droit*

(...)

Quant aux dispositions attaquées

B.1.1. La partie requérante dans l'affaire n° 7429 demande l'annulation des articles 1^{er} à 30 du décret flamand du 26 juin 2020 « modifiant le décret du 21 juin 2013 relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal, en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration » (ci-après : le décret du 26 juin 2020). Les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 demandent l'annulation des articles 5, 2° (en ce qui concerne les points 19 à 23), 11, 12, 14, 15, 17, 18, 23 et 29 de ce même décret.

Le décret du 26 juin 2020 transpose la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 « modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration » (ci-après : la directive (UE) 2018/822).

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

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

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

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

Concrètement, les États membres doivent désigner une autorité compétente chargée de l'échange, entre les États membres, 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.1.2. L'obligation de déclaration incombe en premier lieu aux « intermédiaires », qui participent généralement à la mise en œuvre de tels dispositifs. Toutefois, en l'absence de tels intermédiaires, ou lorsque ceux-ci peuvent invoquer le secret professionnel légalement applicable, l'obligation de déclaration incombe alors au contribuable :

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

[...]

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

B.1.3. Afin de transposer cette obligation de déclaration en Région flamande, le décret du 26 juin 2020 apporte un certain nombre de modifications au décret du 21 juin 2013 « relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal » (ci-après : le décret du 21 juin 2013).

L'article 5, 2°, du décret du 26 juin 2020 insère dans l'article 5 du décret du 21 juin 2013 plusieurs définitions :

« 17° dispositif transfrontières : 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;

18° dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration : tout dispositif transfrontière comportant au moins l'un des marqueurs figurant à l'article 5/1;

19° marqueur : une caractéristique ou particularité d'un dispositif transfrontière qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale, comme recensée à l'article 5/1;

20° intermédiaire : toute personne qui conçoit, commercialise ou organise un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le met à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou en gère la mise en œuvre.

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

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

a) être résidente dans un État membre à des fins fiscales;

b) posséder dans un État membre un établissement stable par le biais duquel sont fournis les services concernant le dispositif;

c) être constituée dans un État membre ou régie par le droit d'un État membre;

d) être enregistrée auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil dans un État membre;

21° 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;

[...]

23° 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;

24° dispositif sur mesure : tout dispositif transfrontière qui n'est pas un dispositif commercialisable;

[...] ».

B.1.4. L'échange automatique, par l'autorité compétente, des informations relatives aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration est réglé à l'article 11/2 du décret du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 9 du décret du 26 juin 2020 :

« § 1er. L'autorité compétente à laquelle les informations ont été fournies conformément aux articles 11/3 à 11/11, communique, par voie d'un échange automatique, les informations visées au § 2 aux autorités compétentes étrangères de tous les autres États membres, selon les modalités visées à l'article 28.

§ 2. Les informations qui doivent être communiquées par l'autorité compétente, visée au § 1er, comprennent les éléments suivants, le cas échéant :

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

2° des informations détaillées sur les marqueurs, visés à l'article 5/1 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 transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie;

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

6° la valeur du dispositif transfrontières 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 transfrontières 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.

Dans le présent paragraphe, on entend par État membre : un État membre de l'Union européenne, y compris la Belgique.

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

§ 4. Les informations visées au § 2, 1°, 3° et 8°, ne sont pas communiquées à la Commission européenne.

§ 5. L'échange automatique d'informations, visé au § 1er, est effectué dans un délai d'un mois à compter de la fin du trimestre au cours duquel les informations ont été transmises. Les premières informations sont communiquées le 31 octobre 2020 au plus tard ».

B.1.5. Les articles 10 à 19 du décret du 26 juin 2020 ajoutent une sous-section 2 au chapitre 2, section 2, du décret du 21 juin 2013. Cette sous-section règle la transmission obligatoire, par les intermédiaires ou par les contribuables concernés, d'informations relatives aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration. Les articles 11/3 et 11/4 du décret du 21 juin 2013 disposent :

« Art. 11/3. Tout intermédiaire est tenu de transmettre à l'autorité compétente et à l'autorité étrangère les informations dont il a connaissance, qu'il possède ou qu'il contrôle concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de trente jours, commençant :

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

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

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

Nonobstant le premier alinéa, les intermédiaires visés à l'article 5, 20°, alinéa 2, sont également tenus de transmettre des informations dans un délai de trente jours commençant le lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils.

Art. 11/4. Dans le cas de dispositifs commercialisables, les intermédiaires établissent tous les trois mois un rapport périodique fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration, visées à l'article 11/2, § 2, 1°, 4°, 7° et 8°, qui sont devenues disponibles depuis la transmission du dernier rapport ».

L'article 11/5 détermine l'autorité qui doit être informée lorsque plusieurs autorités entrent en considération.

B.1.6. L'article 11/6 du décret du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 14 du décret du 26 juin 2020, définit le rapport entre l'obligation de déclaration et le secret professionnel auquel certains intermédiaires sont tenus. En vertu de cette disposition, un intermédiaire tenu au secret professionnel n'est dispensé de l'obligation de déclaration que s'il informe un autre intermédiaire ou les autres intermédiaires concernés ou, en l'absence d'un autre intermédiaire, le contribuable ou les contribuables, par écrit et de façon motivée, du fait qu'il ne peut pas satisfaire à l'obligation de déclaration. Le contribuable peut permettre à l'intermédiaire, moyennant approbation écrite, de satisfaire tout de même à l'obligation de déclaration. Selon l'article 11/6, § 3, le secret professionnel ne peut en aucun cas être invoqué à l'égard de l'obligation de déclaration de dispositifs commercialisables. L'article 11/6 du décret du 21 juin 2013 dispose :

« § 1er. Lorsqu'un intermédiaire est tenu par un secret professionnel, il est tenu :

1° d'informer l'autre intermédiaire ou les autres intermédiaires par écrit et de façon motivée qu'il ne peut satisfaire à l'obligation de déclaration, transférant cette obligation de déclaration automatiquement à l'autre intermédiaire ou aux autres intermédiaires;

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

La dispense de l'obligation de déclaration ne prend effet qu'au moment où un intermédiaire a satisfait à l'obligation visée à l'alinéa 1er.

§ 2. Le contribuable concerné peut permettre à l'intermédiaire moyennant approbation écrite de satisfaire à l'obligation de déclaration visée à l'article 11/3.

Si le contribuable concerné ne donne pas son assentiment, l'obligation de déclaration continue d'incomber au contribuable et l'intermédiaire fournit les données nécessaires pour satisfaire à l'obligation de déclaration visée à l'article 11/3 au contribuable concerné.

§ 3. Le secret professionnel, tel que visé au § 1er, ne peut pas être invoqué en matière de l'obligation de déclaration de dispositifs commercialisables qui donnent lieu à un rapport périodique, tel que visé à l'article 11/4 ».

B.1.7. S'il n'y a pas d'intermédiaire ou si l'intermédiaire informe le contribuable concerné ou un autre intermédiaire de l'application d'une dispense en vertu de l'article 11/6, alinéa 1er, l'obligation de fournir des informations relatives à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration incombe à l'autre intermédiaire qui a été informé ou, en l'absence de celui-ci, au contribuable concerné (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). L'article 11/9, tel qu'il a été inséré par l'article 17 du décret du 26 juin 2020, règle l'obligation de déclaration lorsque plusieurs intermédiaires participent au même dispositif :

« Lorsqu'il existe plus d'un intermédiaire auprès du même dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, l'obligation de fournir des informations incombe à l'ensemble des intermédiaires participant au dispositif transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

Un intermédiaire n'est dispensé de l'obligation de transmettre des informations que dans la mesure où il peut prouver par écrit que ces mêmes informations, visées à l'article 11/2, § 2, ont déjà été transmises par un autre intermédiaire ».

B.1.8. L'article 29 du décret du 26 juin 2020 dispose que les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, mentionnés dans ce décret, dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1er juillet 2020, font l'objet d'une transmission d'informations qui doivent être communiquées pour le 31 août 2020 au plus tard. Selon son article 30, le décret du 26 juin 2020 « entre en vigueur le 1er juillet 2020 ».

À la suite de la crise de la 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 un article 27bis dans la directive 2011/16/UE, permettant aux États membres d'accorder un report pour l'obligation de déclaration en matière de dispositifs transfrontières.

Le 29 juin 2020, le « Vlaamse Belastingdienst » (l'administration fiscale flamande) a publié l'avis suivant :

« Report de l'obligation de déclaration de dispositifs transfrontières - traitement des déclarations

Avis n° 20051 du 29 juin 2020

Une directive européenne (dite ' DAC6 ') oblige les intermédiaires fiscaux à déclarer certains dispositifs fiscaux transfrontières à l'autorité compétente. Concrètement, cette directive a été transposée par le décret 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.

Les obligations de déclaration et de rapport devraient commencer dans le courant des prochains mois. Vu la situation actuelle et eu égard à un accord politique entre les États membres de l'UE concernant un report (optionnel) de cette obligation, il est décidé d'accorder un report de 6 mois. Concrètement, cela donne lieu aux délais ci-après, en ce qui concerne les déclarations qui doivent être faites à l'autorité compétente :

- Les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020 doivent être déclarés au plus tard pour le 28 février 2021.

- La période de 30 jours ne commence à courir qu'à partir du 1er janvier 2021 pour :

. Les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration qui, entre le 1er juillet 2020 et le 31 décembre 2020, sont mis à disposition aux fins de leur mise en œuvre, ou qui sont prêts à être mis en œuvre, ou dont la première étape de la mise en œuvre a été accomplie;

. Les intermédiaires qui, entre le 1er juillet 2020 et le 31 décembre 2020, fournissent, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils en ce qui concerne la conception, la commercialisation, l'organisation, la mise à disposition aux fins de la mise en œuvre ou la gestion de la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

- Un premier rapport périodique sur un dispositif ' commercialisable ' doit être établi pour le 30 avril 2021 au plus tard ».

Quant à la recevabilité

En ce qui concerne la recevabilité du recours en annulation dans l'affaire n° 7443

B.2.1. La première partie requérante dans l'affaire n° 7443 est l'association de fait « Belgian Association of Tax Lawyers ». Le Gouvernement flamand considère que cette partie ne dispose pas de la capacité à agir en annulation devant la Cour, dès lors qu'il n'est pas contesté qu'il s'agit d'une association de fait.

Les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 font valoir que la deuxième partie requérante, en tant que mandataire général de l'association de fait, a la qualité, en vertu de l'article 703 du Code judiciaire, pour agir au nom de tous les membres de l'association.

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

B.2.3. Les deuxième et troisième parties requérantes dans l'affaire n° 7443 exercent la profession d'avocat, dans le cadre de laquelle elles traitent également de matières fiscales.

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

L'exception est rejetée.

En ce qui concerne le mémoire complémentaire dans l'affaire n° 7443

B.3. Dans leur mémoire complémentaire, les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 formulent plusieurs ajustements et compléments à leur requête. Il n'appartient pas aux parties requérantes de modifier, dans un mémoire complémentaire, les moyens qu'elles ont elles-mêmes formulés dans la requête. Un grief qui, comme en l'espèce, est formulé dans un mémoire complémentaire, mais qui diffère de celui qui a été formulé dans la requête, constitue dès lors un moyen nouveau et est irrecevable.

Quant aux moyens dans l'affaire n° 7429

En ce qui concerne l'obligation de déclaration des dispositifs commercialisables (premier moyen dans l'affaire n° 7429)

B.4.1. Le premier moyen dans l'affaire n° 7429 est notamment pris de la violation, par l'article 14 du décret du 26 juin 2020, des articles 22 et 29 de la Constitution, lus en combinaison avec les articles 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec les articles 7 et 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

B.4.2. 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.4.3. 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*, ECLI:CE:ECHR:2001:0712JUD004475998), le droit à un procès équitable est également garanti par un principe général de droit.

B.4.4. L'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne 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 même 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 ».

La compatibilité de dispositions législatives avec les articles 7 et 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, lus en combinaison avec l'article 22 de la Constitution et avec les articles 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, ne peut être examinée par la Cour qu'en ce que ces dispositions législatives mettent en œuvre le droit de l'Union. En ce que les dispositions attaquées transposent la directive (UE) 2018/822, elles relèvent du champ d'application du droit de l'Union.

Le droit au respect de la vie privée tel qu'il est garanti par l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et le droit à un recours effectif garanti par l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne 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 la Charte (2007/C 303/02), publiées au *Journal officiel* du 14 décembre 2007, que l'article 7 de la Charte 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.4.5. 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, P.10.1096.N, ECLI:BE:CASS:2010:ARR.20100713.1; voy. aussi Cass., 9 juin 2004, P.04.0424.F, ECLI:BE:CASS:2004:ARR.20040609.10).

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, ECLI:CE:ÉCHR:2012:1206JUD001232311, § 123).

B.4.6. Les manquements aux obligations imposées par les articles 11/3 à 11/11 du décret du 21 juin 2013, tels qu'ils ont été insérés par le décret du 26 juin 2020, sont punis d'une amende administrative. Cette amende, qui peut aller jusqu'à 100 000 euros (article 30/1, alinéa 2, du décret du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 23 du décret du 26 juin 2020), revêt un caractère répressif prédominant, de telle sorte que la définition de ces manquements doit satisfaire au principe général de prévisibilité des incriminations.

B.4.7. 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.5. 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 (ECLI:BE:GHCC:2008:ARR.010), 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 (ECLI:EU:C:2007:383), 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 (ECLI:BE:GHCC:2019:ARR.043), 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 (ECLI:BE:GHCC:2020:ARR.114), 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.6. La partie requérante dans l'affaire n° 7429 fait valoir que l'article 11/6, § 3, du décret du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 14 du décret du 26 juin 2020, viole les dispositions mentionnées en B.4.1 en ce qu'il exclut qu'un avocat qui agit en tant qu'intermédiaire au sens du décret invoque son secret professionnel pour être dispensé de l'obligation de déclaration en matière de dispositifs commercialisables. En outre, elle fait valoir que la notion de « dispositif commercialisable » est trop vague.

B.7.1. Selon la définition de l'article 5, 23°, du décret du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 5 du décret du 26 juin 2020, les dispositifs commercialisables sont des dispositifs transfrontières qui sont conçus, commercialisés, prêts à être mis en œuvre, ou mis à disposition aux fins de leur mise en œuvre, sans avoir besoin d'être adaptés de façon importante :

« Un 'dispositif commercialisable' est un dispositif qui peut être proposé, prêt à l'emploi, par des intermédiaires, sans qu'aucun ajustement substantiel ne doive être apporté pour sa mise en œuvre. Il est défini séparément car l'intermédiaire doit établir un rapport périodique concernant les dispositifs commercialisables qu'il propose. Ainsi, il peut s'agir d'un conseil qui vise à apporter dans une société holding des actions d'une société d'exploitation en faisant transiter les actions de cette société holding par d'autres sociétés holding situées dans différents territoires, afin d'obtenir, à l'aide d'interventions comptables, le double des avantages fiscaux. Bien qu'un tel mode opératoire nécessite toujours une personnalisation par dossier et par contribuable concerné, la méthodologie et le concept fiscal restent identiques. Il n'y a ici pas besoin de recourir à une ingénierie fiscale.

Le 'dispositif sur mesure' forme la catégorie résiduelle de tous les dispositifs transfrontières qui ne sont pas des dispositifs commercialisables. Ici, l'ingénierie fiscale est effectivement utilisée pour concevoir un dispositif transfrontière ou pour l'ajuster » (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2019-2020, n° 322/1, p. 15).

B.7.2. Bien que, par son arrêt n° 167/2020 du 17 décembre 2020 (ECLI:BE:GHCC:2020:ARR.167), 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 en annulation contre 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) a amené la Cour, par son arrêt n° 103/2022 du 15 septembre 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103), à poser à la Cour de justice la question préjudicielle suivante :

« 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 ? ».

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.8. La Cour examine à présent le grief critiquant 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.9.1. Une double obligation de déclaration incombe aux intermédiaires en ce qui concerne les dispositifs commercialisables. 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 11/3 du décret du 21 juin 2013).

B.9.2. 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 11/4 du décret du 21 juin 2013). 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.9.3. Il ressort des travaux préparatoires que le législateur décretaal a rédigé l'article 11/6 du décret du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 14 du décret du 26 juin 2020, en se basant explicitement sur l'article 9 de la loi du 20 décembre 2019 (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2019-2020, n° 322/1, p. 21).

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 sur la réglementation fédérale, il peut être admis que les informations à transmettre lors de la déclaration individuelle initiale relative à un dispositif commercialisable, en raison de la nature même de celui-ci, 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 moyen n'est pas fondé en ce qu'il porte sur l'obligation de déclaration initiale relative aux dispositifs commercialisables.

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

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

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

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

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

B.9.7. Il y a lieu d'annuler l'article 11/6, § 3, du décret du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 14 du décret du 26 juin 2020, en ce qu'il prévoit que l'avocat agissant en tant qu'intermédiaire ne peut pas se prévaloir du secret professionnel en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique relative aux dispositifs commercialisables au sens de l'article 11/4 du décret du 21 juin 2013.

B.9.8. Eu égard à ce qui précède et au fait que la partie requérante dans l'affaire n° 7429 a renoncé à sa demande de poser une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne, il n'est pas nécessaire d'examiner cette demande.

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° 7429)

B.10.1. Le deuxième moyen, en sa première branche, est pris notamment de la violation, par l'article 14 du décret du 26 juin 2020, des articles 22 et 29 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec les articles 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec les articles 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 et 51 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. La partie requérante reproche à la dispense de remplir les obligations de déclaration dans le cas du secret professionnel, en vertu de l'article 11/6, § 1er, alinéa 2, du décret du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 14 du décret du 26 juin 2020, de ne produire son effet qu'au moment où un autre intermédiaire a satisfait à l'obligation de déclaration. Il est impossible pour l'avocat de s'en assurer sans violer malgré tout son secret professionnel.

B.10.2. Comme l'indique le Gouvernement flamand, la disposition attaquée n'a pas la portée que lui donne la partie requérante.

Cette disposition ne vise 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. En revanche, cette disposition a 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.

B.10.3. Le deuxième moyen dans l'affaire n° 7429, en sa première branche, repose sur une lecture erronée de l'article qui y est attaqué et n'est dès lors pas fondé.

B.10.4. Le troisième moyen dans l'affaire n° 7429 est pris de la violation, par les articles 1^{er} à 30 du décret du 26 juin 2020, 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 1er, 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 des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec l'article 6 du Traité sur l'Union européenne (ci-après : le TUE). La partie requérante critique le fait qu'en vertu de l'article 17 du décret du 26 juin 2020, 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 elle, il n'est pas possible pour l'avocat-intermédiaire d'obtenir cette preuve écrite sans violer son secret professionnel.

B.10.5. Comme l'indique le Gouvernement flamand, la disposition attaquée n'a pas la portée que lui donne la partie requérante.

L'article 11/9 du décret du 21 juin 2013 porte sur l'hypothèse dans laquelle plusieurs intermédiaires sont soumis à l'obligation de déclaration. Selon cette disposition, un intermédiaire n'est dispensé de l'obligation de transmettre les informations requises que lorsqu'il peut prouver par écrit que ces mêmes informations ont déjà été transmises par un autre intermédiaire. Contrairement à ce que fait valoir la partie requérante, l'article 11/9 du décret du 21 juin 2013 ne déroge pas à l'article 11/6 du même décret, qui prévoit que l'intermédiaire qui invoque le secret professionnel est dispensé de l'obligation de déclaration dès qu'il a satisfait à l'obligation d'en informer les autres intermédiaires ou, en l'absence d'autres intermédiaires, le contribuable concerné.

B.10.6. Le troisième moyen dans l'affaire n° 7429 repose sur une lecture erronée de l'article qui y est attaqué et n'est dès lors pas fondé.

En ce qui concerne l'obligation, pour l'avocat-intermédiaire qui se prévaut du secret professionnel, d'informer les autres intermédiaires (deuxième branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7429)

B.11.1. La deuxième branche du deuxième moyen est prise notamment de la violation, par l'article 14 du décret du 26 juin 2020, des articles 22 et 29 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec les articles 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec les articles 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 et 51 de la Charte des droits

fondamentaux de l'Union européenne. La partie requérante dans l'affaire n° 7429 critique le fait que l'avocat-intermédiaire qui souhaite invoquer son secret professionnel est tenu, en vertu de l'article 11/6, § 1er, alinéa 1er, 1°, du décret du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 14 du décret du 26 juin 2020, d'informer les autres intermédiaires concernés par écrit et de façon motivée qu'il ne peut satisfaire à son obligation de déclaration. Selon la partie requérante, il est impossible de satisfaire à cette exigence sans violer malgré tout le secret professionnel. En outre, cette exigence ne serait pas nécessaire pour assurer la déclaration du dispositif transfrontière, étant donné que le client, assisté ou non par l'avocat, peut informer les autres intermédiaires et peut leur demander de satisfaire à leur obligation de déclaration.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

29. Or, l'obligation que prévoit l'article 8bis ter, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée pour l'avocat intermédiaire lorsque celui-ci est, en raison du secret professionnel auquel il est tenu par le droit national, dispensé de l'obligation de déclaration, prévue au paragraphe 1 de cet article 8bis ter, de notifier sans retard aux autres

intermédiaires qui ne sont pas ses clients les obligations de déclaration qui leur incombent en vertu du paragraphe 6 dudit article *8bis ter* comporte nécessairement la conséquence que ces autres intermédiaires acquièrent connaissance de l'identité de l'avocat intermédiaire notifiant, de son appréciation selon laquelle le dispositif en cause doit faire l'objet d'une déclaration ainsi que du fait qu'il est consulté à son sujet.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

42. Partant, il y a lieu de vérifier, tout d'abord, que l'obligation de notification, prévue à l'article *8bis ter*, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée, répond à un objectif d'intérêt général reconnu par l'Union. Dans l'affirmative, il convient ensuite de s'assurer, premièrement, qu'elle est apte à réaliser cet objectif, deuxièmement, que l'ingérence dans le droit fondamental au respect des communications entre les avocats et leurs clients qui est susceptible de résulter de cette obligation de notification est limitée au strict nécessaire, en ce sens que l'objectif poursuivi ne

pourrait raisonnablement être atteint de manière aussi efficace par d'autres moyens moins attentatoires à ce droit, et, troisièmement, pour autant que tel soit effectivement le cas, que cette ingérence n'est pas disproportionnée par rapport audit objectif, ce qui implique notamment une pondération de l'importance de celui-ci et de la gravité de ladite ingérence (voir, en ce sens, arrêt du 22 novembre 2022, *Luxembourg Business Registers et Sovim*, C-37/20 et C-601/20, EU:C:2022:912, point 66).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

55. Cet argument ne saurait être retenu.

56. Certes, ainsi qu'il a été relevé au point 24 du présent arrêt, le second alinéa du paragraphe 5 de l'article 8bis ter de la directive 2011/16 modifiée précise que les avocats intermédiaires ne peuvent avoir droit à une dispense en vertu du premier alinéa de ce paragraphe que dans la mesure où ils agissent dans les limites de la législation nationale

pertinente qui définit leur profession. Toutefois, l'objectif des obligations de déclaration et de notification, prévues à l'article 8bis ter de cette directive, est non pas de contrôler que les avocats intermédiaires agissent dans ces limites, mais de lutter contre les pratiques fiscales potentiellement agressives et de prévenir le risque d'évasion et de fraude fiscales, en assurant que les informations concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration soient transmises aux autorités compétentes.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

B.13.2. Il y a lieu d'annuler l'article 11/6, § 1er, alinéa 1er, 1°, du décret du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 14 du décret du 26 juin 2020, en ce qu'il impose à l'avocat agissant en tant qu'intermédiaire une obligation d'information envers un autre intermédiaire qui n'est pas son client.

En ce qui concerne l'obligation, pour l'avocat-intermédiaire qui se prévaut du secret professionnel, d'informer le contribuable concerné en l'absence d'autres intermédiaires (troisième branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7429)

B.14.1. Dans la troisième branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7429, la partie requérante critique le fait que l'avocat-intermédiaire qui souhaite invoquer son secret professionnel par rapport à l'obligation de déclaration est tenu, en l'absence d'un autre intermédiaire, 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 la partie requérante, de satisfaire à cette obligation sans violer le secret professionnel.

Selon le Gouvernement flamand, 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, soit un autre intermédiaire.

B.14.2. Il ressort des travaux préparatoires de l'article 14 du décret du 26 juin 2020, ainsi que de la définition de la notion d'intermédiaire figurant à l'article 5, 20°, du décret du 21 juin 2013, que l'article 11/6, § 1er, alinéa 1er, 2°, doit être lu 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.*, Parlement flamand, 2019-2020, n° 322/1, p. 21).

B.14.3. Le deuxième moyen, en sa troisième branche, repose sur une lecture erronée de l'article qui y est attaqué et n'est dès lors pas fondé.

En ce qui concerne la faculté, pour le contribuable concerné, d'autoriser l'avocat-intermédiaire à satisfaire à l'obligation de déclaration (quatrième et cinquième branches du deuxième moyen dans l'affaire n° 7429)

B.15.1. Dans la quatrième branche du deuxième moyen, la partie requérante dans l'affaire n° 7429 reproche à l'article 11/6, § 2, alinéa 1er, du décret du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 14 du décret du 26 juin 2020, 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 du deuxième moyen est prise du même grief, mais cette fois dans le cas où le contribuable concerné n'est pas le client de l'avocat.

B.15.2. Contrairement à l'hypothèse sur laquelle repose la cinquième branche du deuxième moyen, seul le contribuable concerné qui est le client de l'avocat-intermédiaire peut autoriser ce dernier, sur la base de l'article 11/6, § 2, alinéa 1er, du décret du 21 juin 2013, à satisfaire à l'obligation de déclaration.

B.15.3. Il ressort de l'exposé du moyen que la quatrième branche repose sur l'hypothèse selon laquelle, dans le cas où un contribuable choisit d'appliquer l'article 11/6, § 2, alinéa 1er, du décret du 21 juin 2013, l'avocat-intermédiaire serait tenu de satisfaire à l'obligation de déclaration en son nom propre. Cependant, les travaux préparatoires de la réglementation fédérale, sur laquelle la réglementation attaquée est basée explicitement et littéralement, révèlent 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.15.4. Le deuxième moyen dans l'affaire n° 7429, en ses quatrième et cinquième branches, repose sur une lecture erronée de l'article qui y est attaqué et n'est dès lors pas fondé.

En ce qui concerne le quatrième moyen dans l'affaire n° 7429

B.16.1. Le quatrième moyen dans l'affaire n° 7429 est pris de la violation, par le décret du 26 juin 2020, 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 1er, 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 des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec l'article 6 du TUE.

Il ressort de l'exposé du moyen que celui-ci est dirigé contre les articles 29 et 30 du décret du 26 juin 2020. La partie requérante fait valoir que les inconstitutionnalités dénoncées dans les autres moyens se répercutent sur ces dispositions.

B.16.2. Les articles 29 et 30 du décret du 26 juin 2020 disposent :

« Art. 29. Les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, visés dans le présent décret, dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1er juillet 2020, font l'objet d'une transmission d'informations qui doivent être rentrées pour le 31 août 2020 au plus tard.

Art. 30. Le présent décret entre en vigueur le 1er juillet 2020 ».

B.16.3. Un arrêt d'annulation fait disparaître *ab initio* la norme annulée de l'ordre juridique. L'annulation de la disposition qui fixe la date à laquelle la disposition annulée prend effet ne saurait, en règle, produire des effets plus étendus.

Par conséquent, le quatrième moyen dans l'affaire n° 7429 ne doit pas être examiné.

Quant aux moyens dans l'affaire n° 7443

En ce qui concerne le premier moyen dans l'affaire n° 7443

B.17.1. Le premier moyen dans l'affaire n° 7443 est pris de la violation, par le décret du 26 juin 2020, des articles 10, 11, 170, § 2, et 172 de la Constitution, en ce que le décret transpose la directive (UE) 2018/822 dans des matières autres que l'impôt des sociétés, sans qu'une justification raisonnable soit donnée à cet égard.

B.17.2. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 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.17.3. Le moyen est identique pour le reste au troisième moyen que les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 invoquent dans l'affaire n° 7407 à l'égard des articles 2 à 60 de la loi du 20 décembre 2019. Par son arrêt n° 103/2022, la Cour a jugé qu'il ne peut pas être statué sur ce moyen avant de poser la question préjudicielle suivante à la Cour de justice de l'Union européenne :

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

B.17.4. La question précitée se pose également dans le cadre du moyen présentement examiné. Dans l'attente de la réponse de la Cour de justice à la première question préjudicielle qui lui a été posée par l'arrêt n° 103/2022, il y a lieu de surseoir à statuer sur le moyen mentionné en B.17.1.

En ce qui concerne le deuxième moyen dans l'affaire n° 7443

B.18.1. Le deuxième moyen dans l'affaire n° 7443 est pris de la violation, par le décret du 26 juin 2020, des articles 10, 11, 170, § 2, et 172 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec l'article 5 du TUE, avec les articles 16, paragraphe 1, 26, paragraphe 2, 49, 56, 63, 65, paragraphe 3, et 115 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : le TFUE), avec les articles 7, 8, paragraphe 1, et 51 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, avec les articles 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 reprochent en substance aux obligations d'information instaurées dans le décret d'être basées sur des présomptions de planification fiscale agressive qui ne peuvent pas être raisonnablement déduites des marqueurs élaborés dans la directive. Elles

reprochent par ailleurs à certains marqueurs d'instaurer une présomption irréfragable, en ce qu'ils ne permettent pas au contribuable concerné de démontrer que le but du dispositif n'est pas principalement fiscal. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 en déduisent que l'obligation de déclaration entraîne une restriction injustifiée et disproportionnée du droit au respect de la vie privée des intermédiaires et des contribuables concernés.

B.18.2. Ce moyen rejoint le deuxième moyen qui est invoqué dans l'affaire n° 7409 à propos de la loi du 20 décembre 2019. Par son arrêt n° 103/2022, la Cour a jugé qu'il ne peut pas être statué sur ce moyen avant de poser la question préjudicielle suivante à la Cour de justice de l'Union européenne :

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

B.18.3. La question précitée se pose également dans le cadre du moyen présentement examiné. Dans l'attente de la réponse de la Cour de justice à la cinquième question préjudicielle qui lui a été posée par l'arrêt n° 103/2022, il y a lieu de surseoir à statuer sur le moyen mentionné en B.18.1.

En ce qui concerne le troisième moyen dans l'affaire n° 7443

B.19.1. Le troisième moyen dans l'affaire n° 7443 est pris de la violation, par le décret du 26 juin 2020, des articles 10, 11, 12, 14, 170, § 2, et 172 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec les articles 20, 48, paragraphe 1, 49, 51 et 52 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, avec les articles 6 et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, en ce que la notion d'intermédiaire n'est pas définie assez clairement. Étant donné que les définitions contenues dans le décret sont basées sur la directive, celle-ci viole également, selon les parties requérantes, les dispositions citées.

B.19.2. Ce moyen est quasiment identique au cinquième moyen que les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 invoquent dans l'affaire n° 7407 à l'égard des dispositions correspondantes de la loi du 20 décembre 2019. Par son arrêt n° 103/2022, la Cour a jugé qu'il ne peut pas être statué sur ce moyen avant de poser la question préjudicielle suivante à la Cour de justice de l'Union européenne :

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

B.19.3. En ce qui concerne la notion d'« intermédiaire », la question précitée se pose également dans le cadre du moyen présentement examiné. Dans l'attente de la réponse de la Cour de justice à la deuxième question préjudicielle qui lui a été posée par l'arrêt n° 103/2022, il y a lieu de surseoir à statuer sur le moyen mentionné en B.19.1.

En ce qui concerne le quatrième moyen dans l'affaire n° 7443

B.20.1. Le quatrième moyen dans l'affaire n° 7443 est pris de la violation, par le décret attaqué, des articles 10, 11, 170, § 2, et 172 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec les articles 20, 48, paragraphe 1, 49, 50, 51 et 52 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec les articles 6, paragraphes 1 et 2, et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que le début et la fin du délai pour satisfaire à l'obligation de déclaration n'ont pas été définis de manière suffisamment claire.

B.20.2. Ce moyen est quasiment identique au sixième moyen que les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 invoquent dans l'affaire n° 7407 à l'égard des dispositions correspondantes de la loi du 20 décembre 2019. Par son arrêt n° 103/2022, la Cour a jugé qu'il ne peut pas être statué sur ce moyen avant de poser la question préjudicielle suivante à la Cour de justice de l'Union européenne :

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

B.20.3. La question précitée se pose également dans le cadre du moyen présentement examiné. Dans l'attente de la réponse de la Cour de justice à la troisième question préjudicielle qui lui a été posée par l'arrêt n° 103/2022, il y a lieu de surseoir à statuer sur le moyen mentionné en B.20.1.

En ce qui concerne le cinquième moyen dans l'affaire n° 7443

B.21.1. Le cinquième moyen dans l'affaire n° 7443 est pris de la violation, par le décret du 26 juin 2020, des articles 10, 11, 12, 14, 172 et 190 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec les articles 20, 48, paragraphe 1, 49, 50, 51 et 52 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec les articles 6, paragraphes 1 et 2, et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que le décret du 26 juin 2020 entre en vigueur le 1er juillet 2020, alors qu'il n'est paru au *Moniteur belge* que le 3 juillet 2020. Elles critiquent le fait que le décret attaqué impose une obligation de déclaration pour des faits antérieurs au 1er juillet 2020.

B.21.2. L'article 30 du décret du 26 juin 2020 dispose :

« Le présent décret entre en vigueur le 1er juillet 2020 ».

Cet article doit être interprété en ce sens que les dispositions du décret du 26 juin 2020, publié au *Moniteur belge* du 3 juillet 2020, prennent effet au 1er juillet 2020.

Le décret du 26 juin 2020 a été publié au *Moniteur belge* du 3 juillet 2020 et est entré en vigueur le 13 juillet 2020, soit dix jours après sa publication au *Moniteur belge*, en vertu de l'article 56 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles.

B.21.3. Bien que l'article 190 de la Constitution interdise qu'une norme législative devienne obligatoire avant sa publication, cette disposition n'interdit pas, en soi, qu'une norme publiée prenne effet à partir d'une date antérieure à sa publication.

B.21.4. Toutefois, lorsqu'il confère un effet rétroactif à une norme législative, le législateur compétent doit tenir compte du principe de la non-rétroactivité des lois.

B.21.5. La non-rétroactivité des lois est une garantie ayant pour but de prévenir l'insécurité juridique. Cette garantie exige que le contenu du droit soit prévisible et accessible, de sorte que le justiciable puisse prévoir, dans une mesure raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte est accompli. La rétroactivité ne se justifie que si elle est indispensable à la réalisation d'un objectif d'intérêt général.

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

B.21.6. Une règle doit être qualifiée de rétroactive si elle s'applique à des faits, actes et situations qui étaient définitivement accomplis au moment où elle est entrée en vigueur.

B.21.7. En vertu de l'article 29 du décret du 26 juin 2020, l'obligation de déclaration concerne les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1er juillet 2020. La même disposition prévoit que les informations relatives à ces dispositifs doivent être communiquées au plus tard le 31 août 2020. L'article 30 du décret du 26 juin 2020, lu en combinaison avec les articles 11/3 et 11/8 du décret du 21 juin 2013, insérés par le décret du 26 juin 2020, a pour conséquence que, pour les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape a été mise en œuvre après le 1er juillet 2020, les informations ne doivent être transmises que dans un délai de 30 jours.

B.21.8. Dès lors que la date à laquelle les dispositifs visés en B.21.7 doivent être déclarés est postérieure à l'entrée en vigueur du décret du 26 juin 2020, l'obligation de déclaration n'est pas rétroactive.

B.22. Le cinquième moyen dans l'affaire n° 7443 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° 7443 dans le cadre de leur cinquième moyen.

En ce qui concerne le sixième moyen dans l'affaire n° 7443

B.23.1. Le sixième moyen dans l'affaire n° 7443 est pris de la violation, par le décret du 26 juin 2020, des articles 10, 11, 19, 22, 29 et 170 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec les articles 2, 4, paragraphe 3, premier alinéa, et 19 du TUE, avec l'article 16, paragraphe 1, du TFUE, avec les articles 7, 8, paragraphe 1, 20, 47, 48, 51, 52 et 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec les articles 6, paragraphe 3, 8 et 10 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que le décret du 26 juin 2020 lèverait le secret professionnel propre aux avocats en leur imposant l'obligation de déclaration. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 critiquent le fait que même les exceptions prévues sur la base du secret professionnel sont assorties d'obligations d'informer d'autres intermédiaires ou des contribuables, de manière motivée, du fait que le secret professionnel est invoqué. Le moyen coïncide avec les deux premiers moyens dans l'affaire n° 7429.

B.23.2. Le sixième moyen dans l'affaire n° 7443 ne pouvant conduire à une annulation plus étendue que celle qui a été constatée en B.9.7 et B.13.2, il n'est pas nécessaire d'examiner ce moyen.

Quant au maintien des effets

B.24.1. Le Gouvernement flamand demande à la Cour, au cas où elle jugerait que l'article 11/6, § 1er, alinéa 1er, 1°, du décret du 21 juin 2013, inséré par l'article 14 du décret du 26 juin 2020, doit être annulé, de maintenir les effets de cette disposition jusqu'au moment où le législateur décrétal proposera une modification, en ce que cette disposition s'applique aux intermédiaires qui peuvent se prévaloir du secret professionnel dans la mesure où la notification est adressée exclusivement à un autre intermédiaire qui a été mis en contact avec l'intermédiaire par le client de l'intermédiaire, afin de collaborer au dispositif.

B.24.2. L'article 8, alinéa 3, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 dispose :

« Si la Cour l'estime nécessaire, elle indique, par voie de disposition générale, ceux des effets des dispositions annulées qui doivent être considérés comme définitifs ou maintenus provisoirement pour le délai qu'elle détermine ».

B.24.3. Indépendamment de la question de savoir si un tel maintien est possible à la lumière de l'arrêt de la Cour de justice du 8 décembre 2022, précité, le Gouvernement flamand ne démontre pas qu'une annulation non modulée compromettrait la sécurité juridique. Tel est spécialement le cas eu égard au constat que la disposition à annuler a déjà été suspendue par l'arrêt n° 167/2020 précité. La demande de maintien des effets doit dès lors être rejetée.

Par ces motifs,

la Cour

- annule l'article 11/6, § 1er, alinéa 1er, 1°, du décret flamand du 21 juin 2013 « relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal », tel qu'il a été inséré par l'article 14 du décret flamand du 26 juin 2020 « modifiant le décret du 21 juin 2013 relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal, en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration », en ce qu'il impose à l'avocat agissant en tant qu'intermédiaire une obligation d'information envers un autre intermédiaire qui n'est pas son client;

- annule l'article 11/6, § 3, du même décret du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 14 du même décret du 26 juin 2020, en ce qu'il prévoit que l'avocat agissant en tant qu'intermédiaire ne peut pas se prévaloir du secret professionnel en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique relative aux dispositifs commercialisables au sens de l'article 11/4 du décret du 21 juin 2013, précité;

- sursoit à statuer sur les griefs mentionnés en B.7.2, B.17.1, B.18.1, B.19.1 et B.20.1, dans l'attente de la réponse de la Cour de justice de l'Union européenne aux questions préjudicielles posées par l'arrêt n° 103/2022 du 15 septembre 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103);

- rejette les recours pour le surplus.

Ainsi rendu en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 20 juillet 2023.

Le greffier,
N. Dupont

Le président,
L. Lavrysen

ÜBERSETZUNG

VERFASSUNGSGERICHTSHOF

[C – 2023/44404]

Auszug aus dem Entscheid Nr. 111/2023 vom 20. Juli 2023

Geschäftsverzeichnisnummern 7429 und 7443

In Sachen: Klagen auf völlige oder teilweise Nichtigerklärung des flämischen Dekrets vom 26. Juni 2020 « zur Abänderung des Dekrets vom 21. Juni 2013 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen », erhoben von der Kammer der flämischen Rechtsanwaltschaften und Alain Claes und von der faktischen Vereinigung « Belgian Association of Tax Lawyers » und anderen.

Der Verfassungsgerichtshof,

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

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. Gegenstand der Klagen und Verfahren

a. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 31. August 2020 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 1. September 2020 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigerklärung des flämischen Dekrets vom 26. Juni 2020 « zur Abänderung des Dekrets vom 21. Juni 2013 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen » (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 3. Juli 2020): die Kammer der flämischen Rechtsanwaltschaften und Alain Claes, unterstützt und vertreten durch RA P. Wouters, beim Kassationshof zugelassen.

b. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 1. Oktober 2020 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 2. Oktober 2020 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf teilweise Nichtigerklärung desselben Dekrets: die faktische Vereinigung « Belgian Association of Tax Lawyers », Paul Verhaeghe und Gerd Goyvaerts, unterstützt und vertreten durch RA P. Malherbe, in Brüssel zugelassen.

Mit denselben Klageschriften beantragen die klagenden Parteien ebenfalls die völlige oder teilweise einstweilige Aufhebung desselben Dekrets.

Diese unter den Nummern 7429 und 7443 ins Geschäftsverzeichnis des Gerichtshofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

In seinem Zwischenentscheid Nr. 167/2020 vom 17. Dezember 2020 (ECLI:BE:GHCC:2020:ARR.167), veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 22. Dezember 2020, hat der Verfassungsgerichtshof das Dekret teilweise einstweilig aufgehoben und dem Gerichtshof der Europäischen Union 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? ».

(...)

II. Rechtliche Würdigung

(...)

In Bezug auf die angefochtenen Bestimmungen

B.1.1. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7429 beantragt die Nichtigerklärung der Artikel 1 bis 30 des flämischen Dekrets vom 26. Juni 2020 « zur Abänderung des Dekrets vom 21. Juni 2013 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen » (nachstehend: Dekret vom 26. Juni 2020). Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7443 beantragen die Nichtigerklärung der Artikel 5 Nr. 2 (was die Ziffern 19 bis 23 betrifft), 11, 12, 14, 15, 17, 18, 23 und 29 desselben Dekrets.

Das Dekret vom 26. Juni 2020 setzt die Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 « zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen » (nachstehend: Richtlinie (EU) 2018/822) um.

Die Richtlinie 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 sich im Rahmen der Bemühungen der Europäischen Union bewegt, die Steuertransparenz auf Unionsebene zu erleichtern:

« 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 ».

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

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

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

[...]

(8) Um das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts zu gewährleisten und Schlupflöcher in den vorgeschlagenen Rahmenvorschriften zu vermeiden, sollten alle Akteure, die normalerweise an der Konzeption, Vermarktung, Organisation oder Verwaltung der Umsetzung einer meldepflichtigen grenzüberschreitenden Transaktion oder einer Reihe solcher Transaktionen beteiligt sind, sowie alle, die Unterstützung oder Beratung leisten, zur Meldung verpflichtet sein. Es darf auch nicht außer Acht gelassen werden, dass in bestimmten Fällen die Meldepflicht eines Intermediärs aufgrund einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht nicht durchsetzbar ist oder gar kein Intermediär vorhanden ist, weil beispielsweise der Steuerpflichtige eine Steuerplanungsgestaltung selbst konzipiert und umsetzt. Es wäre außerdem 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 und 8).

B.1.3. Zur Umsetzung dieser Meldepflicht in der Flämischen Region führt das Dekret vom 26. Juni 2020 einige Abänderungen am Dekret vom 21. Juni 2013 « über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung » (nachstehend: Dekret vom 21. Juni 2013) durch.

Durch Artikel 5 Nr. 2 des Dekrets vom 26. Juni 2020 werden in Artikel 5 des Dekrets vom 21. Juni 2013 einige Definitionen eingeführt:

« 17° dispositif transfrontières : 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;

18° dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration : tout dispositif transfrontière comportant au moins l'un des marqueurs figurant à l'article 5/1;

19° marqueur : une caractéristique ou particularité d'un dispositif transfrontière qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale, comme recensée à l'article 5/1;

20° intermédiaire : toute personne qui conçoit, commercialise ou organise un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le met à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou en gère la mise en œuvre.

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

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

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

21° 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;

[...]

23° 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;

24° dispositif sur mesure: tout dispositif transfrontière qui n'est pas un dispositif commercialisable;

[...] ».

B.1.4. Der automatische Austausch der Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen seitens der zuständigen Behörde ist in Artikel 11/2 des Dekrets vom 21. Juni 2013, eingefügt durch Artikel 9 des Dekrets vom 26. Juni 2020, geregelt:

« § 1er. L'autorité compétente à laquelle les informations ont été fournies conformément aux articles 11/3 à 11/11, communique, par voie d'un échange automatique, les informations visées au § 2 aux autorités compétentes étrangères de tous les autres États membres, selon les modalités visées à l'article 28.

§ 2. Les informations qui doivent être communiquées par l'autorité compétente, visée au § 1er, comprennent les éléments suivants, le cas échéant :

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

2° des informations détaillées sur les marqueurs, visés à l'article 5/1 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 transfrontières 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 transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration;

6° la valeur du dispositif transfrontières 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 transfrontières 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.

Dans le présent paragraphe, on entend par État-membre : un État-membre de l'Union européenne, y compris la Belgique.

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

§ 4. Les informations visées au § 2, 1°, 3° et 8°, ne sont pas communiquées à la Commission européenne.

§ 5. L'échange automatique d'informations, visé au § 1er, est effectué dans un délai d'un mois à compter de la fin du trimestre au cours duquel les informations ont été transmises. Les premières informations sont communiquées le 31 octobre 2020 au plus tard ».

B.1.5. Durch die Artikel 10 bis 19 des Dekrets vom 26. Juni 2020 wird Kapitel 2 Abschnitt 2 des Dekrets vom 21. Juni 2013 ein Unterabschnitt 2 hinzugefügt. In diesem Unterabschnitt ist die obligatorische Bereitstellung von Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen durch Intermediäre oder die relevanten Steuerpflichtigen geregelt. Die Artikel 11/3 und 11/4 des Dekrets vom 21. Juni 2013 bestimmen:

« Art. 11/3. Tout intermédiaire est tenu de transmettre à l'autorité compétente et à l'autorité étrangère les informations dont il a connaissance, qu'il possède ou qu'il contrôle concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de trente jours, commençant :

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

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

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

Nonobstant le premier alinéa, les intermédiaires visés à l'article 5, 20°, alinéa 2, sont également tenus de transmettre des informations dans un délai de trente jours commençant le lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils.

Art. 11/4. Dans le cas de dispositifs commercialisables, les intermédiaires établissent tous les trois mois un rapport périodique fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration, visées à l'article 11/2, § 2, 1°, 4°, 7° et 8°, qui sont devenues disponibles depuis la transmission du dernier rapport ».

Artikel 11/5 bestimmt, welche Behörde informiert werden muss, wenn mehrere Behörden in Betracht kommen.

B.1.6. Artikel 11/6 des Dekrets vom 21. Juni 2013 bestimmt in der Fassung der Einfügung durch Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020 die Weise, wie sich die Meldepflicht zum Berufsgeheimnis verhält, dem bestimmte Intermediäre unterliegen. Ein dem Berufsgeheimnis unterliegender Intermediär ist nach dieser Bestimmung von der Meldepflicht nur befreit, wenn er den anderen beteiligten Intermediär bzw. die anderen beteiligten Intermediäre oder, falls ein anderer Intermediär fehlt, den Steuerpflichtigen schriftlich und unter Angabe von Gründen darüber in Kenntnis setzt, dass er der Meldepflicht nicht nachkommen kann. Der Steuerpflichtige kann dem Intermediär eine schriftliche Zustimmung zukommen lassen, damit dieser die Meldepflicht dennoch erfüllt. Nach Artikel 11/6 § 3 ist die Berufung auf ein Berufsgeheimnis ausgeschlossen, wenn sich die Meldepflicht auf marktfähige Gestaltungen bezieht. Artikel 11/6 des Dekrets vom 21. Juni 2013 bestimmt:

« § 1er. Lorsqu'un intermédiaire est tenu par un secret professionnel, il est tenu :

1° d'informer l'autre intermédiaire ou les autres intermédiaires par écrit et de façon motivée qu'il ne peut satisfaire à l'obligation de déclaration, transférant cette obligation de déclaration automatiquement à l'autre intermédiaire ou aux autres intermédiaires;

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

La dispense de l'obligation de déclaration ne prend effet qu'au moment où un intermédiaire a satisfait à l'obligation visée à l'alinéa 1er.

§ 2. Le contribuable concerné peut permettre à l'intermédiaire moyennant approbation écrite de satisfaire à l'obligation de déclaration visée à l'article 11/3.

Si le contribuable concerné ne donne pas son assentiment, l'obligation de déclaration continue d'incomber au contribuable et l'intermédiaire fournit les données nécessaires pour satisfaire à l'obligation de déclaration visée à l'article 11/3 au contribuable concerné.

§ 3. Le secret professionnel, tel que visé au § 1er, ne peut pas être invoqué en matière de l'obligation de déclaration de dispositifs commercialisables qui donnent lieu à un rapport périodique, tel que visé à l'article 11/4 ».

B.1.7. Wenn kein Intermediär vorhanden ist oder der Intermediär den relevanten Steuerpflichtigen oder einen anderen Intermediär über die Anwendung einer Befreiung nach Artikel 11/6 Absatz 1 in Kenntnis setzt, trifft die Verpflichtung, Informationen über eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung bereitzustellen, den anderen Intermediär, der in Kenntnis gesetzt wurde, oder, bei Fehlen eines solchen, den relevanten Steuerpflichtigen (Artikel 11/7 des Dekrets vom 21. Juni 2013 in der Fassung der Einfügung durch Artikel 15 des Dekrets vom 26. Juni 2020). Artikel 11/9 regelt in der Fassung der Einfügung durch Artikel 17 des Dekrets vom 26. Juni 2020 die Meldepflicht, wenn mehrere Intermediäre an derselben Gestaltung beteiligt sind:

« Lorsqu'il existe plus d'un intermédiaire auprès du même dispositif transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, l'obligation de fournir des informations incombe à l'ensemble des intermédiaires participant au dispositif transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

Un intermédiaire n'est dispensé de l'obligation de transmettre des informations que dans la mesure où il peut prouver par écrit que ces mêmes informations, visées à l'article 11/2, § 2, ont déjà été transmises par un autre intermédiaire ».

B.1.8. In Artikel 29 des Dekrets vom 26. Juni 2020 ist geregelt, dass über die meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltungen im Sinne dieses Dekrets, bei denen der erste Schritt zwischen dem 25. Juni 2018 und dem 1. Juli 2020 umgesetzt worden ist, spätestens am 31. August 2020 Informationen bereitgestellt werden. Nach Artikel 30 des Dekrets vom 26. Juni 2020 « tritt [dieses Dekret] am 1. Juli 2020 in Kraft ».

Infolge der Coronakrise 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 27bis in die Richtlinie 2011/16 eingefügt, mit dem den Mitgliedstaaten ermöglicht wurde, die Frist hinsichtlich meldepflichtiger grenzüberschreitender Gestaltungen zu verlängern.

Am 29. Juni 2020 veröffentlichte der Flämische Steuerdienst folgenden Standpunkt:

« Report de l'obligation de déclaration de dispositifs transfrontières - traitement des déclarations

Avis n° 20051 du 29 juin 2020

Une directive européenne (dite ' DAC6 ') oblige les intermédiaires fiscaux à déclarer certains dispositifs fiscaux transfrontières à l'autorité compétente. Concrètement, cette directive a été transposée par le décret 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.

Les obligations de déclaration et de rapport devraient commencer dans le courant des prochains mois. Vu la situation actuelle et eu égard à un accord politique entre les États membres de l'UE concernant un report (optionnel) de cette obligation, il est décidé d'accorder un report de 6 mois. Concrètement, cela donne lieu aux délais ci-après, en ce qui concerne les déclarations qui doivent être faites à l'autorité compétente :

- Les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020 doivent être déclarés au plus tard pour le 28 février 2021.

- La période de 30 jours ne commence à courir qu'à partir du 1er janvier 2021 pour :

. Les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration qui, entre le 1er juillet 2020 et le 31 décembre 2020, sont mis à disposition aux fins de leur mise en œuvre, ou qui sont prêts à être mis en œuvre, ou dont la première étape de la mise en œuvre a été accomplie;

. Les intermédiaires qui, entre le 1er juillet 2020 et le 31 décembre 2020, fournissent, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils en ce qui concerne la conception, la commercialisation, l'organisation, la mise à disposition aux fins de la mise en œuvre ou la gestion de la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

- Un premier rapport périodique sur un dispositif ' commercialisable ' doit être établi pour le 30 avril 2021 au plus tard ».

In Bezug auf die Zulässigkeit

Was die Zulässigkeit der Klage auf Nichtigerklärung in der Rechtssache Nr. 7443 betrifft

B.2.1. Die erste klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7443 ist die « Belgian Association of Tax Lawyers ». Die Flämische Regierung ist der Ansicht, dass diese Partei nicht über die Rechtsfähigkeit verfüge, vor dem Gerichtshof eine Nichtigkeitsklage zu erheben, da nicht bestritten werde, dass es sich dabei um einen faktischen Verein handle.

Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7443 führen an, dass die zweite klagende Partei aufgrund von Artikel 703 des Gerichtsgesetzbuches als allgemeiner Bevollmächtigter des faktischen Vereins befugt sei, namens aller Mitglieder der Vereinigung aufzutreten.

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

B.2.3. Die zweite und die dritte klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7443 üben den Beruf des Rechtsanwalts aus, wobei sie auch in Steuerangelegenheiten tätig werden.

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

Die Einrede wird abgewiesen.

In Bezug auf den Ergänzungsschriftsatz der klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7443

B.3. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7443 formulieren in ihrem Ergänzungsschriftsatz einige Anpassungen und Erweiterungen hinsichtlich ihrer Klageschrift. Die klagenden Parteien können die Klagegründe, wie sie von ihnen in der Klageschrift dargelegt worden sind, nicht in einem Ergänzungsschriftsatz abändern. Ein Beschwerdegund, der wie vorliegend in einem Ergänzungsschriftsatz vorgebracht wird, jedoch nicht mit dem übereinstimmt, was in der Klageschrift formuliert wurde, stellt daher einen neuen Klagegrund dar und ist unzulässig.

In Bezug auf die Klagegründe in der Rechtssache Nr. 7429

In Bezug auf die Meldepflicht bei marktfähigen Gestaltungen (erster Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7429)

B.4.1. Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7429 ist unter anderem aus einem Verstoß durch Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020 gegen die Artikel 22 und 29 der Verfassung in Verbindung mit den Artikeln 6 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit den Artikeln 7 und 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union abgeleitet.

B.4.2. 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.4.3. Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention schützt das Recht auf ein faires Verfahren. Obwohl Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention auf nicht strafrechtliche Steuerstreitigkeiten keine Anwendung findet (EuGHMR, 12. Juli 2001, *Ferrazzini gegen Italien*, ECLI:CE:ECHR:2001:0712JUD004475998), wird das Recht auf ein faires Verfahren auch von einem allgemeinen Rechtsgrundsatz gewährleistet.

B.4.4. Artikel 7 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union bestimmt:

« Jede Person hat das Recht auf Achtung ihres Privat- und Familienlebens, ihrer Wohnung sowie ihrer Kommunikation ».

Artikel 47 derselben 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 ».

Die Vereinbarkeit von gesetzeskräftigen Bestimmungen mit den Artikeln 7 und 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union in Verbindung mit Artikel 22 der Verfassung und mit den Artikeln 6 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention kann vom Gerichtshof lediglich geprüft werden, sofern diese gesetzeskräftigen Bestimmungen das Recht der Union umsetzen. Insoweit mit den angefochtenen Bestimmungen die Richtlinie (EU) 2018/822 umgesetzt wurde, gehören sie zum Anwendungsbereich des Rechts der Union.

Das Recht auf Achtung des Privatlebens, so wie es in Artikel 7 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union gewährleistet ist, und das Recht auf eine wirksame Beschwerde, das in Artikel 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union 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 zur Charta (2007/6 303/02), veröffentlicht im *Amtsblatt* vom 14. Dezember 2007, geht hervor, dass Artikel 7 der Charta auf Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention basiert. Aus der Erläuterung zu Artikel 47 der Charta geht hervor, dass der zweite Absatz 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.4.5. 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 Rechtsuchenden 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 Rechtsuchende 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, P.10.1096.N, ECLI:BE:CASS:2010:ARR:20100713.1; siehe auch Kass., 9. Juni 2004, P.04.0424.F, ECLI:BE:CASS:2004:ARR:20040609.10).

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*, ECLI:CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, § 123).

B.4.6. Verstöße gegen die Pflichten, die durch die Artikel 11/3 bis 11/11 des Dekrets vom 21. Juni 2013, eingefügt durch das Dekret vom 26. Juni 2020, auferlegt werden, werden mit einer administrativen Geldbuße bestraft. Diese Geldbuße, die bis zu 100 000 EUR betragen kann (Artikel 30/1 Absatz 2 des Dekrets vom 21. Juni 2013, eingefügt durch Artikel 23 des Dekrets vom 26. Juni 2020), hat eine vorwiegend repressive Beschaffenheit, sodass die Festlegung dieser Verstöße dem allgemeinen Grundsatz der Vorhersehbarkeit der Unterstrafestellung genügen muss.

B.4.7. 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.5. 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 (ECLI:BE:GHCC:2008:ARR.010) hat sich der Gerichtshof zur Verfassungsmäßigkeit der Pflicht der Rechtsanwälte beziehen, 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 (ECLI:EU:C:2007:383), 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 (ECLI:BE:GHCC:2019:ARR.043) 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 (ECLI:BE:GHCC:2020:ARR.114) hat der Gerichtshof die vorerwähnten Grundsätze bestätigt. In diesem Entscheid hat der Gerichtshof das Gesetz vom 18. September 2017 « zur Verhinderung vom 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.6. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7429 führt an, dass Artikel 11/6 § 3 des Dekrets vom 21. Juni 2013 in der Fassung der Einfügung durch Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020 gegen die in B.4.1 erwähnten Bestimmungen verstoße, weil es einen Rechtsanwalt, der als Intermediär im Sinne des Dekrets tätig werde, daran hindere, dass er sich auf sein Berufsgeheimnis berufe, um von der Meldepflicht bezüglich marktfähiger Gestaltungen befreit zu werden. Außerdem machen sie geltend, dass der Begriff « marktfähige Gestaltung » zu vage sei.

B.7.1. Marktfähige Gestaltungen sind nach der Definition des Artikels 5 Nr. 23 des Dekrets vom 21. Juni 2013 in der Fassung der Einfügung durch Artikel 5 des angefochtenen Dekrets grenzüberschreitende Gestaltungen, die konzipiert werden, vermarktet werden, umsetzungsbereit sind oder zur Umsetzung bereitgestellt werden, ohne dass sie individuell angepasst werden müssen:

« Un ' dispositif commercialisable ' est un dispositif qui peut être proposé, prêt à l'emploi, par des intermédiaires, sans qu'aucun ajustement substantiel ne doive être apporté pour sa mise en œuvre. Il est défini séparément car l'intermédiaire doit établir un rapport périodique concernant les dispositifs commercialisables qu'il propose. Ainsi, il peut s'agir d'un conseil qui vise à apporter dans une société holding des actions d'une société d'exploitation en faisant transiter les actions de cette société holding par d'autres sociétés holding situées dans différents territoires, afin d'obtenir, à l'aide d'interventions comptables, le double des avantages fiscaux. Bien qu'un tel mode opératoire nécessite toujours une personnalisation par dossier et par contribuable concerné, la méthodologie et le concept fiscal restent identiques. Il n'y a ici pas besoin de recourir à une ingénierie fiscale.

Le ' dispositif sur mesure ' forme la catégorie résiduelle de tous les dispositifs transfrontières qui ne sont pas des dispositifs commercialisables. Ici, l'ingénierie fiscale est effectivement utilisée pour concevoir un dispositif transfrontière ou pour l'ajuster » (*Parl. Dok.*, Flämisches Parlament, 2019-2020, Nr. 322/1, S. 15).

B.7.2. Auch wenn der Gerichtshof in seinem Entscheid Nr. 167/2020 vom 17. Dezember 2020 (ECLI:BE:GHCC:2020:ARR.167) *prima facie* geurteilt hat, dass der Inhalt des Begriffs « marktfähige Gestaltung » hinreichend bestimmt ist, um ihn vom Begriff « maßgeschneiderte Gestaltung » zu unterscheiden, hat die Prüfung in der Sache der Nichtigkeitsklagen gegen das Gesetz 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) den Gerichtshof dazu veranlasst, mit seinem Entscheid Nr. 103/2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103) vom 15. September 2022 dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfrage vorzulegen:

« 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 ', ' verbundene 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? ».

Bevor eine Entscheidung zur Sache bezüglich des Beschwerdegrunds ergeht, wonach der Begriff « marktfähige Gestaltung » zu vage sei, muss auf die Antwort des Gerichtshofs der Europäischen Union auf diese Frage gewartet werden.

B.8. Der Gerichtshof prüft jetzt den Beschwerdegrund, mit dem das Verbot für einen Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, beanstandet wird, nämlich sich auf das Berufsgeheimnis zu berufen, um von der Meldepflicht bei marktfähigen Gestaltungen befreit zu werden.

B.9.1. In Bezug auf die marktfähigen 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 11/3 des Dekrets vom 21. Juni 2013).

B.9.2. 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 11/4 des Dekrets vom 21. Juni 2013). 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.9.3. Aus den Vorarbeiten ergibt sich, dass sich der Dekretgeber bei Artikel 11/6 des Dekrets vom 21. Juni 2013 in der Fassung der Einfügung durch Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020 ausdrücklich auf Artikel 9 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 gestützt hat (*Parl. Dok.*, Flämisches Parlament, 2019-2020, Nr. 322/1, S. 21).

Nach den Vorarbeiten zu Artikel 9 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 betrifft die Möglichkeit der Geltendmachung eines Berufsgeheimnis nur

« 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 zur föderalen Regelung bemerkt hat, kann angenommen werden, dass die zu übermittelnden Informationen im Rahmen der ersten individuellen Meldung bezüglich einer marktfähigen Gestaltung gerade wegen der Art dieser Gestaltung nicht vom Berufsgeheimnis erfasst sind (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, SS. 113-114).

Daraus geht hervor, dass der Klagegrund unbegründet ist, sofern er sich auf die erste Meldepflicht bezüglich marktfähiger Gestaltungen bezieht.

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

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

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

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

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

B.9.7. Artikel 11/6 § 3 des Dekrets vom 21. Juni 2013, eingefügt durch Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020, ist für nichtig zu erklären, insofern er festlegt, dass sich ein Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, im Rahmen der Verpflichtung zur regelmäßigen Meldung von marktfähigen Gestaltungen im Sinne von Artikel 11/4 des Dekrets vom 21. Juni 2013 nicht auf das Berufsgeheimnis berufen kann.

B.9.8. Angesichts der vorstehenden Ausführungen und des Umstands, dass die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7429 ihren Antrag auf Vorlage einer Vorabentscheidungsfrage an den Gerichtshof der Europäischen Union zurückgenommen hat, ist es nicht erforderlich, diesen Antrag zu prüfen.

In Bezug auf den Zeitpunkt, zu dem die Befreiung von der Meldepflicht im Falle eines Berufsgeheimnisses Wirkungen entfaltet (zweiter Klagegrund, erster Teil, und dritter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7429)

B.10.1. Der erste Teil des zweiten Klagegrunds ist unter anderem aus einem Verstoß durch Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020 gegen die Artikel 22 und 29 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 6 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit den Artikeln 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 und 51 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, abgeleitet. Die klagende Partei beanstandet, dass die Befreiung von den Meldepflichten für Berufsgeheimnisträger nach Artikel 11/6 § 1 Absatz 2 des Dekrets vom 21. Juni 2013 in der Fassung der Einfügung durch Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020 erst ab dem Zeitpunkt gelte, an dem ein anderer Intermediär der Meldepflicht nachgekommen sei. Es sei für den Rechtsanwalt unmöglich, sich dessen zu vergewissern, ohne dennoch sein Berufsgeheimnis zu verletzen.

B.10.2. Wie die Flämische Regierung anführt, hat die angefochtene Bestimmung nicht die Tragweite, die die klagende Partei insofern zugrunde legt.

Nach dieser Bestimmung 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 Steuerpflichtigen vorgenommen wurde. Diese Bestimmung führt 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 Steuerpflichtigen davon in Kenntnis zu setzen.

B.10.3. Der erste Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7429 beruht auf einer falschen Lesart des damit angefochtenen Artikels und ist deshalb unbegründet.

B.10.4. Der dritte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7429 ist aus einem Verstoß durch die Artikel 1 bis 30 des Dekrets vom 26. Juni 2020 gegen die Artikel 22, 29 und 170 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit dem allgemeinen Grundsatz 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 der Grundrechte der Europäischen Union und mit Artikel 6 des Vertrags über die Europäische Union (nachstehend: EUV), abgeleitet. Die klagende Partei beanstandet, dass bei Vorliegen mehrerer Intermediäre der Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde, nach Artikel 17 des Dekrets vom 26. Juni 2020 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.10.5. Wie die Flämische Regierung anführt, hat die angefochtene Bestimmung nicht die Tragweite, die die klagende Partei insofern zugrunde legt.

Artikel 11/9 des Dekrets vom 21. Juni 2013 bezieht sich auf den Fall, in dem verschiedene Intermediäre der Meldepflicht unterliegen. Nach dieser Bestimmung wird ein Intermediär von der Pflicht zur Bereitstellung der erforderlichen Informationen nur befreit, wenn er schriftlich beweisen kann, dass ein anderer Intermediär diese Informationen bereits bereitgestellt hat. Im Gegensatz zu dem, was die klagende Partei anführt, weicht Artikel 11/9 des Dekrets vom 21. Juni 2013 nicht von Artikel 11/6 desselben Dekrets ab, der vorsieht, dass der Intermediär, der sich auf ein Berufsgeheimnis beruft, von der Meldepflicht befreit ist, sobald er die Verpflichtung erfüllt hat, dies den anderen beteiligten Intermediären oder, falls es keine solchen gibt, dem betreffenden Steuerpflichtigen zu melden.

B.10.6. Der dritte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7429 beruht auf einer falschen Lesart des damit angefochtenen Artikels und ist deshalb 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. 7429)

B.11.1. Der zweite Teil des zweiten Klagegrunds ist unter anderem aus einem Verstoß durch Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020 gegen die Artikel 22 und 29 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 6 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit den Artikeln 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 und 51 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, abgeleitet. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7429 beanstandet, dass der Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde und sich auf sein Berufsgeheimnis berufen möchte, nach Artikel 11/6 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Dekrets vom 21. Juni 2013 in der Fassung der Einfügung durch Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020 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 fragen könne, ihre Meldepflicht zu erfüllen.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

47. Erstens sind nämlich die Meldepflichten der Intermediäre in der geänderten Richtlinie 2011/16, insbesondere in ihrem Art. 8ab Abs. 1, klar aufgeführt. Nach dieser Bestimmung sind alle Intermediäre zur Vorlage der ihnen bekannten, in ihrem Besitz oder unter ihrer Kontrolle befindlichen Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen bei den zuständigen Steuerbehörden grundsätzlich verpflichtet. Außerdem ergreift nach Art. 8ab Abs. 9 Unterabs. 1 dieser Richtlinie jeder Mitgliedstaat die erforderlichen Maßnahmen, um für den Fall,

dass mehr als ein Intermediär existiert, sicherzustellen, dass die Verpflichtung zur Vorlage von Informationen über die meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung allen Intermediären, die an derselben meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung beteiligt sind, obliegt. Kein Intermediär kann daher mit Erfolg geltend machen, dass er die Meldepflichten, denen er allein aufgrund seiner Eigenschaft als Intermediär unmittelbar und individuell unterliegt, nicht gekannt habe.

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

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

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

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

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

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

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

55. Diesem Vorbringen kann nicht gefolgt werden.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

B.13.2. Artikel 11/6 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Dekrets vom 21. Juni 2013, eingefügt durch Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020, ist für nichtig zu erklären, insofern er einen Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, verpflichtet, einen anderen Intermediär, der nicht sein Mandant ist, zu informieren.

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. 7429)

B.14.1. Im dritten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7429 beanstandet die klagende Partei, 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.

Nach Ansicht der Flämischen Regierung 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.14.2. Aus den Vorarbeiten zu Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020 sowie der Definition des Begriffs des Intermediärs in Artikel 5 Nr. 20 des Dekrets vom 21. Juni 2013 ergibt sich, dass Artikel 11/6 § 1 Absatz 1 Nr. 2 so zu verstehen ist, 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.*, Flämisches Parlament, 2019-2020, Nr. 322/1, S. 21).

B.14.3. Der dritte Teil des zweiten Klagegrunds beruht auf einer falschen Lesart des damit angefochtenen Artikels und ist deshalb unbegründet.

In Bezug auf die Möglichkeit des relevanten Steuerpflichtigen, es dem Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, zu gestatten, der Meldepflicht nachzukommen (vierter und fünfter Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7429)

B.15.1. Im vierten Teil des zweiten Klagegrunds beanstandet die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7429, dass Artikel 11/6 § 2 Absatz 1 des Dekrets vom 21. Juni 2013 in der Fassung der Einfügung durch Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020 die Möglichkeit für den betreffenden Steuerpflichtigen, bei dem es sich um den Mandanten des Rechtsanwalts handle, der als Intermediär tätig werde, vorsehe, den Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde, den Auftrag zu erteilen, die Meldepflicht dennoch zu erfüllen. Dadurch werde es dem Steuerpflichtigen ermöglicht, den Rechtsanwalt zu verpflichten, sein Berufsgeheimnis zu verletzen. Der fünfte Teil des zweiten Klagegrunds beruht auf dem gleichen Einwand, jedoch geht es dabei um die Situation, in der der Steuerpflichtige nicht der Mandant des Rechtsanwalts ist.

B.15.2. Im Gegensatz zu dem Fall, auf dem der fünfte Teil des zweiten Klagegrunds beruht, kann nur der relevante Steuerpflichtige, der der Klient eines Rechtsanwalts ist, der als Intermediär tätig wird, diesem aufgrund von Artikel 11/6 § 2 Absatz 1 des Dekrets vom 21. Juni 2013 gestatten, der Meldepflicht nachzukommen.

B.15.3. Aus der Darlegung des Klagegrunds geht hervor, dass der vierte Teil auf der Annahme beruht, dass der Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, falls der Steuerpflichtige sich dafür entscheidet, Artikel 11/6 § 2 Absatz 1 des Dekrets vom 21. Juni 2013 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.15.4. Der vierte und der fünfte Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7429 beruhen auf einer falschen Lesart des damit angefochtenen Artikels und sind deshalb unbegründet.

Was den vierten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7429 betrifft

B.16.1. Der vierte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7429 ist aus einem Verstoß durch das Dekret vom 26. Juni 2020 gegen die Artikel 22, 29 und 170 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit dem allgemeinen Grundsatz 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 der Grundrechte der Europäischen Union und mit Artikel 6 des EUV, abgeleitet.

Aus der Darlegung des Klagegrunds ergibt sich, dass er sich gegen die Artikel 29 und 30 des Dekrets vom 26. Juni 2020 richtet. Die klagende Partei macht geltend, dass sich die in den anderen Klagegründen beanstandeten Verfassungswidrigkeiten auf diese Bestimmungen auswirkten.

B.16.2. Die Artikel 29 und 30 des Dekrets vom 26. Juni 2020 bestimmen:

« Art. 29. Les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, visés dans le présent décret, dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1er juillet 2020, font l'objet d'une transmission d'informations qui doivent être rentrées pour le 31 août 2020 au plus tard.

Art. 30. Le présent décret entre en vigueur le 1er juillet 2020 ».

B.16.3. Durch einen Nichtigkeitsentscheid wird die für nichtig erklärte Bestimmung *ab initio* aus der Rechtsordnung gestrichen. Die Nichtigkeitsklärung der Bestimmung, die vorsieht, ab wann die für nichtig erklärte Norm wirksam ist, kann in der Regel keine weiter reichenden Folgen haben.

Der vierte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7429 ist folglich nicht zu prüfen.

In Bezug auf die Klagegründe in der Rechtssache Nr. 7443

Was den ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 betrifft

B.17.1. Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 bezieht sich auf einen Verstoß durch das Dekret vom 26. Juni 2020 gegen die Artikel 10, 11, 170 § 2 und 172 der Verfassung, weil das Dekret die Richtlinie (EU) 2018/822 in anderen Angelegenheiten als denen der Gesellschaftssteuern umsetze, ohne dass dies sachlich begründet werde.

B.17.2. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7443 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.17.3. Der Klagegrund ist im Übrigen mit dem dritten Klagegrund identisch, den die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7443 in Bezug auf die Artikel 2 bis 60 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 in der Rechtssache Nr. 7407 anführen. Mit seinem Entscheid Nr. 103/2022 hat der Gerichtshof entschieden, dass dieser Klagegrund erst beantwortet werden kann, nachdem dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfrage vorgelegt worden ist:

« Verstößt die 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 Gesellschaftsteuer 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 Gesellschaftsteuer, sondern auch andere direkte Steuern als die Gesellschaftsteuer und indirekte Steuern wie die Registrierungsgebühren einschließt? ».

B.17.4. Die vorerwähnte Frage stellt sich auch im Rahmen des jetzt untersuchten Klagegrunds. In Erwartung der Antwort des Gerichtshofs der Europäischen Union auf die erste Vorabentscheidungsfrage, die mit dem Entscheid Nr. 103/2022 vorgelegt wurde, ist die Entscheidung über den in B.17.1 erwähnten Klagegrund auszusetzen.

Was den zweiten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 betrifft

B.18.1. Der zweite Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 ist abgeleitet aus einem Verstoß des Dekrets vom 26. Juni 2020 gegen die Artikel 10, 11, 170 § 2 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit Artikel 5 EUV, mit den Artikeln 16 Absatz 1, 26 Absatz 2, 49, 56, 63, 65 Absatz 3 und 115 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (nachstehend: AEUV), mit den Artikeln 7, 8 Absatz 1 und 51 bis 53 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, mit den Artikeln 6 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit Artikel 17 des Internationalen Pakts über bürgerliche und politische Rechte. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7443 beanstanden im Wesentlichen, dass die durch das Dekret eingeführten Informationspflichten auf Vermutungen in Bezug auf aggressive Steuerplanung beruhten, die nicht auf angemessene Weise aus den in der Richtlinie ausgearbeiteten Wesensmerkmalen abgeleitet werden könnten. Außerdem beanstanden sie, dass bestimmte Wesensmerkmale dadurch eine unwiderlegbare Vermutung einführen, dass es bei diesen nicht möglich sei, dass der betreffende Steuerpflichtige nachweise, dass die Absicht der Gestaltung nicht hauptsächlich steuerlicher Art sei. Daraus leiten die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7443 ab, dass die Meldepflicht das Recht auf Achtung des Privatlebens der Intermediäre und der betreffenden Steuerpflichtigen auf ungerechtfertigte und unverhältnismäßige Weise einschränke.

B.18.2. Dieser Klagegrund entspricht dem zweiten Klagegrund, der in der Rechtssache Nr. 7409 in Bezug auf das Gesetz vom 20. Dezember 2019 angeführt wird. Mit seinem Entscheid Nr. 103/2022 hat der Gerichtshof entschieden, dass dieser Klagegrund erst beantwortet werden kann, nachdem dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfrage vorgelegt worden ist:

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

B.18.3. Die vorerwähnte Frage stellt sich auch im Rahmen des jetzt untersuchten Klagegrunds. In Erwartung der Antwort des Gerichtshofs der Europäischen Union auf die fünfte Vorabentscheidungsfrage, die mit dem Entscheid Nr. 103/2022 vorgelegt wurde, ist die Entscheidung über den in B.18.1 erwähnten Klagegrund auszusetzen.

Was den dritten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 betrifft

B.19.1. Der dritte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 bezieht sich auf einen Verstoß des Dekrets vom 26. Juni 2020 gegen die Artikel 10, 11, 12, 14, 170 § 2 und 172 der Verfassung an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 20, 48 Absatz 1, 49, 51 und 52 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, mit den Artikeln 6 und 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit Artikel 17 des Internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte, weil der Begriff des Intermediärs nicht hinreichend bestimmt sei. Da die Definitionen im Dekret auf der Richtlinie beruhen, verstößt diese nach Ansicht der klagenden Parteien ebenso gegen die angeführten Bestimmungen.

B.19.2. Dieser Klagegrund ist nahezu identisch mit dem fünften Klagegrund, den die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7443 in Bezug auf die entsprechenden Bestimmungen des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 in der Rechtssache Nr. 7407 anführen. Mit seinem Entscheid Nr. 103/2022 hat der Gerichtshof entschieden, dass dieser Klagegrund erst beantwortet werden kann, nachdem dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfrage vorgelegt worden ist:

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

B.19.3. Die vorerwähnte Frage stellt sich hinsichtlich des Begriffs « Intermediär » auch im Rahmen des jetzt untersuchten Klagegrunds. In Erwartung der Antwort des Gerichtshofs der Europäischen Union auf die zweite Vorabentscheidungsfrage, die mit dem Entscheid Nr. 103/2022 vorgelegt wurde, ist die Entscheidung über den in B.19.1 erwähnten Klagegrund auszusetzen.

Was den vierten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 betrifft

B.20.1. Der vierte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 bezieht sich auf einen Verstoß des angefochtenen Dekrets gegen die Artikel 10, 11, 170 § 2 und 172 der Verfassung an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 20, 48 Absatz 1, 49, 50, 51 und 52 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und mit den Artikeln 6 Absätze 1 und 2 sowie 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention, weil Beginn und Ende der Frist für die Erfüllung der Meldepflicht nicht hinreichend bestimmt seien.

B.20.2. Dieser Klagegrund ist nahezu identisch mit dem sechsten Klagegrund, den die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7443 in Bezug auf die entsprechenden Bestimmungen des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 in der Rechtssache Nr. 7407 anführen. Mit seinem Entscheid Nr. 103/2022 hat der Gerichtshof entschieden, dass dieser Klagegrund erst beantwortet werden kann, nachdem dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfrage vorgelegt worden ist:

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

B.20.3. Die vorerwähnte Frage stellt sich auch im Rahmen des jetzt untersuchten Klagegrunds. In Erwartung der Antwort des Gerichtshofs der Europäischen Union auf die dritte Vorabentscheidungsfrage, die mit dem Entscheid Nr. 103/2022 vorgelegt wurde, ist die Entscheidung über den in B.20.1 erwähnten Klagegrund auszusetzen.

Was den fünften Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 betrifft

B.21.1. Der fünfte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 beruht auf einem Verstoß durch das Dekret vom 26. Juni 2020 gegen die Artikel 10, 11, 12, 14, 172 und 190 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 20, 48 Absatz 1, 49, 50, 51 und 52 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und mit Artikel 6 Absätze 1 und 2 und Artikel 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention, weil das Dekret vom 26. Juni 2020 am 1. Juli 2020 in Kraft trete, während es erst am 3. Juli 2020 im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht worden sei. Sie beanstanden, dass das angefochtene Dekret eine Meldepflicht für Sachverhalte vorsehe, die vor dem 1. Juli 2020 stattgefunden hätten.

B.21.2. Artikel 30 des Dekrets vom 26. Juli 2020 bestimmt:

« Le présent décret entre en vigueur le 1er juillet 2020 ».

Dieser Artikel ist in dem Sinne auszulegen, dass die Bestimmungen des Dekrets vom 26. Juni 2020, das im *Belgischen Staatsblatt* vom 3. Juli 2020 veröffentlicht wurde, mit 1. Juli 2020 wirksam werden.

Das Dekret vom 26. Juni 2020, das am 3. Juli 2020 im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht worden ist, ist aufgrund von Artikel 56 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen am 13. Juli 2020 in Kraft getreten, das heißt am zehnten Tag ab dem Tag seiner Veröffentlichung.

B.21.3. Obwohl Artikel 190 der Verfassung es untersagt, dass eine gesetzeskräftige Norm vor ihrer Veröffentlichung verbindlich wird, verbietet diese Bestimmung es an sich nicht, dass eine veröffentlichte Norm zu einem Zeitpunkt, der vor ihrer Veröffentlichung liegt, wirksam wird.

B.21.4. Wenn eine gesetzeskräftige Norm rückwirkend in Kraft gesetzt wird, muss der zuständige Gesetzgeber jedoch den Grundsatz der Nichtrückwirkung der Gesetze beachten.

B.21.5. Die Nichtrückwirkung von Gesetzen ist eine Garantie zur Vermeidung von Rechtsunsicherheit. Diese Garantie erfordert es, dass der Inhalt des Rechtes vorhersehbar und zugänglich ist, so dass der Rechtsuchende in vernünftigem Maße die Folgen einer bestimmten Handlung zu dem Zeitpunkt vorhersehen kann, an dem die Handlung ausgeführt wird. Die Rückwirkung ist nur dann gerechtfertigt, wenn sie unerlässlich ist zur Verwirklichung einer Zielsetzung allgemeinen Interesses.

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

B.21.6. Eine Regel ist als rückwirkend einzustufen, wenn sie auf Fakten, Handlungen und Situationen Anwendung findet, die zum Zeitpunkt ihres Inkrafttretens endgültig abgeschlossen waren.

B.21.7. Nach Artikel 29 des Dekrets vom 26. Juni 2020 betrifft die Meldepflicht meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, deren erster Schritt zwischen dem 25. Juni 2018 und dem 1. Juli 2020 umgesetzt wurde. Dieselbe Bestimmung sieht vor, dass die Informationen über diese Gestaltungen spätestens am 31. August 2020 übermittelt werden müssen. Artikel 30 des Dekrets vom 26. Juni 2020 in Verbindung mit den Artikeln 11/3 und 11/8 des Dekrets vom 21. Juni 2013, eingefügt durch das Dekret vom 26. Juni 2020, hat zur Folge, dass für die meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltungen, deren erster Schritt nach dem 1. Juli 2020 umgesetzt wurde, die Informationen erst innerhalb von 30 Tagen übermittelt werden müssen.

B.21.8. Da das Datum, an dem die in B.21.7 erwähnten Gestaltungen gemeldet werden müssen, nach dem Inkrafttreten des Dekrets vom 26. Juni 2020 liegt, ist festzustellen, dass die Meldepflicht nicht rückwirkend ist.

B.22. Der fünfte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 ist unbegründet. Der Gerichtshof hat daher auch dem Gerichtshof der Europäischen Union nicht die von den klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7443 im Rahmen ihres fünften Klagegrunds vorgeschlagene Vorabentscheidungsfrage zu stellen.

Was den sechsten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 betrifft

B.23.1. Der sechste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch das Dekret vom 26. Juni 2020 gegen die Artikel 10, 11, 19, 22, 29 und 170 der Verfassung an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 2, 4 Absatz 3 Unterabsatz 1 und 19 EUV, mit Artikel 16 Absatz 1 AEUV, mit den Artikeln 7, 8 Absatz 1, 20, 47, 48, 51, 52 und 53 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und mit den Artikeln 6 Absatz 3, 8 und 10 der Europäischen Menschenrechtskonvention, weil das Dekret vom 26. Juni 2020 das Berufsgeheimnis, das dem Beruf des Rechtsanwalts eigen sei, aufhebe, indem es Rechtsanwälten eine Meldepflicht auferlege. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7443 beanstanden, dass selbst die auf Grundlage des Berufsgeheimnisses vorgesehenen Ausnahmen an Verpflichtungen geknüpft seien, andere Intermediäre beziehungsweise Steuerpflichtige unter Angabe von Gründen davon in Kenntnis zu setzen, dass das Berufsgeheimnis geltend gemacht werde. Dieser Klagegrund schließt an die ersten beiden Klagegründe in der Rechtssache Nr. 7429 an.

B.23.2. Da der sechste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 nicht zu einer umfassenderen Nichtigerklärung führen kann, als in B.9.7 und B.13.2 festgestellt wurde, ist es nicht notwendig, diesen Klagegrund zu prüfen.

Zu der Aufrechterhaltung der Folgen

B.24.1. Die Flämische Regierung ersucht den Gerichtshof, falls er der Ansicht sein sollte, dass Artikel 11/6 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Dekrets vom 21. Juni 2013, eingefügt durch Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020, für nichtig zu erklären sei, die Folgen dieser Bestimmung bis zu dem Zeitpunkt aufrechtzuerhalten, zu dem der Dekretgeber eine Abänderung vorschlägt, und zwar insofern diese Bestimmung auf Intermediäre Anwendung finde, die sich auf ein Berufsgeheimnis in dem Umfang berufen könnten, in dem die Benachrichtigung ausschließlich an einen anderen Intermediär gerichtet werde, der vom Kunden des Intermediärs mit dem Intermediär in Kontakt gebracht worden sei, um an der Gestaltung zusammenzuarbeiten.

B.24.2. Artikel 8 Absatz 3 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 bestimmt:

« Wenn der Verfassungsgerichtshof es für notwendig erachtet, gibt er im Wege einer allgemeinen Verfügung die Folgen der für nichtig erklärten Bestimmungen an, die als endgültig zu betrachten sind oder für die von ihm festgelegte Frist vorläufig aufrechterhalten werden ».

B.24.3. Unabhängig von der Frage, ob eine solche Aufrechterhaltung im Lichte des vorerwähnten Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 8. Dezember 2022 möglich ist, weist die Flämische Regierung nicht nach, dass eine nicht modulierte Nichtigerklärung die Rechtssicherheit gefährden würde. Das gilt insbesondere im Lichte der Feststellung, dass die für nichtig zu erklärende Bestimmung bereits mit dem vorerwähnten Entscheid Nr. 167/2020 einstweilen aufgehoben wurde. Der Antrag auf Aufrechterhaltung der Folgen ist folglich abzulehnen.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

- erklärt Artikel 11/6 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des flämischen Dekrets vom 21. Juni 2013 « über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung », eingefügt durch Artikel 14 des flämischen Dekrets vom 26. Juni 2020 « zur Abänderung des Dekrets vom 21. Juni 2013 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen », insofern, als er einen Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, dazu verpflichtet, einen anderen Intermediär, der nicht sein Mandant ist, zu benachrichtigen, für nichtig;

- erklärt Artikel 11/6 § 3 desselben Dekrets vom 21. Juni 2013, eingefügt durch Artikel 14 desselben Dekrets vom 26. Juni 2020, insofern, als er bestimmt, dass sich ein Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, im Rahmen der Verpflichtung zur regelmäßigen Meldung bezüglich marktfähiger Gestaltungen im Sinne von Artikel 11/4 des vorerwähnten Dekrets vom 21. Juni 2013 nicht auf das Berufsgeheimnis berufen kann, für nichtig;

- setzt die Entscheidung über die in B.7.2, B.17.1, B.18.1, B.19.1 und B.20.1 erwähnten Beschwerdegründe in Erwartung der Antwort des Gerichtshofes der Europäischen Union auf die mit dem Entscheid Nr. 103/2022 vom 15. September 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103) gestellten Vorabentscheidungsfragen aus;

- weist die Klagen im Übrigen zurück.

Erlassen in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 20. Juli 2023

Der Kanzler

N. Dupont

Der Präsident

L. Lavrysen