

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

## GRONDWETTELIJK HOF

[C – 2024/000773]

### Uittreksel uit arrest nr. 3/2024 van 11 januari 2024

Rolnummers 7481, 7510, 7511 en 7521

*In zake* : de beroepen tot gehele of gedeeltelijke vernietiging van de ordonnantie van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest van 29 oktober 2020 « tot wijziging van de ordonnantie van 26 juli 2013 houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG en tot wijziging van de Brusselse Codex Fiscale Procedure », ingesteld door de feitelijke vereniging « Belgian Association of Tax Lawyers » en anderen, door de « Ordre des barreaux francophones et germanophone », door de Orde van Vlaamse balies en Alain Claes en door het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters L. Lavrysen en P. Nihoul, en de rechters T. Giet, J. Moerman, M. Pâques, Y. Kherbache, 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 11 december 2020 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 15 december 2020, is beroep tot gedeeltelijke vernietiging ingesteld van de ordonnantie van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest van 29 oktober 2020 « tot wijziging van de ordonnantie van 26 juli 2013 houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG en tot wijziging van de Brusselse Codex Fiscale Procedure » (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 6 november 2020, tweede editie) door de feitelijke vereniging « Belgian Association of Tax Lawyers », Paul Verhaeghe en Gerd Goyvaerts, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. P. Malherbe, advocaat bij de balie te Brussel.

Bij hetzelfde verzoekschrift vorderden de verzoekende partijen eveneens de gedeeltelijke schorsing van dezelfde ordonnantie. Bij het arrest nr. 46/2021 van 11 maart 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.046), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 16 maart 2021, tweede editie, heeft het Hof die ordonnantie gedeeltelijk geschorst.

b. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 3 februari 2021 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 5 februari 2021, heeft de « Ordre des barreaux francophones et germanophone », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. S. Scarnà, advocaat bij de balie te Brussel, beroep tot vernietiging ingesteld van dezelfde ordonnantie.

Bij hetzelfde verzoekschrift vorderde de verzoekende partij eveneens de schorsing van dezelfde ordonnantie. Bij het arrest nr. 95/2021 van 17 juni 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.095), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 7 februari 2022, heeft het Hof de vordering tot schorsing verworpen.

c. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 5 februari 2021 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 8 februari 2021, is beroep tot vernietiging ingesteld van dezelfde ordonnantie door de Orde van Vlaamse balies en Alain Claes, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. P. Wouters, advocaat bij het Hof van Cassatie.

Bij hetzelfde verzoekschrift vorderden de verzoekende partijen eveneens de schorsing van dezelfde ordonnantie. Bij het arrest nr. 96/2021 van 17 juni 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.096), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 17 januari 2022, heeft het Hof de vordering tot schorsing verworpen.

d. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 23 februari 2021 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 25 februari 2021, heeft het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. F. Judo en Mr. L. Proost, advocaten bij de balie te Brussel, beroep tot gedeeltelijke vernietiging ingesteld van dezelfde ordonnantie.

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 7481, 7510, 7511 en 7521 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

(...)

#### II. *In rechte*

(...)

#### *Ten aanzien van de bestreden bepalingen*

B.1.1. De verzoekende partijen vorderen de vernietiging van meerdere bepalingen van de ordonnantie van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest van 29 oktober 2020 « tot wijziging van de ordonnantie van 26 juli 2013 houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG en tot wijziging van de Brusselse Codex Fiscale Procedure » (hierna : de ordonnantie van 29 oktober 2020).

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

B.1.3. Om die meldingsplicht om te zetten voor het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest, brengt de ordonnantie van 29 oktober 2020 een aantal wijzigingen aan in de ordonnantie van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest van 26 juli 2013 « houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG » (hierna : de ordonnantie van 26 juli 2013).

Artikel 4, 2°, van de ordonnantie van 29 oktober 2020 voert in artikel 5 van de ordonnantie van 26 juli 2013 een aantal definities in :

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

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

Voor de toepassing van 19° tot en met 26° van artikel 5/1 en artikel 9/2, betekent een constructie tevens een reeks constructies. Een constructie kan uit verscheidene stappen of onderdelen bestaan;

20° meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie : iedere grensoverschrijdende constructie die ten minste één van de in artikel 5/1 vermelde wezenskenmerken bezit;

21° wezenskenmerk : een in artikel 5/1 opgenomen eigenschap of kenmerk van een grensoverschrijdende constructie die geldt als een indicatie van een mogelijk risico op belastingontwijking;

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

Wordt eveneens verstaan onder deze term elke persoon die, gelet op de betrokken feiten en omstandigheden en op basis van de beschikbare informatie en de deskundigheid [die] en het begrip dat nodig is om die diensten te verstrekken, weet of redelijkerwijs kon weten dat hij heeft toegezegd rechtstreeks of via andere personen hulp, bijstand of advies te verstrekken met betrekking tot het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of beheren van de implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie.

Elke persoon heeft het recht bewijs te leveren van het feit dat hij niet wist en redelijkerwijs niet kon weten dat hij bij een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie betrokken was. Daartoe kan die persoon alle relevante feiten en omstandigheden, beschikbare informatie en zijn relevante deskundigheid en begrip ervan vermelden.

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

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

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

[...]

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

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

B.1.4. Bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020 wordt een artikel 9/2 ingevoegd in de ordonnantie van 26 juli 2013. In die bepaling wordt de verplichte verstrekking van inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies door intermediairs of relevante belastingplichtigen geregeld, alsook de automatische uitwisseling van die inlichtingen door de bevoegde autoriteit. Het nieuwe artikel 9/2, §§ 1 tot 3, van de ordonnantie van 26 juli 2013 bepaalt :

« § 1. Elke intermediair moet de in paragraaf 10, bedoelde inlichtingen inzake meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan hij kennis, bezit of controle heeft, verstrekken aan de in artikel 5, 6°, bedoelde binnenlandse bevoegde autoriteit binnen dertig dagen te rekenen vanaf het hierna vermelde geval dat het eerste plaatsvindt :

1° de dag nadat de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie voor implementatie beschikbaar is gesteld; of

2° de dag nadat de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie gereed is voor implementatie; of

3° het ogenblik dat de eerste stap in de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is ondernomen.

Onverminderd het eerste lid worden de in artikel 5, 22°, tweede lid, bedoelde intermediairs tevens verplicht inlichtingen te verstrekken met betrekking tot een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie binnen dertig dagen te rekenen vanaf de dag nadat zij, rechtstreeks of via andere personen, hulp, bijstand of advies hebben verstrekt.

§ 2. In het geval van marktklare constructies moet de intermediair om de drie maanden een periodiek verslag opstellen met een overzicht van nieuwe meldingsplichtige inlichtingen als bedoeld in paragraaf 10, tweede lid, 1°, 4°, 7° en 8°, die sinds het laatst ingediende verslag beschikbaar zijn geworden.

§ 3. Naar aanleiding van de melding van een grensoverschrijdende constructie die ten minste één van de in artikel 5/1 vermelde wezenskenmerken bezit, wordt een uniek referentienummer toegekend, dat naar aanleiding van elke volgende melding betreffende diezelfde grensoverschrijdende constructie moet worden meegedeeld, zowel voor meldingen door elke betrokken intermediair als voor meldingen door de relevante belastingplichtige.

De intermediair die het unieke referentienummer van een bevoegde autoriteit ontvangt, dient dit, samen met de samenvatting betreffende de gemelde constructie, onverwijld aan de andere betrokken intermediairs en aan de relevante belastingplichtige door te geven ».

Artikel 9/2, § 4, bepaalt welke autoriteit moet worden ingelicht wanneer meerdere autoriteiten in aanmerking komen. Artikel 9/2, § 5, regelt de meldingsplicht wanneer meerdere intermediairs bij dezelfde constructie betrokken zijn :

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

Een intermediair wordt ontheven van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen indien hij een schriftelijk bewijs voorlegt dat een andere intermediair de inlichtingen bedoeld in paragraaf 10, tweede lid, reeds heeft verstrekt ».

B.1.5. Artikel 9/2, § 6, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, bepaalt de manier waarop de meldingsplicht zich verhoudt tot het beroepsgeheim waaraan bepaalde intermediairs gebonden zijn. Een intermediair die gebonden is aan het beroepsgeheim, is krachtens die bepaling enkel vrijgesteld van de meldingsplicht indien hij een andere betrokken intermediair of andere betrokken intermediairs 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 9/2, § 6, vijfde lid, kan in geen geval een beroepsgeheim worden aangevoerd aangaande de meldingsplicht van marktklare constructies. Artikel 9/2, § 6, van de ordonnantie van 26 juli 2013 bepaalt :

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

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

2° 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.

De relevante belastingplichtige kan de intermediair door schriftelijke instemming toelaten alsnog te voldoen aan de in paragraaf 1 bedoelde meldingsplicht.

Indien de relevante belastingplichtige geen instemming verleent, blijft de meldingsplicht bij de belastingplichtige, het is aan de intermediair om hem de nodige gegevens te bezorgen voor het vervullen van de in de paragraaf 1 bedoelde meldingsplicht.

Geen beroepsgeheim overeenkomstig het eerste en tweede lid of ontheffing van rechtswege kan worden ingeroepen aangaande de meldingsplicht van marktklare constructies die aanleiding geven tot een periodiek verslag overeenkomstig paragraaf 2 ».

B.1.6. 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 9/2, § 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 9/2, § 7, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020).

B.1.7. De automatische uitwisseling, door de bevoegde autoriteit, van de inlichtingen omtrent agressieve fiscale constructies wordt geregeld in artikel 9/2, § 10, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020 :

« De binnenlandse bevoegde autoriteit deelt binnen de in het derde lid bepaalde termijn de in het tweede lid bedoelde gegevens inzake grensoverschrijdende constructies, waarvan zij ingelicht is door de intermediair of de relevante belastingplichtige overeenkomstig de artikelen 5, 19° tot en met 26°, 5/1, 9/2, §§ 1 tot en met 9, via automatische uitwisseling mee aan de bevoegde autoriteiten van alle andere lidstaten. Deze uitwisseling gebeurt conform artikel 27.

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

1° de identificatiegegevens van intermediairs en relevante belastingplichtigen bedoeld in artikel 5, 22° en 23°, met inbegrip van hun naam, geboortedatum en –plaats, fiscale woonplaats, fiscaal identificatienummer, en, in voorkomend geval, de personen die, overeenkomstig artikel 5, 24°, een verbonden onderneming vormen met de relevante belastingplichtige;

2° nadere bijzonderheden over de in artikel 5/1 vermelde wezenskenmerken op grond waarvan de grensoverschrijdende constructie gemeld moet worden;

3° een samenvatting van de inhoud van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, met onder meer de benaming waaronder zij algemeen bekend staat, indien voorhanden, en een omschrijving van de relevante zakelijke activiteiten of constructies, in algemene bewoordingen gesteld, die niet mag leiden tot de openbaarmaking van een handels-, bedrijfs-, nijverheids- of beroepsgeheim of een fabrieks- of handelswerkwijze, of van inlichtingen waarvan de onthulling in strijd zou zijn met de openbare orde;

4° de datum waarop de eerste stap voor de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is of zal worden ondernomen;

5° nadere bijzonderheden van de nationale bepalingen die aan de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ten grondslag liggen;

6° de waarde van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie;

7° de lidstaat van de relevante belastingplichtige of belastingplichtigen en eventuele andere lidstaten waarop de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid van invloed zal zijn;

8° de identificatiegegevens van andere personen in een lidstaat, op wie de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid van invloed zal zijn, waarbij wordt vermeld met welke lidstaten deze personen verbonden zijn.

De automatische uitwisseling geschiedt binnen één maand te rekenen vanaf het einde van het kwartaal waarin de inlichtingen zijn verstrekt. De eerste inlichtingen worden uiterlijk op 30 april 2021 meegedeeld.

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

B.1.8. Artikel 12 van de ordonnantie van 29 oktober 2020 bepaalt :

« Deze ordonnantie treedt in werking op 1 juli 2020.

Onverminderd het eerste lid moeten eveneens de inlichtingen verstrekt worden over de in deze ordonnantie bedoelde meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 30 juni 2020. Deze inlichtingen over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies worden uiterlijk op 28 februari 2021 meegedeeld overeenkomstig de huidige ordonnantie.

Onverminderd het eerste lid gaat de termijn voor het verstrekken van inlichtingen van dertig dagen, bedoeld in artikel 9/2, § 1, eerste en tweede lid en § 8, eerste lid van de ordonnantie 26 juli 2013 houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG, uiterlijk in op 1 januari 2021, indien :

1° een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie beschikbaar wordt gemaakt voor implementatie of klaar is voor implementatie, of indien de eerste stap van de implementatie ervan is gezet tussen 1 juli 2020 en 31 december 2020; of

2° de in artikel 5, eerste lid, 22°, tweede lid, bedoelde intermediairs rechtstreeks of via andere personen hulp, bijstand of advies verstrekken tussen 1 juli 2020 en 31 december 2020.

Onverminderd het eerste lid moet, in het geval van marktklare constructies, het eerste periodieke verslag, overeenkomstig artikel 9/2, § 2, uiterlijk op 30 april 2021 door de intermediairs worden opgesteld ».

*Ten aanzien van de ontvankelijkheid*

*Wat betreft de eerste verzoekende partij in de zaak nr. 7481*

B.2.1. Volgens de Brusselse Hoofdstedelijke Regering is het beroep tot vernietiging onontvankelijk wat de eerste verzoekende partij in de zaak nr. 7481 betreft. Het gaat om een feitelijke vereniging die niet voldoet aan de vereisten die gelden voor dergelijke verenigingen opdat zij kunnen optreden voor het Hof. Aangezien de tweede en de derde verzoekende partij hun belang baseren op hun hoedanigheid van bestuurder dan wel voorzitter van de raad van bestuur van de feitelijke vereniging, getuigen zij evenmin van het vereiste belang.

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. 7481 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 ordonnantie die 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 ontvankelijkheid van de middelen in de zaak nr. 7481*

B.3.1. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering betwist eveneens de ontvankelijkheid van de middelen in de zaak nr. 7481, aangezien de uiteenzetting van de verzoekende partijen niet duidelijk is en niet toelaat te begrijpen hoe de bestreden bepalingen de zeer talrijke opgesomde referentienormen zouden schenden. De structuur van het verzoekschrift laat nauwelijks toe met zekerheid de verschillende middelen en hun inhoud te onderscheiden.

B.3.2. Om te voldoen aan de vereisten van artikel 6 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, moeten de middelen van het verzoekschrift te kennen geven welke van de regels waarvan het Hof de naleving waarborgt, zouden zijn geschonden, alsook welke de bepalingen zijn die deze regels zouden schenden, en uiteenzetten in welk opzicht die regels door de bedoelde bepalingen zouden zijn geschonden.

Het Hof onderzoekt de middelen in de mate waarin zij aan die vereisten voldoen.

*Wat betreft het belang van de verzoekende partij in de zaak nr. 7510*

B.4.1. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering betwist het belang van de verzoekende partij in de zaak nr. 7510.

B.4.2. De Grondwet en de bijzondere wet van 6 januari 1989 vereisen dat elke natuurlijke persoon of rechtspersoon die een beroep tot vernietiging instelt, doet blijken van een belang. Van het vereiste belang doen slechts blijken de personen wier situatie door de bestreden norm rechtstreeks en ongunstig zou kunnen worden geraakt; bijgevolg is de *actio popularis* niet toelaatbaar.

B.4.3. De ordonnantie van 29 oktober 2020 heeft een invloed op de wijze waarop een advocaat die ook optreedt als intermediair, diens functie uitoefent. Bijgevolg moet de exceptie worden verworpen.

*Wat betreft de aanvullende memorie van de verzoekende partijen in de zaken nrs. 7481 en 7510*

B.5. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 en de verzoekende partij in de zaak nr. 7510 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 die afgeleid zijn uit de schending van de bevoegdheidverdelende regels (eerste middel in de zaak nr. 7481 en eerste middel in de zaak nr. 7521)*

B.6. Het onderzoek van de overeenstemming van een wetkrachtige bepaling met de bevoegdheidverdelende regels moet in de regel dat van de bestaanbaarheid ervan met de bepalingen van titel II en met de artikelen 170, 172 en 191 van de Grondwet voorafgaan.

B.7.1. Het eerste middel in de zaak nr. 7481 is afgeleid uit de schending, door de artikelen 4 en 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 143, § 1, 170 en 172 van de Grondwet, van artikel 6, § 1, VI, derde lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen en van artikel 1<sup>ter</sup> van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, doordat het mogelijk is die bepalingen zo te interpreteren dat de belastingplichtigen en de intermediairs slechts aan een meldingsplicht zijn onderworpen wanneer zij persoonlijke aanknopingspunten met het Brussels Hoofdstedelijk Gewest hebben. Dit zou leiden tot een verschil in behandeling dat ingaat tegen de federale loyaliteit en de economische en monetaire unie.

Het eerste middel in de zaak nr. 7521 is afgeleid uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 143, § 1, 170 en 172 van de Grondwet en van de bevoegdheidverdelende regels vervat in artikel 6, § 1, VI, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen. De verzoekende partij in de zaak nr. 7521 klaagt aan dat de ordonnantie van 29 oktober 2020 verplichtingen oplegt aan intermediairs die behoren tot intellectuele beroepen, terwijl dit een bevoegdheid is die voorbehouden is aan de federale wetgever. Voor het overige sluit het middel volledig aan bij het eerste middel in de zaak nr. 7481.

B.7.2. Artikel 9/2, § 4 en § 8, tweede en derde lid, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, bepaalt :

« § 4. Wanneer de intermediair inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies moet verstrekken aan de bevoegde autoriteiten van meer dan één lidstaat, dan verstrekt hij deze inlichtingen enkel aan de in artikel 5, 6<sup>o</sup> bedoelde binnenlandse bevoegde autoriteit als het Brussels Hoofdstedelijk Gewest de eerste plaats inneemt op de onderstaande lijst en als het voorwerp van de constructie in kwestie valt onder een belasting waarvan het Brussels Hoofdstedelijk Gewest de dienst verzekert :

- 1<sup>o</sup> het Brussels Hoofdstedelijk Gewest is het gewest waar de intermediair fiscaal inwoner is;
- 2<sup>o</sup> het Brussels Hoofdstedelijk Gewest is het gewest waar de intermediair een vaste inrichting heeft via welke de diensten met betrekking tot de constructie worden verstrekt;
- 3<sup>o</sup> het Brussels Hoofdstedelijk Gewest is het gewest waar de intermediair is opgericht of onder toepassing van de wetten valt;
- 4<sup>o</sup> het Brussels Hoofdstedelijk Gewest is het gewest waar de intermediair is ingeschreven bij een beroepsorganisatie in verband met de verstrekking van juridische, fiscale of adviesdiensten.

Wanneer er overeenkomstig het eerste lid een meervoudige meldingsplicht bestaat, wordt de intermediair ontheven van het verstrekken van inlichtingen als hij een schriftelijk bewijs voorlegt dat dezelfde inlichtingen in een andere lidstaat zijn verstrekt.

[...]

§ 8. [...]

Wanneer de relevante belastingplichtige inlichtingen over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie moet verstrekken aan de bevoegde autoriteiten van meer dan één lidstaat, dan verstrekt de relevante belastingplichtige deze inlichtingen enkel aan de in artikel 5, eerste lid, 6<sup>o</sup> bedoelde binnenlandse bevoegde autoriteit als het Brussels Hoofdstedelijk Gewest als eerste op de onderstaande lijst voorkomt en als het voorwerp van de constructie in kwestie valt onder een belasting waarvan het Brussels Hoofdstedelijk Gewest de dienst verzekert :

- 1<sup>o</sup> het Brussels Hoofdstedelijk Gewest is het gewest waar de relevante belastingplichtige fiscaal inwoner is;
- 2<sup>o</sup> het Brussels Hoofdstedelijk Gewest is het gewest waar de relevante belastingplichtige een vaste inrichting heeft die begunstigde van de constructie is;
- 3<sup>o</sup> het Brussels Hoofdstedelijk Gewest is het gewest waar de relevante belastingplichtige inkomsten ontvangt of winsten genereert, hoewel de relevante belastingplichtige geen fiscaal inwoner van een lidstaat is noch een vaste inrichting in een lidstaat heeft;
- 4<sup>o</sup> het Brussels Hoofdstedelijk Gewest is het gewest waar de relevante belastingplichtige een activiteit uitoefent hoewel de relevante belastingplichtige geen fiscaal inwoner van een lidstaat is noch een vaste inrichting in een lidstaat heeft.

Wanneer er op grond van het tweede lid een meervoudige meldingsplicht bestaat, wordt de relevante belastingplichtige ontheven van het verstrekken van de inlichtingen als hij een schriftelijk bewijs voorlegt dat dezelfde inlichtingen in een andere lidstaat zijn verstrekt ».

B.7.3. De verzoekende partij in de zaak nr. 7521 zet niet uiteen hoe de voormelde bepalingen enige invloed kunnen hebben op de federale bevoegdheid inzake de voorwaarden voor toegang tot dienstverlenende intellectuele beroepen. Het eerste middel in de zaak nr. 7521 is in die mate niet ontvankelijk.

B.7.4. Uit de uiteenzetting van de middelen kan worden afgeleid dat de verzoekende partijen in de zaken nrs. 7481 en 7521 veronderstellen dat de voormelde criteria zo zijn geformuleerd dat zij toelaten dat een intermediair of een belastingplichtige zou kunnen ontsnappen aan een meldingsplicht wanneer hij niet voldoet aan de in voormelde bepalingen opgesomde criteria.

De voormelde bepalingen zijn enkel van toepassing wanneer een intermediair of een belastingplichtige verplicht is inlichtingen te verstrekken aan de bevoegde autoriteiten van meerdere lidstaten. Wanneer op grond van de voormelde criteria, die zijn gebaseerd op artikel 8<sup>bis</sup> ter, leden 3, 4, 7 en 8, van de richtlijn 2011/16/EU, zoals ingevoegd bij artikel 1, punt 2), van de richtlijn (EU) 2018/822, geen inlichtingen moeten worden verstrekt aan de in artikel 5, 6<sup>o</sup>, van de ordonnantie van 26 juli 2013 bedoelde bevoegde Belgische overheid, veronderstelt dit noodzakelijkerwijze dat die inlichtingen aan een andere autoriteit moeten worden verstrekt.

B.7.5. Het eerste middel in de zaak nr. 7481 en het eerste middel in de zaak nr. 7521, voor zover ontvankelijk, berusten op een verkeerde lezing van de daarin bestreden bepalingen en zijn derhalve niet gegrond.

*Ten aanzien van de overige middelen*

*Wat betreft het tweede middel in de zaak nr. 7481*

B.8.1. Het tweede middel in de zaak nr. 7481 is afgeleid uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet, doordat de ordonnantie de richtlijn (EU) 2018/822 omzet in andere materies dan de vennootschapsbelastingen, zonder dat daartoe een redelijke verantwoording wordt gegeven.

B.8.2. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 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.8.3. Het middel is voor het overige identiek aan het derde middel dat de verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 aanvoeren in de zaak nr. 7407 ten aanzien van de artikelen 2 tot 60 van de wet van 20 december 2019 « tot omzetting van Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies » (hierna : de wet van 20 december 2019). Bij zijn arrest nr. 103/2022 van 15 september 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103) heeft het Hof geoordeeld dat dit middel niet kan worden beantwoord vooraleer aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag wordt gesteld :

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

B.8.4. 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.8.1 vermelde middel te worden aangehouden.

*Wat betreft het derde middel in de zaak nr. 7481 en het eerste onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7510*

B.9.1. Het derde middel in de zaak nr. 7481 is afgeleid uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 22, 29, 170 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, 5 en 6 van het Verdrag betreffende de Europese Unie (hierna : het VEU), met de artikelen 16, lid 1, 26, lid 2, 49, 56, 63, 65, lid 3, en 115 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna : het VWEU), met de artikelen 7, 8, lid 1, 20 en 51 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 klagen aan dat de informatieverplichtingen die in de ordonnantie worden ingevoerd, gebaseerd zijn op vermoedens van agressieve fiscale planning die niet op redelijke wijze kunnen worden afgeleid uit de in de richtlijn uitgewerkte wezenskenmerken. Daarnaast klagen zij aan dat bepaalde van de wezenskenmerken een onweerlegbaar vermoeden invoeren, doordat zij niet toelaten dat de betrokken belastingplichtige aantoonde dat het oogmerk van de constructie niet voornamelijk fiscaal is.

In het eerste onderdeel van haar tweede middel voert de verzoekende partij in de zaak nr. 7510 onder andere aan dat de ordonnantie van 29 oktober 2020 een onverantwoorde inbreuk maakt op het recht op bescherming van het privéleven van de betrokken intermediairs en belastingplichtigen.

B.9.2. De voormelde middelen sluiten aan bij het tweede middel dat in de zaak nr. 7409 wordt aangevoerd ten aanzien van de wet van 20 december 2019. Bij zijn arrest nr. 103/2022 heeft het Hof geoordeeld dat dit middel niet kan worden beantwoord vooraleer aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag wordt gesteld :

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

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

*Wat betreft het vierde middel in de zaak nr. 7481 en het eerste middel in de zaak nr. 7510*

B.10.1. Het vierde middel in de zaak nr. 7481 is afgeleid uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 170 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, 5 en 6 van het VEU, met de artikelen 26, lid 2, 49, 56, 63, 65, lid 3, en 115 van het VWEU, met de artikelen 20 en 47 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, met de artikelen 6 en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, doordat het begrip intermediair onvoldoende duidelijk gedefinieerd is ten aanzien van diegenen die geen promotoren zijn. Aangezien de definities in de ordonnantie gebaseerd zijn op de richtlijn, schendt deze volgens de verzoekende partijen eveneens de aangehaalde bepalingen. In haar eerste middel voert de verzoekende partij in de zaak nr. 7510 onder andere aan dat de begrippen « constructie », « deelnemer », en « verbonden onderneming », alsook de kwalificatie « grensoverschrijdende » en de verschillende « wezenskenmerken » onvoldoende duidelijk gedefinieerd zijn.

B.10.2. De voormelde middelen zijn nagenoeg identiek aan de middelen die de verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 en de verzoekende partij in de zaak nr. 7510 aanvoeren ten aanzien van de overeenstemmende bepalingen van de wet van 20 december 2019 in de zaak nr. 7407 (vijfde middel) en in de zaak nr. 7409 (eerste middel). Bij zijn arrest nr. 103/2022 heeft het Hof geoordeeld dat dit middel niet kan worden beantwoord vooraleer aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag wordt gesteld :

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

B.10.3. De voormelde vraag rijst eveneens in het kader van de thans onderzochte middelen. In afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op de tweede prejudiciële vraag die is gesteld bij het arrest nr. 103/2022, dient de uitspraak over de in B.10.1 vermelde middelen te worden aangehouden.

*Wat betreft het vijfde middel in de zaak nr. 7481*

B.11.1. Het vijfde middel in de zaak nr. 7481 is afgeleid uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 170 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, 5 en 6 van het VEU, met de artikelen 26, lid 2, 49, 56, 63 en 115 van het VWEU, met de artikelen 20 en 47 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met de artikelen 6, leden 1 en 2, en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, doordat de aanvang en het einde van de termijn voor het vervullen van de meldingsplicht onvoldoende duidelijk zijn gedefinieerd.

B.11.2. Dat middel is nagenoeg identiek aan het zesde middel dat de verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 aanvoeren in de zaak nr. 7407 ten aanzien van de overeenstemmende bepalingen van de wet van 20 december 2019. Bij zijn arrest nr. 103/2022 heeft het Hof geoordeeld dat dit middel niet kan worden beantwoord vooraleer aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag wordt gesteld :

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

B.11.3. 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.11.1 vermelde middel te worden aangehouden.

*Wat betreft het zesde middel in de zaak nr. 7481 en het eerste middel in de zaak nr. 7510*

B.12.1. Het zesde middel in de zaak nr. 7481 is afgeleid uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 170, 172 en 190 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, en 6 van het VEU, met de artikelen 49, 56 en 63 van het VWEU, met de artikelen 20 en 47 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met de artikelen 6, leden 1 en 2, en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, doordat de ordonnantie van 29 oktober 2020 in werking treedt op 1 juli 2020, terwijl ze pas op 6 november 2020 in het *Belgisch Staatsblad* is verschenen. Het eerste middel in de zaak nr. 7510, in zoverre het is gericht tegen artikel 12 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, sluit hier deels bij aan.

B.12.2. Artikel 12 van de ordonnantie van 29 oktober 2020 bepaalt :

« Deze ordonnantie treedt in werking op 1 juli 2020.

Onverminderd het eerste lid moeten eveneens de inlichtingen verstrekt worden over de in deze ordonnantie bedoelde meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 30 juni 2020. Deze inlichtingen over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies worden uiterlijk op 28 februari 2021 meegedeeld overeenkomstig de huidige ordonnantie.

Onverminderd het eerste lid gaat de termijn voor het verstrekken van inlichtingen van dertig dagen, bedoeld in artikel 9/2, § 1, eerste en tweede lid en § 8, eerste lid van de ordonnantie 26 juli 2013 houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG, uiterlijk in op 1 januari 2021, indien :

1° een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie beschikbaar wordt gemaakt voor implementatie of klaar is voor implementatie, of indien de eerste stap van de implementatie ervan is gezet tussen 1 juli 2020 en 31 december 2020; of

2° de in artikel 5, eerste lid, 22°, tweede lid, bedoelde intermediairs rechtstreeks of via andere personen hulp, bijstand of advies verstrekken tussen 1 juli 2020 en 31 december 2020.

Onverminderd het eerste lid moet, in het geval van marktklare constructies, het eerste periodieke verslag, overeenkomstig artikel 9/2, § 2, uiterlijk op 30 april 2021 door de intermediairs worden opgesteld ».

Artikel 12, eerste lid, dient te worden geïnterpreteerd in die zin dat de bepalingen van de ordonnantie van 29 oktober 2020, die in het *Belgisch Staatsblad* van 6 november 2020 werd bekendgemaakt, uitwerking hebben met ingang van 1 juli 2020.

De ordonnantie van 29 oktober 2020, die in het *Belgisch Staatsblad* van 6 november 2020 is bekendgemaakt, is in werking getreden op 16 november 2020, zijnde de tiende dag vanaf de dag van de bekendmaking ervan, krachtens artikel 33, tweede lid, van de bijzondere wet van 12 januari 1989 betreffende de Brusselse instellingen.

B.12.3. 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.12.4. 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.12.5. 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.12.6. 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.12.7. Krachtens artikel 12 van de ordonnantie van 29 oktober 2020 geldt de meldingsplicht voor de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 30 juni 2020. Dezelfde bepaling voorziet erin dat de inlichtingen met betrekking tot die constructies moeten worden meegedeeld uiterlijk op 28 februari 2021. Wanneer een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie beschikbaar

wordt gemaakt voor implementatie of klaar is voor implementatie, of indien de eerste stap van de implementatie ervan is gezet tussen 1 juli 2020 en 31 december 2020 of wanneer de intermediairs rechtstreeks of via andere personen hulp, bijstand of advies verstrekken tussen 1 juli 2020 en 31 december 2020, begint de termijn van 30 dagen voor de melding te lopen op 1 januari 2021. In geval van marktklare constructies moet het eerste periodiek verslag uiterlijk op 30 april 2021 worden opgesteld.

B.12.8. Daar de datum waarop de in B.12.7 bedoelde constructies moeten worden gemeld, na de inwerkingtreding van de ordonnantie van 29 oktober 2020 valt, is de meldingsplicht niet retroactief.

B.13. Het zesde middel in de zaak nr. 7481 en het eerste middel in de zaak nr. 7510, in zoverre het is gericht tegen artikel 12 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, zijn 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. 7481 in het kader van hun zesde middel suggereren.

*Wat betreft het zevende middel in de zaak nr. 7481*

B.14.1. Het zevende middel in de zaak nr. 7481 is afgeleid uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 18, 19, 22, 29, 170 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, 6 en 19 van het VEU, met artikel 16, lid 1, van het VWEU, met de artikelen 7, 8, lid 1, 20 en 47 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met de artikelen 6, lid 3, 8 en 10 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, doordat de ordonnantie van 29 oktober 2020 het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten zou opheffen door hun de meldingsplicht op te leggen.

B.14.2. Het zevende middel in de zaak nr. 7481 is nagenoeg identiek aan het zesde middel dat de verzoekende partijen hebben aangevoerd in de zaak nr. 7443, en sluit aan bij de eerste twee middelen die werden aangevoerd in de zaak nr. 7429. Bij zijn arrest nr. 111/2023 van 20 juli 2023 (ECLI:BE:GHCC:2023:ARR.111) heeft het Hof zich over die middelen uitgesproken.

B.15.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 voeren aan dat artikel 9/2, § 6, vijfde lid, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, de in B.14.1 vermelde bepalingen schendt doordat het uitsluit dat een advocaat die optreedt als intermediair in de zin van de ordonnantie, zich op zijn beroepsgeheim beroept om te worden vrijgesteld van de meldingsplicht inzake marktklare constructies.

B.15.2. Ten aanzien van die constructies geldt voor intermediairs een dubbele meldingsplicht. Op het moment dat zij voor het eerst ter beschikking worden gesteld of gereed zijn voor implementatie, moeten die constructies, net als de constructies op maat, individueel worden gemeld (artikel 9/2, § 1, van de ordonnantie van 26 juli 2013).

B.15.3. Ten aanzien van de marktklare constructies geldt daarnaast eveneens een verplichting, voor de intermediairs, om de drie maanden een periodiek verslag op te stellen met een overzicht van de nieuwe meldingsplichtige inlichtingen die ten aanzien van de marktklare constructies beschikbaar zijn geworden (artikel 9/2, § 2, van de ordonnantie van 26 juli 2013). De gegevens die op dat moment moeten worden gemeld, zijn, als ze van toepassing zijn :

- de identificatiegegevens van intermediairs, van relevante belastingplichtigen, met inbegrip van hun naam, geboortedatum en -plaats bij een natuurlijk persoon, fiscale woonplaats en fiscaal identificatienummer en, in voorkomend geval, de personen die een verbonden onderneming vormen met de relevante belastingplichtige;
- de datum waarop de eerste stap voor de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is of zal worden ondernomen;
- de 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.16.1. Bij zijn voormelde arrest nr. 111/2023 heeft het Hof geoordeeld, met betrekking tot het eerste middel in de zaak nr. 7429, dat dit middel niet gegrond is wat betreft de initiële meldingsplicht inzake marktklare constructies, zoals vervat in artikel 11/3 van het Vlaamse decreet van 21 juni 2013 « betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen » (hierna : het decreet van 21 juni 2013), aangezien vanwege de aard zelf van een marktklare constructie, kan worden aangenomen dat bij de initiële individuele melding de te leveren inlichtingen geen betrekking zullen hebben op gegevens die onder het beroepsgeheim vallen (B.9.3).

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 voeren geen argumenten aan die tot een andere conclusie leiden met betrekking tot artikel 9/2, § 6, vijfde lid, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, in zoverre het betrekking heeft op de initiële meldingsplicht voor marktklare constructies.

B.16.2. Om redenen die identiek zijn aan die welke vervat zijn in het voormelde arrest nr. 111/2023, is het zevende middel in de zaak nr. 7481 niet gegrond in de mate waarin het gericht is tegen artikel 9/2, § 6, vijfde lid, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, in zoverre het betrekking heeft op de initiële meldingsplicht voor marktklare constructies.

B.17.1. Met betrekking tot de periodieke meldingsplicht inzake marktklare constructies, heeft het Hof bij zijn arrest nr. 111/2023 geoordeeld :

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

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

Zoals blijkt uit de parlementaire voorbereiding, verhindert echter niets dat de intermediair die vanwege het beroepsgeheim zelf niet zou kunnen voldoen aan de meldingsplicht, de belastingplichtige bijstaat bij het voldoen aan de meldingsplicht die in dat geval op hem rust (*ibid.*). Er blijkt niet waarom het in het kader van een constructie op maat wel mogelijk zou zijn de nodige informatie te bezorgen aan de belastingplichtige, maar zulks niet mogelijk zou zijn in het kader van een marktklare constructie, waarvoor 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.17.2. Artikel 9/2, § 6, vijfde lid, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, bepaalt evenals artikel 11/6, § 3, van het decreet van 21 juni 2013, zoals 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 » (hierna : het decreet van 26 juni 2020), dat de intermediair zich ten aanzien van de periodieke meldingsplicht voor marktklare grensoverschrijdende constructies niet kan beroepen op het beroepsgeheim. Uit de parlementaire voorbereiding bij die bepaling blijkt dat deze steunt op dezelfde verantwoording als de Vlaamse tegenhanger :

« Gelet op het feit dat de driemaandelijke meldingsplicht in geval van marktklare constructies niet kan worden doorgeschoven naar een belastingplichtige, aangezien hij niet over de noodzakelijke informatie beschikt om deze melding te doen, kan voor die verplichting sowieso geen vrijstelling worden verleend. Een vrijstelling kan immers geen afschaffing van de meldingsplicht inhouden, gezien dit regelrecht zou indruisen tegen het doel van de richtlijn 2018/822/EU, en daarvoor overigens geen ruimte gelaten wordt door de richtlijn 2018/822/EU zelf » (*Parl. St.*, Brussels Hoofdstedelijk Parlement, 2019-2020, A-194/1, p. 16).

De Brusselse Hoofdstedelijke Regering voert geen elementen aan die tot een andere conclusie leiden.

B.17.3. Om redenen die identiek zijn aan die welke vervat zijn in het voormelde arrest nr. 111/2023, is het zevende middel in de zaak nr. 7481 gegrond in de mate waarin het gericht is tegen artikel 9/2, § 6, vijfde lid, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020 in zoverre het bepaalt dat een advocaat die als intermediair optreedt, zich niet kan beroepen op het beroepsgeheim ten aanzien van de verplichting tot periodieke melding van marktklare constructies in de zin van artikel 9/2, § 2, van de ordonnantie van 26 juli 2013.

B.18. In hun zevende middel klagen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7481 eveneens aan dat de advocaat-intermediair die zich op zijn beroepsgeheim wil beroepen, krachtens artikel 9/2, § 6, eerste lid, 1°, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 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 partijen onmogelijk te vervullen zonder alsnog het beroepsgeheim te schenden.

De inhoud van artikel 9/2, § 6, eerste lid, 1°, van de ordonnantie van 26 juli 2013 is soortgelijk aan die van artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1°, van het decreet van 21 juni 2013. Bij zijn arrest nr. 111/2023 oordeelde het Hof, ten aanzien van artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1°, van het decreet van 21 juni 2013, dat indien de andere intermediair de cliënt van de advocaat is, het beroepsgeheim niet verhindert dat de advocaat zijn cliënt wijst op zijn meldingsplicht (B.11.3). Met betrekking tot de situatie waarin de andere intermediair niet de cliënt van de advocaat is, heeft het Hof geoordeeld :

« B.11.2. Zoals is vermeld in B.5, wordt de informatie die advocaten over hun cliënten aan de bevoegde autoriteit moeten doorgeven, door het beroepsgeheim beschermd indien die informatie betrekking heeft op activiteiten die vallen onder zijn specifieke opdracht van verdediging of vertegenwoordiging in rechte en verlening van juridisch advies. Het 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°, 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 marktklare constructies.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

36. Dienaangaande moet worden vastgesteld dat artikel 8bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 uitdrukkelijk voorziet in de verplichting voor de advocaat-intermediair die vanwege zijn beroepsgeheim ontheven is van de meldingsplicht, om de andere intermediairs in kennis te stellen van hun meldingsverplichtingen uit hoofde van lid 6 van dit artikel. Voorts is de inmenging in het door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht op eerbiediging

van de communicatie tussen advocaten en hun cliënten, zoals in de punten 29 en 30 van het onderhavige arrest is vastgesteld, het rechtstreekse gevolg van een dergelijke kennisgeving door de advocaat aan een andere intermediair die niet zijn cliënt is, met name wanneer deze tot aan die kennisgeving de identiteit van die advocaat niet kende en niet op de hoogte was van het feit dat deze was geraadpleegd over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie.

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

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

39. Wat in de tweede plaats de eerbiediging van de wezenlijke inhoud van het in artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht op eerbiediging van de communicatie tussen advocaten en hun cliënten betreft, moet worden opgemerkt dat ingevolge de bij artikel *8bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 ingevoerde kennisgevingsplicht de vertrouwelijkheid van de communicatie tussen de advocaat-intermediair en zijn cliënt slechts in beperkte mate ten aanzien van derden-intermediarissen 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 intermediairissen en laatstgenoemden zijn dus niet in staat om dergelijke inlichtingen aan de belastingdienst te verstrekken.

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

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

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

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

44. De bestrijding van agressieve fiscale planning en de vermindering van het risico van belastingontwijking en -ontduiking vormen door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang in de zin van artikel 52, lid 1, van het Handvest, op grond waarvan de uitoefening van de door artikel 7 ervan gewaarborgde rechten kan worden beperkt [zie in die zin arrest van 6 oktober 2020, *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 *8bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 geschikt en noodzakelijk is voor de verwezenlijking van die doelstellingen, betogen de Franse en de Letse regering in wezen dat een dergelijke kennisgeving de andere intermediairissen met name ervan bewust kan maken dat zij aan de meldingsplicht moeten voldoen en zo kan worden voorkomen dat deze andere intermediairissen niet op de hoogte zijn van het feit dat de verplichting tot melding van de grensoverschrijdende constructie aan hen wordt overgedragen op grond van artikel *8bis ter*, lid 6, van gewijzigde richtlijn 2011/16. Volgens deze 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 *8bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 ingevoerde kennisgevingsplicht daadwerkelijk geschikt is om bij te dragen tot de bestrijding van agressieve fiscale planning en de vermindering van het risico van belastingontwijking en -ontduiking, moet worden vastgesteld dat zij echter niet kan worden geacht strikt noodzakelijk te zijn om deze doelstellingen te verwezenlijken en met name te verzekeren dat de inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies aan de bevoegde autoriteiten worden verstrekt.

47. Ten eerste worden de meldingsverplichtingen van de intermediairissen immers duidelijk omschreven in gewijzigde richtlijn 2011/16, met name in artikel *8bis ter*, lid 1, ervan. Krachtens deze bepaling zijn alle intermediairissen in beginsel verplicht om aan de bevoegde autoriteiten inlichtingen te verstrekken over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan zij kennis, bezit of controle hebben. Voorts bepaalt artikel *8bis ter*, lid 9, eerste alinea, van deze richtlijn dat iedere lidstaat de noodzakelijke maatregelen neemt om te eisen dat, wanneer er meer dan één intermediair is, de verplichting tot verstrekking van inlichtingen ligt bij alle intermediairissen 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 intermediairissen 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 - waarvan de andere intermediairs daarvan wel op de hoogte zijn - niet te worden gevreesd dat zij zonder enige verificatie erop vertrouwen dat de advocaat-intermediair de vereiste melding doet, aangezien artikel 8bis ter, lid 9, tweede alinea, van gewijzigde richtlijn 2011/16 bepaalt dat een intermediair alleen wordt ontheven van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen indien hij kan aantonen dat dezelfde inlichtingen reeds door een andere intermediair zijn verstrekt. Bovendien heeft gewijzigde richtlijn 2011/16, door in artikel 8bis ter, lid 5, uitdrukkelijk te bepalen dat het beroepsgeheim kan leiden tot ontheffing van de meldingsplicht, van de advocaat-intermediair een persoon gemaakt van wie de andere intermediairs *a priori* geen initiatief mogen verwachten waardoor zij van hun eigen meldingsverplichtingen worden bevrijd.

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

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

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

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

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

55. Dit argument kan niet worden aanvaard.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

B.19. Om redenen die identiek zijn aan die welke vervat zijn in het voormelde arrest nr. 111/2023, is het zevende middel in de zaak nr. 7481 gegrond in de mate waarin het gericht is tegen de verplichting die op grond van artikel 9/2, § 6, eerste lid, 1°, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, op de advocaat-intermediair rust, om de andere intermediairs die niet zijn cliënt zijn, onverwijld in kennis te stellen van hun meldingsverplichtingen.

B.20. Artikel 9/2, § 6, eerste lid, 1°, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, dient te worden vernietigd, in zoverre het een advocaat die optreedt als intermediair verplicht om een andere intermediair die niet zijn cliënt is, te informeren.

*Wat betreft het tweede middel in de zaak nr. 7510*

B.21. Het tweede middel in de zaak nr. 7510 is afgeleid uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 10, 11 en 22 van de Grondwet, van de artikelen 7, 8, 20 en 21 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, van de artikelen 1 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en van artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, in samenhang gelezen met de artikelen 6 en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met de artikelen 47, 48, 49, 51 en 52 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, met de algemene rechtsbeginselen inzake de rechten van de verdediging en met artikel 6, lid 2, van het VEU.

Het eerste onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7510 is afgeleid uit dezelfde grieven als, enerzijds, degene die werd onderzocht in B.18 tot B.20 en, anderzijds, degene die werd onderzocht in B.9.1 tot B.9.3.

Het tweede onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7510 is afgeleid uit dezelfde grief als degene die werd onderzocht in B.15.1 tot B.17.3.

Het derde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7510 is gericht tegen het ontbreken van afzonderlijke regels voor de advocaten. Het onderzoek van dat onderdeel kan niet tot de vaststelling van een ruimere schending leiden dan datgene wat is vermeld in B.17.3 en B.19.

*Wat betreft het eerste middel in de zaak nr. 7511*

B.22.1. Het eerste middel in de zaak nr. 7511 is afgeleid uit de schending, door artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 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.

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7511 voeren aan dat artikel 9/2, § 6, vijfde lid, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, de voormelde bepalingen schendt doordat het uitsluit dat een advocaat die optreedt als intermediair in de zin van de ordonnantie, zich op zijn beroepsgeheim beroept om te worden vrijgesteld van de meldingsplicht inzake marktklare constructies. Bovendien voeren zij aan dat het begrip « marktklare constructie » te vaag zou zijn.

B.22.2. Wat betreft de grief volgens welke het begrip « marktklare constructie » te vaag is, moet worden opgemerkt dat het onderzoek ten gronde van de vernietigingsberoepen tegen de wet van 20 december 2019 het Hof bij zijn arrest nr. 103/2022 ertoe heeft aangezet het Hof van Justitie de in B.10.2 vermelde prejudiciële vraag te stellen. Alvorens ten gronde uitspraak te doen over die grief, dient te worden gewacht op het antwoord van het Hof van Justitie op die vraag.

B.22.3. Wat betreft de grief met betrekking tot het verbod, voor de advocaat-intermediair om zich op het beroepsgeheim te beroepen om te worden vrijgesteld van de meldingsplicht inzake marktklare constructies, gaat het over dezelfde grief als degene die werd behandeld in B.15.1 tot B.17.3.

*Wat betreft het tweede middel in de zaak nr. 7511*

B.23. Het tweede middel in de zaak nr. 7511 is afgeleid uit de schending, door de bestreden bepalingen, 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.

B.24.1. In het eerste onderdeel van hun tweede middel klagen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7511 aan dat de ontheffing van de meldingsverplichtingen in het geval van beroepsgeheim slechts uitwerking heeft op het tijdstip dat een andere intermediair voldaan heeft aan de meldingsverplichting. Volgens hen is het voor de advocaat immers onmogelijk zich daarvan te vergewissen, zonder alsnog zijn beroepsgeheim te schenden. Dat onderdeel is identiek aan het eerste onderdeel van het tweede middel dat de verzoekende partijen in de zaak nr. 7511 ontwikkelden in de zaak nr. 7429.

B.24.2. Bij zijn voormelde arrest nr. 111/2023 heeft het Hof geoordeeld, met betrekking tot het eerste onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7429, dat dit onderdeel niet gegrond is omdat het berust op een verkeerde lezing van de daarin bestreden bepaling (B.10.2) :

« 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 ».

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7511 voeren geen argumenten aan die tot een andere conclusie leiden met betrekking tot artikel 9/2, § 6, tweede lid, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020.

B.24.3. Om redenen die identiek zijn aan die welke vervat zijn in het voormelde arrest nr. 111/2023, is het eerste onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7511 niet gegrond.

B.25.1. In het tweede onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7511 klagen de verzoekende partijen aan dat de advocaat-intermediair die zich op zijn beroepsgeheim wil beroepen, ertoe gehouden is de andere betrokken intermediairs schriftelijk en gemotiveerd ervan op de hoogte te brengen dat hij niet aan zijn meldingsplicht kan voldoen.

B.25.2. Wat dat onderdeel betreft, is het middel identiek aan de grief die werd behandeld in B.18 tot B.20.

B.26.1. In het derde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7511 klagen de verzoekende partijen aan dat de advocaat-intermediair die zich op zijn beroepsgeheim wil beroepen ten aanzien van de meldingsplicht, bij gebrek aan een andere intermediair, verplicht is de relevante belastingplichtige of belastingplichtigen schriftelijk en gemotiveerd op de hoogte te brengen van de meldingsplicht. Indien die belastingplichtige niet de cliënt is van de advocaat-intermediair, is het volgens de verzoekende partijen niet mogelijk aan die verplichting te voldoen zonder het beroepsgeheim te schenden. De verzoekende partijen wijzen erop dat het mogelijk moet zijn dat de advocaat zich ertoe beperkt zijn cliënt te wijzen op zijn verplichting om de belastingplichtige te informeren over de meldingsplicht. Dat onderdeel is identiek aan het derde onderdeel van het tweede middel dat de verzoekende partijen in de zaak nr. 7511 ontwikkelden in de zaak nr. 7429.

B.26.2. Bij zijn voormelde arrest nr. 111/2023 heeft het Hof geoordeeld, met betrekking tot het derde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7429, dat dit onderdeel niet gegrond is omdat het berust op een verkeerde lezing van de daarin bestreden bepaling, aangezien de belastingplichtigen naar wie wordt verwezen, de cliënten zijn van de intermediair die zich op het beroepsgeheim beroept (B.14.2).

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7511 voeren geen argumenten aan die tot een andere conclusie leiden met betrekking tot artikel 9/2, § 6, eerste lid, 2°, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020.

B.26.3. Om redenen die identiek zijn aan die welke vervat zijn in het voormelde arrest nr. 111/2023, is het derde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7511 niet gegrond.

B.27.1. In het vierde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7511, klagen de verzoekende partijen aan dat de ordonnantie van 29 oktober 2020 in de mogelijkheid voorziet, voor de betrokken belastingplichtige, cliënt van de advocaat-intermediair, om aan de advocaat-intermediair de opdracht te geven toch te voldoen aan de meldingsplicht. Hierdoor zou het voor de belastingplichtige mogelijk worden de advocaat te verplichten zijn beroepsgeheim te schenden. Het vijfde onderdeel gaat uit van dezelfde veronderstelling, maar dan in het geval dat de betrokken belastingplichtige niet de cliënt van de advocaat zou zijn. Die onderdelen zijn identiek aan het vierde en vijfde onderdeel van het tweede middel die de verzoekende partijen in de zaak nr. 7511 ontwikkelden in de zaak nr. 7429.

B.27.2. Bij zijn voormelde arrest nr. 111/2023 heeft het Hof geoordeeld, met betrekking tot het vierde en het vijfde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7429, dat die onderdelen niet gegrond zijn omdat ze berusten op een verkeerde lezing van de daarin bestreden bepaling :

« 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 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 tuchtverheid 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) ».

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7511 voeren geen argumenten aan die tot een andere conclusie leiden met betrekking tot artikel 9/2, § 6, derde lid, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020.

B.27.3. Om redenen die identiek zijn aan die welke vervat zijn in het voormelde arrest nr. 111/2023, zijn het vierde en het vijfde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7511 niet gegrond.

*Wat betreft het derde middel in de zaak nr. 7511*

B.28.1. Het derde middel in de zaak nr. 7511 is afgeleid uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 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. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7511 klagen aan dat, op grond van artikel 9/2, § 5, tweede lid, van de ordonnantie van 26 juli 2013, in het geval dat er meerdere intermediairs zijn, de advocaat-intermediair slechts kan worden vrijgesteld van zijn meldingsplicht indien hij schriftelijk bewijs kan voorleggen dat die plicht reeds door een andere intermediair werd volbracht. Volgens hen is het voor de advocaat-intermediair niet mogelijk dat schriftelijke bewijs te verkrijgen zonder zijn beroepsgeheim te schenden. Dat middel is identiek aan het derde middel dat de verzoekende partijen in de zaak nr. 7511 ontwikkelden in de zaak nr. 7429.

B.28.2. Bij zijn voormelde arrest nr. 111/2023 heeft het Hof geoordeeld, met betrekking tot het derde middel in de zaak nr. 7429, dat dit middel niet gegrond is omdat het berust op een verkeerde lezing van de daarin bestreden bepaling :

« 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 ».

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7511 voeren geen argumenten aan die tot een andere conclusie leiden met betrekking tot artikel 9/2, § 5, tweede lid, van de ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020.

B.28.3. Om redenen die identiek zijn aan die welke vervat zijn in het voormelde arrest nr. 111/2023, is het derde middel in de zaak nr. 7511 niet gegrond.

*Wat betreft het vierde middel in de zaak nr. 7511*

B.29.1. Het vierde middel in de zaak nr. 7511 is afgeleid uit de schending, door artikel 11 van de ordonnantie van 29 oktober 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. De verzoekende partijen klagen aan dat artikel 11 van de ordonnantie van 29 oktober 2020 de bevoegde administratie toelaat de verstrekte of niet-voorgelegde inlichtingen te controleren bij de advocaat-intermediairs, zonder dat die zich op het beroepsgeheim kunnen beroepen. Ze verwijzen daarbij naar de nood aan een mechanisme zoals op federaal niveau daarin is voorzien in artikel 334 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

B.29.2. Artikel 11 van de ordonnantie van 29 oktober 2020 wijzigt artikel 119 van de Brusselse Codex Fiscale Procedure. Het gewijzigde artikel 119 bepaalt :

« § 1. In het kader van de uitvoering van de internationale en de Europese rechterlijke verplichtingen tot hulp- en bijstand in fiscale zaken van het Gewest en in het kader van de ordonnantie betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, beschikt de gewestelijke fiscale administratie over de in titel 2 van deze Codex omschreven bevoegdheden.

De gewestelijke fiscale administratie kan, in dit kader ook een beroep doen op de invorderingsmaatregelen voorzien in deze Codex en zijn uitvoeringsbesluiten.

§ 2. De bevoegde agent mag, in het kader van de in paragraaf 1 omschreven omstandigheden, wat betreft de uitvoering van de internationale en de Europeesrechtelijke verplichtingen tot hulp- en bijstand in fiscale zaken van het Gewest, geschreven attesten inzamelen, derden horen, een onderzoek instellen, en binnen de door hem bepaalde termijn - welke in geval van overmacht kan worden verlengd - van natuurlijke of rechtspersonen, alsook van verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid alle inlichtingen vorderen die hij nodig acht om aan de hulp en bijstandsverplichtingen van het Gewest te kunnen voldoen.

De bevoegde agent mag, in het kader van de in de paragraaf 1 omschreven omstandigheden, wat betreft de ordonnantie betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, geschreven attesten inzamelen, derden horen, onderzoeken instellen, en binnen de door hem bepaalde termijn - welke in geval van overmacht kan worden verlengd - van natuurlijke of rechtspersonen, alsook van verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid alle inlichtingen vorderen die hij nodig acht om alle informatie die de relevante belastingplichtige zelf, dan wel middels zijn intermediair, in toepassing van de artikelen 5, 19° tot en met 26°, 5/1, 9/2, §§ 1 tot en met 9 van de ordonnantie betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen heeft gemeld of diende te melden aan de in artikel 5, 6°, van de voormelde ordonnantie bedoelde binnenlandse bevoegde autoriteit, met inbegrip van de onderliggende documenten die hij voor of na de melding van diens intermediair heeft ontvangen, of die hij zelf heeft opgesteld met betrekking tot de meldingsplichtige constructie.

De bevoegde agent mag, binnen de door hem bepaalde termijn, welke wegens wettige redenen kan worden verlengd, voor zover hij die informatie nodig acht om de correcte naleving van de artikelen 5, 19° tot en met 26°, 5/1, 9/2, §§ 1 tot en met 9 van de ordonnantie betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, van de betrokken intermediair of intermediairs alle informatie vorderen die in toepassing van de artikelen 5, 19° tot en met 26°, 5/1, 9/2, §§ 1 tot en met 9 van de voormelde ordonnantie diende te worden gemeld aan de in artikel 5, 6°, van de voormelde ordonnantie bedoelde binnenlandse bevoegde autoriteit, met inbegrip van de onderliggende documenten die de intermediair heeft opgesteld met betrekking tot een meldingsplichtige constructie en die na toepassing te hebben gemaakt van het tweede lid, niet werden overgemaakt.

Een bank-, wissel-, krediet- of spaarinstelling wordt als een derde beschouwd waarop de bepalingen van het eerste en tweede lid onverminderd van toepassing zijn.

§ 3. De bevoegde agent, bedoeld in paragraaf 2, eerste lid, kan een administratieve geldboete van 125 euro tot 50.000 euro opleggen aan :

- 1° de personen die weigeren mee te werken aan het in paragraaf 2, eerste lid, bedoelde onderzoek;
- 2° personen die de krachtens paragraaf 2, eerste lid, ingevorderde inlichtingen niet of niet tijdig verschaffen.

De Regering legt de schaal van voornoemde geldboetes vast en regelt hun toepassingsmodaliteiten.

Deze geldboetes worden gevestigd en ingevorderd volgens de regels die van toepassing zijn voor de belastingen.

§ 4. De bevoegde agent, bedoeld in paragraaf 2, tweede en derde lid, kan een administratieve geldboete van 625 euro tot 12.500 euro opleggen voor elke inbreuk op de bepalingen van de artikelen 5, 19° tot en met 26°, 5/1, 9/2, §§ 1 tot en met 9 van de ordonnantie betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen evenals van de ter uitvoering genomen besluiten, die bestaat uit het onvolledig verstrekken van de inlichtingen bedoeld in artikel 9/2, § 10 van de ordonnantie betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen.

Indien deze overtredingen werden gedaan met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden wordt een geldboete van 2.500 euro tot 25.000 euro opgelegd.

De bevoegde agent, bedoeld in paragraaf 2, tweede en derde lid, kan een administratieve geldboete van 3.125 euro tot 50.000 euro opleggen voor elke inbreuk op de bepalingen van de artikelen 5, 19° tot en met 26°, 5/1, 9/2, §§ 1 tot en met 9 van de ordonnantie betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen evenals van de ter uitvoering genomen besluiten, die bestaat uit het niet, binnen de voorgeschreven termijn, verstrekken van de inlichtingen bedoeld in artikel 9/2, § 10 van de ordonnantie betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen.

Indien deze overtredingen werden gedaan met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden wordt een geldboete van 12.500 euro tot 100.000 euro opgelegd.

De Regering legt de schaal van voornoemde geldboetes vast en regelt hun toepassingsmodaliteiten.

Deze geldboetes worden gevestigd en ingevorderd volgens de regels die van toepassing zijn voor de belastingen ».



B.29.3. Artikel 334 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bepaalt :

« Wanneer een krachtens de artikelen 315, eerste en tweede lid, 315*bis*, eerste tot derde lid, 316 en 322 tot 324 aangezochte persoon het beroepsgeheim doet gelden, verzoekt de administratie om tussenkomst van de territoriaal bevoegde tuchtoverheid opdat deze zou oordelen of, en gebeurlijk in welke mate, de vraag om inlichtingen of de overlegging van boeken en bescheiden verzoekenbaar is met het eerbiedigen van het beroepsgeheim ».

Zoals de Brusselse Hoofdstedelijke Regering aanvoert, voorziet artikel 125 van de Brusselse Codex Fiscale Procedure in een nagenoeg identieke regeling, die de advocaat-intermediair toelaat zich op zijn beroepsgeheim te beroepen in het kader van de toepassing van artikel 119 van dezelfde Codex :

« Wanneer een krachtens de afdelingen 2 tot en met 4 van hoofdstuk 5 van titel 2 aangezochte persoon het beroepsgeheim doet gelden, verzoekt de gewestelijke fiscale administratie om tussenkomst van de territoriaal bevoegde tuchtoverheid opdat deze zou oordelen of, en gebeurlijk in welke mate, de vraag om inlichtingen of de overlegging van boeken en bescheiden verzoekenbaar is met het eerbiedigen van het beroepsgeheim ».

B.29.4. Het vierde middel in de zaak nr. 7511 berust op een verkeerde veronderstelling en is derhalve niet gegrond.

*Wat betreft het vijfde middel in de zaak nr. 7511*

B.30.1. Het vijfde middel in de zaak nr. 7511 is afgeleid uit de schending, door artikel 12 van de ordonnantie van 29 oktober 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, doordat die bepaling de inwerkingtreding regelt van de bepalingen die in de overige middelen worden aangeklaagd.

B.30.2. 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 vijfde middel in de zaak nr. 7511 dient derhalve niet te worden onderzocht.

*Wat betreft het tweede middel in de zaak nr. 7521*

B.31. De verzoekende partij in de zaak nr. 7521 leidt een tweede middel af uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen van artikel 5 van het VEU en met artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. Zij klaagt aan dat de ordonnantie van 29 oktober 2020 gebaseerd is op een richtlijn die de fundamentele beginselen van het recht van de Europese Unie schendt. Het middel sluit aan bij het tweede en derde middel in de zaak nr. 7481. Zoals is geoordeeld in B.8.4 en B.9.3 ten aanzien van die middelen, dient ook de uitspraak over het tweede middel in de zaak nr. 7521 te worden aangehouden in afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op de eerste en vijfde prejudiciële vraag gesteld bij het arrest nr. 103/2022.

*Wat betreft het derde en het vierde middel in de zaak nr. 7521*

B.32.1. Het derde middel in de zaak nr. 7521 is afgeleid uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 10, 11 en 22 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met de artikelen 7 en 8 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. Volgens de verzoekende partij in de zaak nr. 7521 doen de bestreden bepalingen een verschil in behandeling ontstaan ten aanzien van het beroepsgeheim, naargelang de intermediairs advies geven over de bestaande rechtstoestand van de cliënt of over de toekomstige rechtstoestand van de cliënt of over niet-juridische elementen van de toestand van de cliënt.

Het vierde middel in de zaak nr. 7521 is afgeleid uit de schending, door de ordonnantie van 29 oktober 2020, van de artikelen 10, 11 en 22 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. De verzoekende partij in de zaak nr. 7521 voert aan dat de bestreden bepalingen, zonder dat een redelijke verantwoording bestaat, een verschil in behandeling doen ontstaan onder de intermediairs, naargelang zij al dan niet samenwerken met andere intermediairs.

B.32.2. Het Hof onderzoekt de middelen gezamenlijk.

B.33. Ten aanzien van de initiële individuele melding betreffende een marktklare constructie dient te worden vastgesteld dat, zoals in B.16.1 is vermeld, de inlichtingen die bij die melding moeten worden meegedeeld, niet zijn gedekt door het beroepsgeheim.

B.34. Ten aanzien van de periodieke meldingsplicht betreffende een marktklare constructie dient te worden vastgesteld dat, zoals in B.17.1 is vermeld, het niet uitgesloten is dat die meldingsplicht betrekking heeft op activiteiten die vallen onder het beroepsgeheim.

Om de in B.17.2 en B.17.3 vermelde redenen heeft het Hof geoordeeld dat het niet redelijk verantwoord is dat de advocaten zich niet kunnen beroepen op het beroepsgeheim ten aanzien van de periodieke meldingsplicht inzake marktklare constructies.

Hoewel het juist is dat het beroepsgeheim van de advocaat, in zoverre het een fundamenteel bestanddeel is van het recht op een eerlijk proces, zich onderscheidt van dat van de andere houders van het beroepsgeheim, en hoewel het juist is dat de advocaten zijn onderworpen aan een bijzonder statuut en een specifieke opdracht vervullen in het kader van de rechtsbedeling, dient te worden vastgesteld dat, te dezen, de in B.17.2 en B.17.3 vermelde redenen eveneens gelden ten aanzien van de andere intermediairs die zijn gehouden tot het beroepsgeheim.

De in B.17.3 vastgestelde ongrondwettigheid heeft bijgevolg betrekking op alle intermediairs die zijn gehouden tot het beroepsgeheim.

Artikel 9/2, § 6, vijfde lid, van de ordonnantie van 26 juli 2013, ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van 29 oktober 2020, dient te worden vernietigd in zoverre het erin voorziet dat de intermediair die is gehouden tot het strafrechtelijk gesanctioneerde beroepsgeheim zich niet kan beroepen op het beroepsgeheim ten aanzien van de periodieke meldingsplicht inzake marktklare constructies in de zin van artikel 9/2, § 2, van de ordonnantie van 26 juli 2013.

B.35.1. Wat betreft de verplichting, voor elke intermediair die zich beroept op het beroepsgeheim, om de andere intermediairs die niet zijn cliënt zijn, in kennis te stellen van hun meldingsplicht, heeft het Hof, bij zijn arrest nr. 103/2022, geoordeeld dat dit middel niet kon worden beantwoord vooraleer aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag wordt gesteld :

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

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

B.35.2. De voormelde vraag rijst eveneens in het kader van de thans onderzochte middelen. In afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op de vierde prejudiciële vraag die is gesteld bij het arrest nr. 103/2022, dient de uitspraak over de in B.32.1 vermelde middelen te worden aangehouden in zoverre zij betrekking hebben op de verplichting, voor de intermediair die zich beroept op een strafrechtelijk gesanctioneerd beroepsgeheim, anders dan dat van de advocaat, om de andere intermediairs die niet zijn cliënt zijn, in kennis te stellen van hun meldingsplicht.

*Ten aanzien van de handhaving van de gevolgen*

B.36.1. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering verzoekt het Hof, in voorkomend geval, de gevolgen van eventueel te vernietigen bepalingen te handhaven, zowel voor het verleden als tot op het moment dat een nieuwe ordonnantie kan worden aangenomen, dit om de rechtszekerheid te waarborgen.

B.36.2. 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.36.3. 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 Brusselse Hoofdstedelijke 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 bepalingen, wat betreft de toepassing ten aanzien van de advocaten-intermediairs, reeds werden geschorst in het arrest van het Hof nr. 46/2021 van 11 maart 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.046). Het verzoek tot handhaving van de gevolgen dient bijgevolg te worden afgewezen.

Om die redenen,

het Hof

- vernietigt artikel 9/2, § 6, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van de ordonnantie van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest van 26 juli 2013 « houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG », zoals ingevoegd bij artikel 6 van de ordonnantie van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest van 29 oktober 2020 « tot wijziging van de ordonnantie van 26 juli 2013 houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG en tot wijziging van de Brusselse Codex Fiscale Procedure », in zoverre het een advocaat die optreedt als intermediair verplicht om een andere intermediair die niet zijn cliënt is te informeren;

- vernietigt artikel 9/2, § 6, vijfde lid, van dezelfde ordonnantie van 26 juli 2013, zoals ingevoegd bij artikel 6 van dezelfde ordonnantie van 29 oktober 2020, in zoverre het bepaalt dat een intermediair die is gehouden aan een strafrechtelijk gesanctioneerd beroepsgeheim, zich niet kan beroepen op dat beroepsgeheim ten aanzien van de verplichting tot periodieke melding van marktklare constructies in de zin van artikel 9/2, § 2, van de genoemde ordonnantie van 26 juli 2013;

- houdt de uitspraak aan over de grieven die zijn vermeld in B.8.1, B.9.1, B.10.1, B.11.1, B.22.2, B.31 en B.32.1, in afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie van de Europese Unie op de prejudiciële vragen die zijn gesteld bij het arrest nr. 103/2022 van 15 september 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103).

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

De griffier,

N. Dupont

De voorzitter,

L. Lavrysen

## COUR CONSTITUTIONNELLE

[C – 2024/000773]

### Extrait de l'arrêt n° 3/2024 du 11 janvier 2024

Numéros du rôle : 7481, 7510, 7511 et 7521

*En cause* : les recours en annulation totale ou partielle de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 29 octobre 2020 « modifiant l'ordonnance du 26 juillet 2013 transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE et modifiant le Code bruxellois de procédure fiscale », introduits par l'association de fait « Belgian Association of Tax Lawyers » et autres, par l'Ordre des barreaux francophones et germanophone, par l'« Orde van Vlaamse balies » et Alain Claes et par l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents L. Lavrysen et P. Nihoul, et des juges T. Giet, J. Moerman, M. Pâques, Y. Kherbache, 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 11 décembre 2020 et parvenue au greffe le 15 décembre 2020, un recours en annulation partielle de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 29 octobre 2020 « modifiant l'ordonnance du 26 juillet 2013 transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE et modifiant le Code bruxellois de procédure fiscale » (publiée au *Moniteur belge* du 6 novembre 2020, deuxième édition) a été introduit par l'association de fait « Belgian Association of Tax Lawyers », Paul Verhaeghe et Gerd Goyvaerts, assistés et représentés par Me P. Malherbe, avocat au barreau de Bruxelles.

Par la même requête, les parties requérantes demandaient également la suspension partielle de la même ordonnance. Par l'arrêt n° 46/2021 du 11 mars 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.046), publié au *Moniteur belge* du 16 mars 2021, deuxième édition, la Cour a partiellement suspendu cette ordonnance.

b. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 3 février 2021 et parvenue au greffe le 5 février 2021, l'Ordre des barreaux francophones et germanophone, assisté et représenté par Me S. Scarnà, avocat au barreau de Bruxelles, a introduit un recours en annulation de la même ordonnance.

Par la même requête, la partie requérante demandait également la suspension de la même ordonnance. Par l'arrêt n° 95/2021 du 17 juin 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.095), publié au *Moniteur belge* du 7 février 2022, la Cour a rejeté la demande de suspension.

c. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 5 février 2021 et parvenue au greffe le 8 février 2021, un recours en annulation de la même ordonnance 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.

Par la même requête, les parties requérantes demandaient également la suspension de la même ordonnance. Par l'arrêt n° 96/2021 du 17 juin 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.096), publié au *Moniteur belge* du 17 janvier 2022, la Cour a rejeté la demande de suspension.

d. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 23 février 2021 et parvenue au greffe le 25 février 2021, l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables, assisté et représenté par Me F. Judo et Me L. Proost, avocats au barreau de Bruxelles, a introduit un recours en annulation partielle de la même ordonnance.

Ces affaires, inscrites sous les numéros 7481, 7510, 7511 et 7521 du rôle de la Cour, ont été jointes.

(...)

II. *En droit*

(...)

*Quant aux dispositions attaquées*

B.1.1. Les parties requérantes demandent l'annulation de plusieurs dispositions de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 29 octobre 2020 « modifiant l'ordonnance du 26 juillet 2013 transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE et modifiant le Code bruxellois de procédure fiscale » (ci-après : l'ordonnance du 29 octobre 2020).

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

B.1.3. Afin de transposer cette obligation de déclaration en Région de Bruxelles-Capitale, l'ordonnance du 29 octobre 2020 apporte un certain nombre de modifications à l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 26 juillet 2013 « transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE » (ci-après : l'ordonnance du 26 juillet 2013).

L'article 4, 2°, de l'ordonnance du 29 octobre 2020 insère dans l'article 5 de l'ordonnance du 26 juillet 2013 plusieurs définitions :

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

a) tous les participants au dispositif ne sont pas résidents à des fins fiscales dans la même juridiction;

b) un ou plusieurs des participants au dispositif sont résidents à des fins fiscales dans plusieurs juridictions simultanément;

c) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cette juridiction et le dispositif constitue une partie ou la totalité de l'activité de cet établissement stable;

d) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction sans être résidents à des fins fiscales ni créer d'établissement stable dans cette juridiction;

e) un tel dispositif peut avoir des conséquences sur l'échange automatique d'informations ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs.

Aux fins des 19° à 26° de l'article 5/1 et de l'article 9/2, on entend également par dispositif une série de dispositifs. Un dispositif peut comporter plusieurs étapes ou parties;

20° dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration : tout dispositif transfrontière comportant au moins l'un des marqueurs visés à l'article 5/1;

21° marqueur : une caractéristique ou particularité d'un dispositif transfrontière visé à l'article 5/1, qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale;

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

On entend également par ce terme toute personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre.

Toute personne a le droit de fournir des éléments prouvant qu'elle ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement être censée savoir qu'elle participait à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. À cette fin, cette personne peut invoquer tous les faits et circonstances pertinents ainsi que les informations disponibles et son expertise et sa compréhension en la matière.

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

B.1.4. L'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020 insère un article 9/2 dans l'ordonnance du 26 juillet 2013. Cette disposition règle la transmission obligatoire, par les intermédiaires ou par les contribuables concernés, d'informations relatives aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, ainsi que l'échange automatique de ces informations par l'autorité compétente. Le nouvel article 9/2, §§ 1<sup>er</sup> à 3, de l'ordonnance du 26 juillet 2013 dispose :

« § 1<sup>er</sup>. Chaque intermédiaire est tenu de transmettre à l'autorité compétente interne, visée à l'article 5, 6°, les informations dont il a connaissance, qu'il possède ou qu'il contrôle, concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, visées au paragraphe 10, dans un délai de trente jours à compter du cas mentionné ci-dessous qui survient en premier :

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

2° le lendemain du jour où le dispositif transfrontière 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 transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie.

Nonobstant l'alinéa 1<sup>er</sup>, les intermédiaires visés à l'article 5, 22°, alinéa 2, sont également tenus de transmettre des informations relatives à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de trente jours commençant le lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils.

§ 2. Dans le cas de dispositifs commercialisables, l'intermédiaire est tenu 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 visées au paragraphe 10, alinéa 2, 1°, 4°, 7°, et 8°, qui sont devenues disponibles depuis la transmission du dernier rapport.

§ 3. À la suite de la déclaration d'un dispositif transfrontière présentant au moins l'un des marqueurs spécifiques visés à l'article 5/1, un numéro de référence unique est attribué qui, à l'occasion de chaque déclaration ultérieure du même dispositif transfrontière, devra être communiqué, aussi bien pour les déclarations de chaque intermédiaire impliqué que par le contribuable concerné.

L'intermédiaire qui reçoit le numéro de référence unique d'une autorité compétente doit immédiatement le communiquer, ainsi que le résumé concernant le dispositif rapporté, aux autres intermédiaires impliqués ainsi qu'au contribuable concerné ».

L'article 9/2, § 4, détermine l'autorité qui doit être informée lorsque plusieurs autorités entrent en considération. L'article 9/2, § 5, règle l'obligation de déclaration lorsque plusieurs intermédiaires participent au même dispositif :

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

Un intermédiaire est dispensé de l'obligation de transmettre des informations s'il fournit une preuve écrite qu'un autre intermédiaire a déjà transmis les informations visées au paragraphe 10, alinéa 2 ».

B.1.5. L'article 9/2, § 6, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, définit le rapport entre l'obligation de déclaration et le secret professionnel auquel certains intermédiaires sont tenus. En vertu de cette disposition, un intermédiaire tenu au secret professionnel n'est dispensé de l'obligation de déclaration que s'il informe un autre intermédiaire concerné 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 à l'obligation de déclaration. Selon l'article 9/2, § 6, alinéa 5, le secret professionnel ne peut en aucun cas être invoqué à l'égard de l'obligation de déclaration des dispositifs commercialisables. L'article 9/2, § 6, de l'ordonnance du 26 juillet 2013 dispose :

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

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

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

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

Le contribuable concerné peut, par autorisation écrite, permettre à l'intermédiaire de satisfaire à l'obligation de déclaration prévue au paragraphe 1er.

Si le contribuable concerné ne donne pas l'autorisation, l'obligation de déclaration continue d'incomber au contribuable, à charge pour l'intermédiaire de lui fournir les données nécessaires au respect de l'obligation de déclaration visée au paragraphe 1er.

Aucun secret professionnel visé aux alinéas 1<sup>er</sup> et 2, ni dispense de plein droit, ne peuvent être invoqués concernant l'obligation de déclaration des dispositifs commercialisables qui donnent lieu à un rapport périodique conformément au paragraphe 2 ».

B.1.6. S'il n'y a pas d'intermédiaire ou si l'intermédiaire informe le contribuable concerné ou un autre intermédiaire de l'application d'une dispense en vertu de l'article 9/2, § 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 9/2, § 7, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020).

B.1.7. L'échange automatique, par l'autorité compétente, des informations relatives aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration est réglé à l'article 9/2, § 10, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020 :

« L'autorité compétente interne communique dans le délai prévu à l'alinéa 3 les données visées à l'alinéa 2, concernant les dispositifs transfrontières dont elle a été informée par l'intermédiaire ou le contribuable concerné conformément aux articles 5, 19° à 26°, 5/1, 9/2, §§ 1<sup>er</sup> à 9, par voie d'un échange automatique avec les autorités compétentes de tous les autres États membres. Cet échange se fait conformément à l'article 27.

Les informations qui doivent être communiquées par l'autorité compétente interne en vertu de l'alinéa 1<sup>er</sup> comprennent les éléments suivants, le cas échéant :

1° l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés visés à l'article 5, 22° et 23°, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance, leur résidence fiscale, leur numéro d'identification fiscale et, le cas échéant, les personnes qui sont des entreprises associées visés à l'article 5, 24°, au contribuable concerné;

2° des informations détaillées sur les marqueurs recensés 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 transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie ou sera accomplie;

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

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

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

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

L'échange automatique est effectué dans un délai d'un mois à compter de la fin du trimestre au cours duquel les informations ont été transmises. Les premières informations sont communiquées le 30 avril 2021 au plus tard.

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

B.1.8. L'article 12 de l'ordonnance du 29 octobre 2020 dispose :

« La présente ordonnance entre en vigueur le 1er juillet 2020.

Sans préjudice de l'alinéa 1er, les informations concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration visée dans la présente ordonnance, et dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020, doivent également être fournies. Ces informations sur ces dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration seront communiquées au plus tard le 28 février 2021 conformément à la présente ordonnance.

Sans préjudice de l'alinéa 1er, le délai de trente jours pour déclarer les informations, prévu à l'article 9/2, § 1er, alinéas 1<sup>er</sup> et 2, et § 8, alinéa 1<sup>er</sup> de l'ordonnance du 26 juillet 2013 transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/779/CEE, commence à courir au plus tard le 1er janvier 2021 lorsque :

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

2° les intermédiaires visés à l'article 5, alinéa 1er, 22°, alinéa 2, fournissent, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils entre le 1er juillet 2020 et le 31 décembre 2020.

Sans préjudice de l'alinéa 1er, dans le cas de dispositifs commercialisables, le premier rapport périodique conformément à l'article 9/2, § 2, est établi par les intermédiaires au plus tard le 30 avril 2021 ».

*Quant à la recevabilité**En ce qui concerne la première partie requérante dans l'affaire n° 7481*

B.2.1. Selon le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, le recours en annulation est irrecevable en ce qui concerne la première partie requérante dans l'affaire n° 7481. Il s'agit d'une association de fait qui ne satisfait pas aux exigences applicables pour que de telles associations puissent agir devant la Cour. Étant donné que les deuxième et troisième parties requérantes fondent leur intérêt sur leur qualité d'administrateur ou de président du conseil d'administration de l'association de fait, elles ne justifient pas non plus de l'intérêt requis.

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° 7481 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'une ordonnance qui leur impose une obligation de déclaration si elles agissent en tant qu'intermédiaires. Il n'est dès lors pas nécessaire d'examiner la recevabilité du recours en ce qui concerne la première partie requérante.

L'exception est rejetée.

*En ce qui concerne la recevabilité des moyens dans l'affaire n° 7481*

B.3.1. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale conteste également la recevabilité des moyens dans l'affaire n° 7481, étant donné que l'exposé des parties requérantes n'est pas clair et ne permet pas de comprendre en quoi les dispositions attaquées violeraient les très nombreuses normes de références énumérées. La structure de la requête permet à peine de distinguer avec certitude les différents moyens et leur contenu.

B.3.2. Pour satisfaire aux exigences de l'article 6 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, les moyens de la requête doivent faire connaître, parmi les règles dont la Cour garantit le respect, celles qui seraient violées ainsi que les dispositions qui violeraient ces règles et exposer en quoi ces règles auraient été transgressées par ces dispositions.

La Cour examine les moyens dans la mesure où ils répondent à ces exigences.

*En ce qui concerne l'intérêt de la partie requérante dans l'affaire n° 7510*

B.4.1. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale conteste l'intérêt de la partie requérante dans l'affaire n° 7510.

B.4.2. La Constitution et la loi spéciale du 6 janvier 1989 imposent à toute personne physique ou morale qui introduit un recours en annulation de justifier d'un intérêt. Ne justifient de l'intérêt requis que les personnes dont la situation pourrait être affectée directement et défavorablement par la norme attaquée; il s'ensuit que l'action populaire n'est pas admissible.

B.4.3. L'ordonnance du 29 octobre 2020 influence la manière dont l'avocat agissant également en tant qu'intermédiaire exerce ses fonctions. Par conséquent, l'exception doit être rejetée.

*En ce qui concerne le mémoire complémentaire des parties requérantes dans les affaires nos 7481 et 7510*

B.5. Dans leur mémoire complémentaire, les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 et la partie requérante dans l'affaire n° 7510 formulent plusieurs ajustements et compléments à leur requête. Il n'appartient pas aux parties requérantes de modifier, dans un mémoire complémentaire, les moyens qu'elles ont elles-mêmes formulés dans la requête. Un grief qui, comme en l'espèce, est formulé dans un mémoire complémentaire, mais qui diffère de celui qui a été formulé dans la requête, constitue dès lors un moyen nouveau et est irrecevable.

*Quant aux moyens pris de la violation des règles répartitrices de compétences (premier moyen dans l'affaire n° 7481 et premier moyen dans l'affaire n° 7521)*

B.6. L'examen de la conformité d'une disposition législative aux règles répartitrices de compétences doit en règle précéder celui de sa compatibilité avec les dispositions du titre II et des articles 170, 172 et 191 de la Constitution.

B.7.1. Le premier moyen dans l'affaire n° 7481 est pris de la violation, par les articles 4 et 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 10, 11, 143, § 1er, 170 et 172 de la Constitution, de l'article 6, § 1er, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles et de l'article 1erter de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, en ce qu'il est possible d'interpréter ces dispositions de telle manière que les contribuables et les intermédiaires ne sont soumis à une obligation de déclaration que lorsqu'ils ont des points de rattachement personnels avec la Région de Bruxelles-Capitale. Cela entraînerait une différence de traitement qui va à l'encontre de la loyauté fédérale et de l'union économique et monétaire.

Le premier moyen dans l'affaire n° 7521 est pris de la violation, par l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 10, 11, 143, § 1er, 170 et 172 de la Constitution et des règles répartitrices de compétences prévues à l'article 6, § 1er, VI, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles. La partie requérante dans l'affaire n° 7521 reproche à l'ordonnance du 29 octobre 2020 d'imposer des obligations à des intermédiaires qui exercent des professions intellectuelles, alors qu'il s'agit d'une compétence réservée au législateur fédéral. Pour le surplus, le moyen rejoint totalement le premier moyen dans l'affaire n° 7481.

B.7.2. L'article 9/2, § 4 et § 8, alinéas 2 et 3, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, dispose :

« § 4. Quand l'intermédiaire doit informer les autorités compétentes de plusieurs Etats membres sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, il ne fournira ces informations à l'autorité compétente interne visée à l'article 5, 6°, que si la Région de Bruxelles-Capitale occupe la première place dans la liste ci-après, et lorsque l'objet du dispositif en question relève d'un impôt dont la Région de Bruxelles-Capitale assure le service :

- 1° la Région de Bruxelles-Capitale est la région dans laquelle l'intermédiaire est résident à des fins fiscales;
- 2° la Région de Bruxelles-Capitale est la région dans laquelle l'intermédiaire possède un établissement stable par l'intermédiaire duquel les services concernant le dispositif sont fournis;
- 3° la Région de Bruxelles-Capitale est la région dans laquelle l'intermédiaire est constitué ou par le droit duquel il est régi;
- 4° la Région de Bruxelles-Capitale est la région dans laquelle l'intermédiaire est enregistré auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil.

Lorsque, en application de l'alinéa 1er, il existe une obligation de déclaration multiple, l'intermédiaire est dispensé de la transmission des informations s'il fournit une preuve écrite que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre Etat membre.

[...]

§ 8. [...]

Lorsque le contribuable concerné a l'obligation de transmettre des informations concernant le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités compétentes de plusieurs Etats membres, le contribuable concerné doit transmettre ces informations à l'autorité compétente interne visée à l'article 5, alinéa 1er, 6°, quand la Région de Bruxelles-Capitale occupe la première place dans la liste ci-après, et lorsque l'objet du dispositif en question relève d'un impôt dont la Région de Bruxelles-Capitale assure le service :

1° la Région de Bruxelles-Capitale est la région dans laquelle le contribuable concerné est résident à des fins fiscales;

2° la Région de Bruxelles-Capitale est la région dans laquelle le contribuable concerné possède un établissement stable qui bénéficie du dispositif;

3° la Région de Bruxelles-Capitale est la région dans laquelle le contribuable concerné perçoit des revenus ou réalise des bénéfices, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun Etat membre;

4° la Région de Bruxelles-Capitale est la région dans laquelle le contribuable concerné exerce une activité, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun Etat membre.

Lorsque, en application de l'alinéa 2, il existe une obligation de déclaration multiple, le contribuable concerné est dispensé de la transmission des informations s'il fournit une preuve écrite que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre Etat membre ».

B.7.3. La partie requérante dans l'affaire n° 7521 n'expose pas en quoi les dispositions précitées peuvent avoir la moindre incidence sur la compétence fédérale relative aux conditions d'accès aux professions intellectuelles prestataires de services. Le premier moyen dans l'affaire n° 7521 est irrecevable dans cette mesure.

B.7.4. Il peut se déduire de l'exposé des moyens que les parties requérantes dans les affaires nos 7481 et 7521 supposent que les critères précités sont formulés de telle sorte qu'ils permettent qu'un intermédiaire ou un contribuable puisse échapper à l'obligation de déclaration lorsqu'il ne remplit pas les critères énumérés dans les dispositions précitées.

Les dispositions précitées ne sont applicables que lorsqu'un intermédiaire ou un contribuable est tenu de transmettre des informations aux autorités compétentes de plusieurs Etats membres. Lorsque, sur la base des critères précités, qui sont fondés sur l'article 8bis ter, paragraphes 3, 4, 7 et 8, de la directive 2011/16/UE, inséré par l'article 1er, point 2), de la directive (UE) 2018/822, aucune information ne doit être transmise à l'autorité compétente belge visée à l'article 5, 6°, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, cela suppose nécessairement que ces informations doivent être transmises à une autre autorité.

B.7.5. Le premier moyen dans l'affaire n° 7481 et le premier moyen dans l'affaire n° 7521, dans la mesure où il est recevable, reposent sur une lecture erronée des dispositions qu'ils attaquent et ne sont, en conséquence, pas fondés.

*Quant aux autres moyens*

*En ce qui concerne le deuxième moyen dans l'affaire n° 7481*

B.8.1. Le deuxième moyen dans l'affaire n° 7481 est pris de la violation, par l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution, en ce que l'ordonnance transpose la directive (UE) 2018/822 dans des matières autres que l'impôt des sociétés, sans qu'une justification raisonnable ne soit fournie à cet effet.

B.8.2. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 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.8.3. Le moyen est identique pour le surplus au troisième moyen que les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 invoquent dans l'affaire n° 7407 à l'égard des articles 2 à 60 de la loi du 20 décembre 2019 « transposant la Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration » (ci-après : la loi du 20 décembre 2019). Par son arrêt n° 103/2022 du 15 septembre 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103), la Cour a jugé qu'il ne peut pas être statué sur ce moyen avant de poser la question préjudicielle suivante à la Cour de justice de l'Union européenne :

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

B.8.4. 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.8.1.

*En ce qui concerne le troisième moyen dans l'affaire n° 7481 et le second moyen, première branche, dans l'affaire n° 7510*

B.9.1. Le troisième moyen dans l'affaire n° 7481 est pris de la violation, par l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 10, 11, 22, 29, 170 et 172 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec les articles 2, 4, paragraphe 3, 5 et 6 du Traité sur l'Union européenne (ci-après : le TUE), avec les articles 16, paragraphe 1, 26, paragraphe 2, 49, 56, 63, 65, paragraphe 3, et 115 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : le TFUE), avec les articles 7, 8, paragraphe 1, 20 et 51 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 reprochent aux obligations d'information instaurées dans l'ordonnance d'être basées sur des présomptions de planification fiscale agressive qui ne peuvent pas être raisonnablement déduites des marqueurs élaborés dans la directive. Elles reprochent par ailleurs à certains des marqueurs d'instaurer une présomption irréfutable en ce qu'ils ne permettent pas au contribuable concerné de démontrer que le but du dispositif n'est pas principalement fiscal.

Dans la première branche de son second moyen, la partie requérante dans l'affaire n° 7510 fait valoir, entre autres, que l'ordonnance du 29 octobre 2020 entraîne une ingérence injustifiée dans le droit au respect de la vie privée des intermédiaires et des contribuables concernés.

B.9.2. Les moyens précités rejoignent le second moyen qui est invoqué dans l'affaire n° 7409 à propos de la loi du 20 décembre 2019. Par son arrêt n° 103/2022, la Cour a jugé qu'il ne peut pas être statué sur ce moyen avant de poser la question préjudicielle suivante à la Cour de justice de l'Union européenne :

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

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

*En ce qui concerne le quatrième moyen dans l'affaire n° 7481 et le premier moyen dans l'affaire n° 7510*

B.10.1. Le quatrième moyen dans l'affaire n° 7481 est pris de la violation, par l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 10, 11, 12, 14, 170 et 172 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec les articles 2, 4, paragraphe 3, 5 et 6 du TUE, avec les articles 26, paragraphe 2, 49, 56, 63, 65, paragraphe 3, et 115 du TFUE, avec les articles 20 et 47 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, avec les articles 6 et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, en ce que la notion d'intermédiaire n'a pas été définie assez clairement en ce qui concerne les personnes qui ne sont pas des promoteurs. Étant donné que les définitions contenues dans l'ordonnance sont basées sur la directive, celle-ci viole également, selon les parties requérantes, les dispositions précitées. Dans son premier moyen, la partie requérante dans l'affaire n° 7510 fait valoir, entre autres, que les notions de « dispositif », de « participant », d'« entreprise associée », le qualificatif « transfrontière » et les différents « marqueurs » ne sont pas définis de façon suffisamment précise.

B.10.2. Les moyens précités sont quasiment identiques aux moyens que les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 et la partie requérante dans l'affaire n° 7510 invoquent à l'égard des dispositions correspondantes de la loi du 20 décembre 2019 dans l'affaire n° 7407 (cinquième moyen) et dans l'affaire n° 7409 (premier moyen). Par son arrêt n° 103/2022, la Cour a jugé qu'il ne peut pas être statué sur ce moyen avant de poser la question préjudicielle suivante à la Cour de justice de l'Union européenne :

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

B.10.3. La question précitée se pose également dans le cadre des moyens présentement examinés. Dans l'attente de la réponse de la Cour de justice à la deuxième question préjudicielle qui lui a été posée par l'arrêt n° 103/2022, il y a lieu de surseoir à statuer sur les moyens mentionnés en B.10.1.

*En ce qui concerne le cinquième moyen dans l'affaire n° 7481*

B.11.1. Le cinquième moyen dans l'affaire n° 7481 est pris de la violation, par l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 10, 11, 12, 14, 170 et 172 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec les articles 2, 4, paragraphe 3, 5 et 6 du TUE, avec les articles 26, paragraphe 2, 49, 56, 63 et 115 du TFUE, avec les articles 20 et 47 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec les articles 6, paragraphes 1 et 2, et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que le début et la fin du délai pour satisfaire à l'obligation de déclaration n'ont pas été définis de manière suffisamment claire.

B.11.2. Ce moyen est quasiment identique au sixième moyen que les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 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.11.3. 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.11.1.

*En ce qui concerne le sixième moyen dans l'affaire n° 7481 et le premier moyen dans l'affaire n° 7510*

B.12.1. Le sixième moyen dans l'affaire n° 7481 est pris de la violation, par l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 10, 11, 12, 14, 170, 172 et 190 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec les articles 2, 4, paragraphe 3, et 6 du TUE, avec les articles 49, 56 et 63 du TFUE, avec les articles 20 et 47 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec les articles 6, paragraphes 1 et 2, et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que l'ordonnance du 29 octobre 2020 entre en vigueur le 1er juillet 2020, alors qu'elle n'est parue au *Moniteur belge* que le 6 novembre 2020. Le premier moyen dans l'affaire n° 7510, en ce qu'il est dirigé contre l'article 12 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, rejoint en partie ce qui précède.

B.12.2. L'article 12 de l'ordonnance du 29 octobre 2020 dispose :

« La présente ordonnance entre en vigueur le 1er juillet 2020.

Sans préjudice de l'alinéa 1er, les informations concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration visée dans la présente ordonnance, et dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020, doivent également être fournies. Ces informations sur ces dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration seront communiquées au plus tard le 28 février 2021 conformément à la présente ordonnance.



Sans préjudice de l'alinéa 1er, le délai de trente jours pour déclarer les informations, prévu à l'article 9/2, § 1er, alinéas 1<sup>er</sup> et 2, et § 8, alinéa 1<sup>er</sup> de l'ordonnance du 26 juillet 2013 transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/779/CEE, commence à courir au plus tard le 1er janvier 2021 lorsque :

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

2° les intermédiaires visés à l'article 5, alinéa 1er, 22°, alinéa 2, fournissent, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils entre le 1er juillet 2020 et le 31 décembre 2020.

Sans préjudice de l'alinéa 1er, dans le cas de dispositifs commercialisables, le premier rapport périodique conformément à l'article 9/2, § 2, est établi par les intermédiaires au plus tard le 30 avril 2021 ».

L'article 12, alinéa 1er, doit être interprété en ce sens que les dispositions de l'ordonnance du 29 octobre 2020, publiée au *Moniteur belge* du 6 novembre 2020, prennent effet au 1er juillet 2020.

L'ordonnance du 29 octobre 2020 a été publiée au *Moniteur belge* du 6 novembre 2020 et est entrée en vigueur le 16 novembre 2020, soit dix jours après sa publication au *Moniteur belge*, en vertu de l'article 33, alinéa 2, de loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux Institutions bruxelloises.

B.12.3. 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.12.4. 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.12.5. 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.12.6. 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.12.7. En vertu de l'article 12 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, l'obligation de déclaration concerne les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020. La même disposition prévoit que les informations relatives à ces dispositifs doivent être communiquées au plus tard le 28 février 2021. Lorsqu'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, ou est prêt à être mis en œuvre, ou lorsque la première étape de sa mise en œuvre a été accomplie entre le 1er juillet 2020 et le 31 décembre 2020, ou encore lorsque les intermédiaires fournissent directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils entre le 1er juillet 2020 et le 31 décembre 2020, le délai de 30 jours pour la déclaration commence à courir le 1er janvier 2021. Dans le cas de dispositifs commercialisables, le premier rapport périodique doit être établi au plus tard le 30 avril 2021.

B.12.8. Dès lors que la date à laquelle les dispositifs visés en B.12.7 doivent être déclarés est postérieure à l'entrée en vigueur de l'ordonnance du 29 octobre 2020, l'obligation de déclaration n'est pas rétroactive.

B.13. Le sixième moyen dans l'affaire n° 7481 et le premier moyen dans l'affaire n° 7510, en ce qu'il est dirigé contre l'article 12 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, ne sont pas fondés. 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° 7481 dans le cadre de leur sixième moyen.

*En ce qui concerne le septième moyen dans l'affaire n° 7481*

B.14.1. Le septième moyen dans l'affaire n° 7481 est pris de la violation, par l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 10, 11, 12, 14, 18, 19, 22, 29, 170 et 172 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec les articles 2, 4, paragraphe 3, 6 et 19 du TUE, avec l'article 16, paragraphe 1, du TFUE, avec les articles 7, 8, paragraphe 1, 20 et 47 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec les articles 6, paragraphe 3, 8 et 10 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que l'ordonnance du 29 octobre 2020 lèverait le secret professionnel propre aux avocats en leur imposant l'obligation de déclaration.

B.14.2. Le septième moyen dans l'affaire n° 7481 est quasiment identique au sixième moyen invoqué par les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 et coïncide avec les deux premiers moyens invoqués dans l'affaire n° 7429. Par son arrêt n° 111/2023 du 20 juillet 2023 (ECLI:BE:GHCC:2023:ARR.111), la Cour s'est prononcée sur ces moyens.

B.15.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 font valoir que l'article 9/2, § 6, alinéa 5, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, viole les dispositions mentionnées en B.14.1 en ce qu'il exclut qu'un avocat qui agit en tant qu'intermédiaire au sens de l'ordonnance invoque son secret professionnel pour être dispensé de l'obligation de déclaration en matière de dispositifs commercialisables.

B.15.2. Une double obligation de déclaration incombe aux intermédiaires en ce qui concerne ces dispositifs. Au moment où, pour la première fois, ils sont mis à disposition aux fins de la mise en œuvre ou qu'ils sont prêts à être mis en œuvre, ces dispositifs doivent, tout comme les dispositifs sur mesure, être déclarés individuellement (article 9/2, § 1er, de l'ordonnance du 26 juillet 2013).

B.15.3. Dans le cas des dispositifs commercialisables, les intermédiaires ont également l'obligation d'établir tous les trois mois un rapport périodique fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration, qui sont devenues disponibles en ce qui concerne les dispositifs commercialisables (article 9/2, § 2, de l'ordonnance du 26 juillet 2013). Les informations qui doivent être communiquées comprennent les éléments suivants, s'ils sont applicables :

- l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale et leur numéro d'identification fiscale et, le cas échéant, les personnes qui sont des entreprises associées au contribuable concerné;
- la date à laquelle la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie ou sera accomplie;
- l'identification de l'État membre 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.16.1. Par son arrêt n° 111/2023, précité, la Cour a jugé, quant au premier moyen dans l'affaire n° 7429, que ce moyen n'est pas fondé en ce qui concerne l'obligation de déclaration initiale relative aux dispositifs commercialisables, contenue dans l'article 11/3 du décret flamand du 21 juin 2013 « relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal » (ci-après : le décret du 21 juin 2013), étant donné qu'il peut être admis, en raison de la nature même d'un dispositif commercialisable, que, lors de la déclaration individuelle initiale, les informations à transmettre ne porteront pas sur des données qui relèvent du secret professionnel (B.9.3).

Les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 ne font pas valoir d'arguments qui conduisent à une autre conclusion en ce qui concerne l'article 9/2, § 6, alinéa 5, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, en tant qu'il porte sur l'obligation de déclaration initiale relative aux dispositifs commercialisables.

B.16.2. Pour des motifs identiques à ceux qui sont contenus dans l'arrêt n° 111/2023, précité, le septième moyen dans l'affaire n° 7481 n'est pas fondé en ce qu'il est dirigé contre l'article 9/2, § 6, alinéa 5, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, en tant qu'il porte sur l'obligation de déclaration initiale relative aux dispositifs commercialisables.

B.17.1. En ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique en matière de dispositifs commercialisables, la Cour a jugé par son arrêt n° 111/2023 :

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

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

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

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

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

B.17.2. L'article 9/2, § 6, alinéa 5, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, dispose, tout comme l'article 11/6, § 3, du décret du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 14 du décret flamand du 26 juin 2020 « modifiant le décret du 21 juin 2013 relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal, en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration » (ci-après : le décret du 26 juin 2020), que l'intermédiaire ne peut pas se prévaloir du secret professionnel concernant l'obligation de déclaration périodique relative aux dispositifs transfrontières commercialisables. Il ressort des travaux préparatoires de cette disposition que celle-ci est fondée sur la même justification que son pendant flamand :

« Étant donné que, dans le cas de dispositifs commercialisables, le devoir de déclaration trimestriel ne peut pas être répercuté sur un contribuable, puisqu'il ne dispose pas des informations nécessaires pour établir ce rapport, aucune dispense ne peut être accordée pour cette obligation. Une dispense ne peut d'ailleurs impliquer une suppression du devoir de déclaration, étant donné que cette règle de droit serait contraire à l'objectif de la directive 2018/822/UE, et que, par ailleurs, la directive 2018/822/UE elle-même ne laisse aucune latitude » (*Doc. parl.*, Parlement de la Région de Bruxelles-Capitale, 2019-2020, A-194/1, p. 16).

Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale n'avance pas d'éléments qui conduisent à une autre conclusion.

B.17.3. Pour des motifs identiques à ceux qui sont contenus dans l'arrêt n° 111/2023, précité, le septième moyen dans l'affaire n° 7481 est fondé en ce qu'il est dirigé contre l'article 9/2, § 6, alinéa 5, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, en ce qu'il prévoit que l'avocat agissant en tant qu'intermédiaire ne peut pas se prévaloir du secret professionnel en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique relative aux dispositifs commercialisables au sens de l'article 9/2, § 2, de l'ordonnance du 26 juillet 2013.

B.18. Dans leur septième moyen, les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 critiquent également le fait qu'en vertu de l'article 9/2, § 6, alinéa 1er, 1°, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, l'avocat-intermédiaire qui souhaite invoquer son secret professionnel est tenu d'informer les autres intermédiaires concernés par écrit et de façon motivée qu'il ne peut satisfaire à son obligation de déclaration. Selon les parties requérantes, il est impossible de satisfaire à cette exigence sans violer malgré tout le secret professionnel.

Le contenu de l'article 9/2, § 6, alinéa 1er, 1°, de l'ordonnance du 26 juillet 2013 est similaire à celui de l'article 11/6, § 1er, alinéa 1er, 1°, du décret du 21 juin 2013. Par son arrêt n° 111/2023, la Cour a jugé, en ce qui concerne l'article 11/6, § 1er, alinéa 1er, 1°, du décret du 21 juin 2013, que si l'autre intermédiaire est le client de l'avocat, le secret professionnel n'empêche pas que l'avocat attire l'attention de son client sur son obligation de déclaration (B.11.3). Quant à la situation dans laquelle l'autre intermédiaire n'est pas le client de l'avocat, la Cour a jugé :

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

B.11.3. Comme il est également dit en B.5, il ne peut être dérogé à la règle du secret professionnel que si un motif impérieux d'intérêt général peut le justifier et si la levée du secret est strictement proportionnée. Selon les travaux préparatoires, l'obligation pour un intermédiaire d'informer les autres intermédiaires concernés de façon motivée du fait qu'il se prévaut du secret professionnel et ne satisfait 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 empêche d'informer un autre intermédiaire du fait qu'il ne satisfait pas à l'obligation de déclaration, il ne peut *a fortiori* pas prouver par écrit à cet autre intermédiaire qu'il a bien satisfait à l'obligation de déclaration. Dans ce cas, tout autre intermédiaire concerné demeure automatiquement tenu à l'obligation de déclaration. La question se pose dès lors de savoir si l'obligation qui incombe à l'intermédiaire en vertu de l'article 11/6, § 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 doive être faite, par un avocat agissant en tant qu'intermédiaire, au sens de l'article 3, point 21, de cette directive (ci-après l'" avocat intermédiaire "), à un autre intermédiaire qui n'est pas son client.

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

20. Il ressort ainsi de la décision de renvoi que, par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, à la Cour, d'examiner la validité, au regard des articles 7 et 47 de la Charte, de l'article *8bis ter*, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée, en ce que son application par les États membres a pour effet d'imposer à l'avocat agissant

en tant qu'intermédiaire, au sens de l'article 3, point 21, de cette directive, lorsque celui-ci est dispensé de l'obligation de déclaration, prévue au paragraphe 1 de l'article 8bis ter de ladite directive, en raison du secret professionnel auquel il est tenu, de notifier sans retard à tout autre intermédiaire qui n'est pas son client les obligations de déclaration qui lui incombent en vertu du paragraphe 6 dudit article 8bis ter.

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

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

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

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

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

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

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

28. La protection spécifique que l'article 7 de la Charte et l'article 8, paragraphe 1, de la CEDH accordent au secret professionnel des avocats, qui se traduit avant tout par des obligations à leur charge, se justifie par le fait que les avocats se voient confier une mission fondamentale dans une société démocratique, à savoir la défense des justiciables (Cour EDH, arrêt du 6 décembre 2012, *Michaud c. France*, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 118 et 119). Cette mission fondamentale comporte, d'une part, l'exigence, dont l'importance est reconnue dans tous les États membres, que tout justiciable doit avoir la possibilité de s'adresser en toute liberté à son avocat, dont la profession même englobe, par essence, la tâche de donner, de façon indépendante, des avis juridiques à tous ceux qui en ont besoin et, d'autre part, celle, 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'instaure 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.19. Pour des motifs identiques à ceux qui sont contenus dans l'arrêt n° 111/2023, précité, le septième moyen dans l'affaire n° 7481 est fondé en ce qu'il est dirigé contre l'obligation qui incombe à l'avocat-intermédiaire, en vertu de l'article 9/2, § 6, alinéa 1er, 1°, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, de notifier sans retard aux autres intermédiaires qui ne sont pas ses clients leurs obligations de déclaration.

B.20. Il y a lieu d'annuler l'article 9/2, § 6, alinéa 1er, 1°, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, en ce qu'il impose à l'avocat agissant en tant qu'intermédiaire une obligation d'information envers un autre intermédiaire qui n'est pas son client.

*En ce qui concerne le second moyen dans l'affaire n° 7510*

B.21. Le second moyen dans l'affaire n° 7510 est pris de la violation, par l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 10, 11 et 22 de la Constitution, des articles 7, 8, 20 et 21 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, des articles 1<sup>er</sup> et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et de l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, lus en combinaison avec les articles 6 et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec les articles 47, 48, 49, 51 et 52 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, avec les principes généraux du droit en matière de droits de la défense et avec l'article 6, paragraphe 2, du TUE.

La première branche du second moyen dans l'affaire n° 7510 soulève, d'une part, le même grief que celui qui est examiné en B.18 à B.20 et, d'autre part, le grief qui est examiné en B.9.1 à B.9.3.

La deuxième branche du second moyen dans l'affaire n° 7510 soulève le même grief que celui qui est examiné en B.15.1 à B.17.3.

La troisième branche du second moyen dans l'affaire n° 7510 critique l'absence de règles distinctes pour les avocats. L'examen de cette branche ne saurait aboutir à un constat de violation plus étendu que ceux qui sont mentionnés en B.17.3 et en B.19.

*En ce qui concerne le premier moyen dans l'affaire n° 7511*

B.22.1. Le premier moyen dans l'affaire n° 7511 est pris de la violation, par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 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.

Les parties requérantes dans l'affaire n° 7511 font valoir que l'article 9/2, § 6, alinéa 5, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, viole les dispositions précitées en ce qu'il exclut qu'un avocat qui agit en tant qu'intermédiaire au sens de l'ordonnance invoque son secret professionnel pour être dispensé de l'obligation de déclaration en matière de dispositifs commercialisables. En outre, elles font valoir que la notion de « dispositif commercialisable » est trop vague.

B.22.2. En ce qui concerne le grief selon lequel la notion de « dispositif commercialisable » est trop vague, il y a lieu de relever que l'examen au fond des recours en annulation contre la loi du 20 décembre 2019 a amené la Cour, par son arrêt n° 103/2022, à poser à la Cour de justice la question préjudicielle mentionnée en B.10.2. Dans l'attente de la réponse de la Cour de justice à cette question préjudicielle, il y a lieu de surseoir à statuer sur ledit grief.

B.22.3. En ce qui concerne 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, il s'agit du même grief que celui qui est examiné en B.15.1 à B.17.3.

*En ce qui concerne le deuxième moyen dans l'affaire n° 7511*

B.23. Le deuxième moyen dans l'affaire n° 7511 est pris de la violation, par les dispositions attaquées, 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.

B.24.1. Dans la première branche de leur deuxième moyen, les parties requérantes dans l'affaire n° 7511 reprochent à la dispense des obligations de déclaration dans le cas du secret professionnel de ne sortir ses effets qu'au moment où un autre intermédiaire a satisfait à l'obligation de déclaration. Selon elles, il est impossible pour l'avocat de s'en assurer sans violer malgré tout son secret professionnel. Cette branche est identique à la première branche du deuxième moyen que les parties requérantes dans l'affaire n° 7511 ont développé dans l'affaire n° 7429.

B.24.2. Par son arrêt n° 111/2023, précité, la Cour a jugé, quant à la première branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7429, que cette branche n'est pas fondée en ce qu'elle repose sur une lecture erronée de la disposition qui y est attaquée (B.10.2) :

« 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 ».

Les parties requérantes dans l'affaire n° 7511 ne font pas valoir d'arguments qui conduisent à une autre conclusion en ce qui concerne l'article 9/2, § 6, alinéa 2, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020.

B.24.3. Pour des motifs identiques à ceux qui sont contenus dans l'arrêt n° 111/2023, précité, le deuxième moyen dans l'affaire n° 7511, en sa première branche, n'est pas fondé.

B.25.1. Dans la deuxième branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7511, les parties requérantes critiquent le fait que l'avocat-intermédiaire qui souhaite invoquer son secret professionnel est tenu d'informer les autres intermédiaires concernés par écrit et de façon motivée qu'il ne peut satisfaire à son obligation de déclaration.

B.25.2. En cette branche, le moyen soulève le même grief que celui qui est examiné en B.18 à B.20.

B.26.1. Dans la troisième branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7511, les parties requérantes critiquent 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. Selon les parties requérantes, si ce contribuable n'est pas le client de l'avocat-intermédiaire, il n'est pas possible de satisfaire à cette obligation sans violer le secret professionnel. Les parties requérantes indiquent que l'avocat doit pouvoir se borner à attirer l'attention de son client sur son obligation d'informer le contribuable de l'obligation de déclaration. Cette branche est identique à la troisième branche du deuxième moyen que les parties requérantes dans l'affaire n° 7511 ont développé dans l'affaire n° 7429.

B.26.2. Par son arrêt n° 111/2023, précité, la Cour a jugé, quant à la troisième branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7429, que celle-ci n'est pas fondée en ce qu'elle repose sur une lecture erronée de la disposition qui y est attaquée, dès lors que les contribuables auxquels il est fait référence sont les clients de l'intermédiaire qui invoque le secret professionnel (B.14.2).

Les parties requérantes dans l'affaire n° 7511 ne font pas valoir d'arguments qui conduisent à une autre conclusion en ce qui concerne l'article 9/2, § 6, alinéa 1er, 2°, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020.

B.26.3. Pour des motifs identiques à ceux qui sont contenus dans l'arrêt n° 111/2023, précité, le deuxième moyen dans l'affaire n° 7511, en sa troisième branche, n'est pas fondé.

B.27.1. Dans la quatrième branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7511, les parties requérantes reprochent à l'ordonnance du 29 octobre 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 repose sur la même supposition, mais cette fois dans l'hypothèse où le contribuable concerné n'est pas le client de l'avocat. Ces branches sont identiques aux quatrième et cinquième branches du deuxième moyen que les parties requérantes dans l'affaire n° 7511 ont développées dans l'affaire n° 7429.

B.27.2. Par son arrêt n° 111/2023, précité, la Cour a jugé, quant aux quatrième et cinquième branches du deuxième moyen dans l'affaire n° 7429, que celles-ci ne sont pas fondées en ce qu'elles reposent sur une lecture erronée de la disposition qui y est attaquée :

« 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) ».

Les parties requérantes dans l'affaire n° 7511 ne font pas valoir d'arguments qui conduisent à une autre conclusion en ce qui concerne l'article 9/2, § 6, alinéa 3, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020.

B.27.3. Pour des motifs identiques à ceux qui sont contenus dans l'arrêt n° 111/2023, précité, le deuxième moyen dans l'affaire n° 7511, en ses quatrième et cinquième branches, n'est pas fondé.

*En ce qui concerne le troisième moyen dans l'affaire n° 7511*

B.28.1. Le troisième moyen dans l'affaire n° 7511 est pris de la violation, par l'ordonnance du 29 octobre 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. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7511 critiquent le fait qu'en vertu de l'article 9/2, § 5, alinéa 2, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, lorsqu'il existe plus d'un intermédiaire, l'avocat-intermédiaire ne peut être dispensé de son obligation de déclaration que s'il peut prouver par écrit qu'un autre intermédiaire y a déjà satisfait. Selon elles, il n'est pas possible pour l'avocat-intermédiaire d'obtenir cette preuve écrite sans violer son secret professionnel. Ce moyen est identique au troisième moyen que les parties requérantes dans l'affaire n° 7511 ont développé dans l'affaire n° 7429.

B.28.2. Par son arrêt n° 111/2023, précité, la Cour a jugé, quant au troisième moyen dans l'affaire n° 7429, que celui-ci n'est pas fondé en ce qu'il repose sur une lecture erronée de la disposition qui y est attaquée :

« 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 ».

Les parties requérantes dans l'affaire n° 7511 ne font pas valoir d'arguments qui conduisent à une autre conclusion en ce qui concerne l'article 9/2, § 5, alinéa 2, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020.

B.28.3. Pour des motifs identiques à ceux qui sont contenus dans l'arrêt n° 111/2023, précité, le troisième moyen dans l'affaire n° 7511 n'est pas fondé.

*En ce qui concerne le quatrième moyen dans l'affaire n° 7511*

B.29.1. Le quatrième moyen dans l'affaire n° 7511 est pris de la violation, par l'article 11 de l'ordonnance du 29 octobre 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. Les parties requérantes critiquent le fait que l'article 11 de l'ordonnance du 29 octobre 2020 autorise l'administration compétente à contrôler les renseignements fournis ou non produits auprès des avocats-intermédiaires, sans que ceux-ci puissent invoquer le secret professionnel. Elles renvoient à cet égard à la nécessité d'instaurer un mécanisme tel que celui qui est prévu, au niveau fédéral, à l'article 334 du Code des impôts sur les revenus 1992.

B.29.2. L'article 11 de l'ordonnance du 29 octobre 2020 modifie l'article 119 du Code bruxellois de procédure fiscale. L'article 119, modifié, dispose :

« § 1er. Dans le cadre de l'exécution des obligations de droit international et de droit européen, d'assistance et de coopération en matière fiscale, de la Région et dans le cadre de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, l'administration fiscale régionale dispose des compétences décrites au titre 2 du présent Code.

L'administration fiscale régionale peut, dans ce cadre, aussi recourir aux mesures de recouvrement prévues par le présent Code et par ses arrêtés d'exécution.

§ 2. L'agent compétent peut, dans les circonstances décrites au paragraphe 1er, dans le cadre de l'exécution des obligations de droit international et de droit européen d'assistance et de coopération en matière fiscale de la Région, recueillir des attestations écrites, entendre des tiers, procéder à des enquêtes et requérir, dans le délai qu'il fixe - ce délai pouvant être prolongé en cas de force majeure - des personnes physiques ou morales, ainsi que des associations n'ayant pas la personnalité juridique, la production de tout renseignement qu'il juge nécessaire pour répondre aux obligations d'assistance et de coopération en matière fiscale de la Région.

L'agent compétent peut, dans les circonstances décrites au paragraphe 1er, dans le cadre de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, recueillir des attestations écrites, entendre des tiers, procéder à des enquêtes et requérir, dans le délai qu'il fixe - ce délai pouvant être prolongé en cas de force majeure - des personnes physiques ou morales ainsi que des associations n'ayant pas la personnalité juridique, la production de tout renseignement qu'il juge nécessaire à l'obtention des informations que le contribuable concerné lui-même, ou au moyen de son intermédiaire, a déclaré ou aurait dû déclarer à l'autorité compétente interne visée à l'article 5, 6°, de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, en application des articles 5, 19° à 26°, 5/1, 9/2, §§ 1<sup>er</sup> à 9, de l'ordonnance précitée, y compris les documents sous-jacents qu'il a reçus avant ou après la déclaration de son intermédiaire, ou qu'il a lui-même établis en ce qui concerne le dispositif devant faire l'objet d'une déclaration.

L'agent compétent peut, dans le délai qu'il fixe, qui peut être prolongé pour de justes motifs, dans la mesure où il estime que ces informations sont nécessaires au bon respect des articles 5, 19° à 26°, 5/1, 9/2, §§ 1<sup>er</sup> à 9, de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, obtenir de l'intermédiaire ou des

intermédiaires concernés toutes informations qui, en exécution de l'article 5, 19° à 26°, 5/1, 9/2, §§ 1<sup>er</sup> à 9, de l'ordonnance précitée, doivent être déclarées à l'autorité compétente interne visée à l'article 5, 6°, de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, y compris les documents sous-jacents établis par l'intermédiaire concernant un dispositif devant faire l'objet d'une déclaration, et qui, après application de l'alinéa 2, n'ont pas été transmis.

Un établissement de banque, de change, de crédit ou d'épargne est considéré comme un tiers soumis sans restriction à l'application des dispositions des alinéas 1<sup>er</sup> et 2.

§ 3. L'agent compétent, visé au paragraphe 2, alinéa 1er, peut infliger une amende administrative d'un montant compris entre 125 euros et 50.000 euros aux :

1° personnes qui refusent de coopérer à l'enquête visée au paragraphe 2, alinéa 1er;

2° personnes qui ne fournissent pas ou qui ne fournissent pas dans les délais les informations demandées sur la base du paragraphe 2, alinéa 1er.

Le Gouvernement fixe l'échelle des amendes susmentionnées et règle les modalités d'application de celles-ci.

Ces amendes sont établies et recouvrées suivant les règles qui sont d'application pour les taxes.

§ 4. L'agent compétent visé au paragraphe 2, alinéas 2 et 3, peut infliger une amende administrative d'un montant compris entre 625 euros et 12.500 euros pour toute infraction aux dispositions des articles 5, 19° à 26°, 5/1, 9/2, §§ 1<sup>er</sup> à 9, de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ainsi qu'aux arrêtés pris en exécution de celle-ci, et qui consiste en toute déclaration incomplète des renseignements visés à l'article 9/2, § 10, de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.

Si ces infractions ont été commises dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, une amende d'un montant de 2.500 euros à 25.000 euros est infligée.

L'agent compétent, visé au paragraphe 2, alinéas 2 et 3, peut infliger une amende administrative d'un montant compris entre 3.125 euros et 50.000 euros pour toute infraction aux dispositions des articles 5, alinéa 1er, 19° à 26°, 5/1, 9/2, §§ 1<sup>er</sup> à 9, de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ainsi qu'aux arrêtés pris en exécution de celle-ci, qui consiste à s'abstenir de fournir, dans le délai prescrit, les renseignements visés à l'article 9/2, § 10, de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.

Si ces infractions ont été commises dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, une amende d'un montant de 12.500 euros à 100.000 euros est infligée.

Le Gouvernement détermine l'échelle des amendes susmentionnées et règle leurs modalités d'application.

Ces amendes sont infligées et recouvrées suivant les règles qui sont d'application pour les taxes ».

B.29.3. L'article 334 du Code des impôts sur les revenus 1992 dispose :

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

Comme le fait valoir le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, l'article 125 du Code bruxellois de procédure fiscale prévoit une réglementation pratiquement identique, qui permet à l'avocat-intermédiaire d'invoquer son secret professionnel dans le cadre de l'application de l'article 119 du même Code :

« Lorsque la personne requise en vertu des dispositions reprises dans les sections 2 à 4 du chapitre 5 du titre 2 fait valoir le secret professionnel, l'administration fiscale régionale sollicite l'intervention de l'autorité disciplinaire territorialement compétente à l'effet d'apprécier si, et éventuellement dans quelle mesure, la demande de renseignements se concilie avec le respect du secret professionnel ».

B.29.4. Le quatrième moyen dans l'affaire n° 7511 repose sur une hypothèse erronée et n'est dès lors pas fondé.

*En ce qui concerne le cinquième moyen dans l'affaire n° 7511*

B.30.1. Le cinquième moyen dans l'affaire n° 7511 est pris de la violation, par l'article 12 de l'ordonnance du 29 octobre 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, en ce que cette disposition règle l'entrée en vigueur des dispositions qui ont été attaquées dans les autres moyens.

B.30.2. 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 cinquième moyen dans l'affaire n° 7511 ne doit pas être examiné.

*En ce qui concerne le deuxième moyen dans l'affaire n° 7521*

B.31. La partie requérante dans l'affaire n° 7521 prend un deuxième moyen de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 5 du TUE et avec l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. Elle reproche à l'ordonnance du 29 octobre 2020 d'être basée sur une directive qui viole les principes fondamentaux du droit de l'Union européenne. Le moyen rejoint les deuxième et troisième moyens dans l'affaire n° 7481. Comme il a été jugé en B.8.4 et en B.9.3 à l'égard de ces moyens, il y a également lieu de surseoir à statuer sur le deuxième moyen dans l'affaire n° 7521 dans l'attente de la réponse de la Cour de justice aux première et cinquième questions préjudicielles qui lui ont été posées par l'arrêt n° 103/2022.

*En ce qui concerne les troisième et quatrième moyens dans l'affaire n° 7521*

B.32.1. Le troisième moyen dans l'affaire n° 7521 est pris de la violation, par l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 10, 11 et 22 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec les articles 7 et 8 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. Selon la partie requérante dans l'affaire n° 7521, les dispositions attaquées font naître une différence de traitement en ce qui concerne le secret professionnel, selon que les intermédiaires donnent des conseils sur la situation juridique existante du client ou sur la situation juridique future du client ou sur des éléments non juridiques de la situation du client.

Le quatrième moyen dans l'affaire n° 7521 est pris de la violation, par l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 10, 11 et 22 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. La partie requérante dans l'affaire n° 7521 fait valoir que, sans qu'existe une justification raisonnable, les dispositions attaquées font naître une différence de traitement entre les intermédiaires, selon qu'ils collaborent avec d'autres intermédiaires ou non.

B.32.2. La Cour examine les moyens conjointement.

B.33. En ce qui concerne la déclaration individuelle initiale relative à un dispositif commercialisable, il y a lieu de constater que, comme il est dit en B.16.1, les informations à transmettre lors de cette déclaration ne sont pas couvertes par le secret professionnel.

B.34. En ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique relative à un dispositif commercialisable, il y a lieu de constater que, comme il est dit en B.17.1, il n'est pas exclu que cette obligation de déclaration porte sur des activités qui relèvent du secret professionnel.

Pour les motifs mentionnés en B.17.2 et B.17.3, la Cour a jugé qu'il n'est pas raisonnablement justifié que les avocats ne puissent pas se prévaloir du secret professionnel en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique relative aux dispositifs commercialisables.

S'il est vrai que le secret professionnel de l'avocat, en ce qu'il est un élément fondamental du droit à un procès équitable, se distingue de celui d'autres dépositaires du secret professionnel et s'il est vrai que les avocats sont soumis à un statut particulier et accomplissent une mission spécifique dans le cadre de l'administration de la justice, il y a lieu de constater qu'en l'espèce, les motifs mentionnés en B.17.2 et B.17.3 valent également à l'égard des autres intermédiaires qui sont tenus au secret professionnel.

Par conséquent, l'inconstitutionnalité constatée en B.17.3 concerne tous les intermédiaires qui sont tenus au secret professionnel.

Il y a lieu d'annuler l'article 9/2, § 6, alinéa 5, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, en ce qu'il prévoit que l'intermédiaire qui est tenu au secret professionnel pénalement sanctionné ne peut pas se prévaloir du secret professionnel en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique relative aux dispositifs commercialisables au sens de l'article 9/2, § 2, de l'ordonnance du 26 juillet 2013.

B.35.1. En ce qui concerne l'obligation, pour chaque intermédiaire qui invoque le secret professionnel, d'informer les autres intermédiaires qui ne sont pas ses clients de leurs obligations de déclaration, la Cour a jugé, par son arrêt n° 103/2022, qu'il ne pouvait pas être statué sur ce moyen avant de poser la question préjudicielle suivante à la Cour de justice de l'Union européenne :

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

B.35.2. La question précitée se pose également dans le cadre des moyens présentement examinés. Dans l'attente de la réponse de la Cour de justice à la quatrième question préjudicielle qui lui a été posée par l'arrêt n° 103/2022, il y a lieu de surseoir à statuer sur les moyens mentionnés en B.32.1 en ce qu'ils portent sur l'obligation, pour l'intermédiaire qui se prévaut d'un secret professionnel pénalement sanctionné, autre que celui de l'avocat, d'informer les autres intermédiaires qui ne sont pas ses clients de leurs obligations de déclaration.

*Quant au maintien des effets*

B.36.1. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale demande à la Cour de maintenir, le cas échéant, les effets des dispositions à annuler éventuellement, tant pour le passé que jusqu'au moment où une nouvelle ordonnance pourra être adoptée, et ce, afin de garantir la sécurité juridique.

B.36.2. 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.36.3. 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 de la Région de Bruxelles-Capitale ne démontre pas qu'une annulation non modulée compromettrait la sécurité juridique. Tel est spécialement le cas eu égard au constat selon lequel les dispositions à annuler ont, en ce qui concerne leur application à l'égard des avocats-intermédiaires, déjà été suspendues par l'arrêt de la Cour n° 46/2021 du 11 mars 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.046). La demande de maintien des effets doit dès lors être rejetée.

Par ces motifs,

la Cour

- annule l'article 9/2, § 6, alinéa 1er, 1°, de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 26 juillet 2013 « transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE », tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 29 octobre 2020 « modifiant l'ordonnance du 26 juillet 2013 transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE et modifiant le Code bruxellois de procédure fiscale », 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 9/2, § 6, alinéa 5, de la même ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de la même ordonnance du 29 octobre 2020, en ce qu'il prévoit que l'intermédiaire qui est tenu au secret professionnel pénalement sanctionné ne peut pas se prévaloir du secret professionnel en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique relative aux dispositifs commercialisables au sens de l'article 9/2, § 2, de ladite ordonnance du 26 juillet 2013;

- sursoit à statuer sur les griefs mentionnés en B.8.1, B.9.1, B.10.1, B.11.1, B.22.2, B.31 et B.32.1, dans l'attente de la réponse de la Cour de justice de l'Union européenne aux questions préjudicielles qui lui ont été posées par l'arrêt n° 103/2022 du 15 septembre 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103).

Ainsi rendu en langue 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 11 janvier 2024.

Le greffier,  
N. Dupont

Le président,  
L. Lavrysen

## VERFASSUNGSGERICHTSHOF

[C – 2024/000773]

## Auszug aus dem Entscheid Nr. 3/2024 vom 11. Januar 2024

Geschäftsverzeichnisnummern 7481, 7510, 7511 und 7521

*In Sachen:* Klagen auf völlige oder teilweise Nichtigerklärung der Ordonnanz der Region Brüssel-Hauptstadt vom 29. Oktober 2020 « zur Abänderung der Ordonnanz vom 26. Juli 2013 zur Umsetzung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG und zur Abänderung des Brüsseler Kodex über das Steuerverfahren », erhoben von der faktischen Vereinigung « Belgian Association of Tax Lawyers » und anderen, von der Kammer der französischsprachigen und deutschsprachigen Rechtsanwaltschaften, von der Kammer der flämischen Rechtsanwaltschaften und Alain Claes und vom Institut der Steuerberater und Buchprüfer.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten L. Lavrysen und P. Nihoul, und den Richtern T. Giet, J. Moerman, M. Pâques, Y. Kherbache, 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 11. Dezember 2020 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 15. Dezember 2020 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf teilweise Nichtigerklärung der Ordonnanz der Region Brüssel-Hauptstadt vom 29. Oktober 2020 « zur Abänderung der Ordonnanz vom 26. Juli 2013 zur Umsetzung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG und zur Abänderung des Brüsseler Kodex über das Steuerverfahren » (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 6. November 2020, zweite Ausgabe): die faktische Vereinigung « Belgian Association of Tax Lawyers », Paul Verhaeghe und Gerd Goyvaerts, unterstützt und vertreten durch RA P. Malherbe, in Brüssel zugelassen.

Mit derselben Klageschrift beantragten die klagenden Parteien ebenfalls die teilweise einstweilige Aufhebung derselben Ordonnanz. In seinem Entscheid Nr. 46/2021 vom 11. März 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.046), veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 16. März 2021, zweite Ausgabe, hat der Gerichtshof diese Ordonnanz teilweise einstweilig aufgehoben.

b. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 3. Februar 2021 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 5. Februar 2021 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob die Kammer der französischsprachigen und deutschsprachigen Rechtsanwaltschaften, unterstützt und vertreten durch RAin S. Scarnà, in Brüssel zugelassen, Klage auf Nichtigerklärung derselben Ordonnanz.

Mit derselben Klageschrift beantragte die klagende Partei ebenfalls die einstweilige Aufhebung derselben Ordonnanz. In seinem Entscheid Nr. 95/2021 vom 17. Juni 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.095), veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 7. Februar 2022, hat der Gerichtshof die Klage auf einstweilige Aufhebung zurückgewiesen.

c. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 5. Februar 2021 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 8. Februar 2021 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigerklärung derselben Ordonnanz: die Kammer der flämischen Rechtsanwaltschaften und Alain Claes, unterstützt und vertreten durch RA P. Wouters, beim Kassationshof zugelassen.

Mit derselben Klageschrift beantragten die klagenden Parteien ebenfalls die einstweilige Aufhebung derselben Ordonnanz. In seinem Entscheid Nr. 96/2021 vom 17. Juni 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.096), veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 17. Januar 2022, hat der Gerichtshof die Klage auf einstweilige Aufhebung zurückgewiesen.

d. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 23. Februar 2021 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 25. Februar 2021 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob das Institut der Steuerberater und Buchprüfer, unterstützt und vertreten durch RA F. Judo und RAin L. Proost, in Brüssel zugelassen, Klage auf teilweise Nichtigerklärung derselben Ordonnanz.

Diese unter den Nummern 7481, 7510, 7511 und 7521 ins Geschäftsverzeichnis des Gerichtshofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

(...)

II. *Rechtliche Würdigung*

(...)

*In Bezug auf die angefochtenen Bestimmungen*

B.1.1. Die klagenden Parteien beantragen die Nichtigerklärung verschiedener Bestimmungen der Ordonnanz der Region Brüssel-Hauptstadt vom 29. Oktober 2020 « zur Abänderung der Ordonnanz vom 26. Juli 2013 zur Umsetzung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG und zur Abänderung des Brüsseler Kodex über das Steuerverfahren » (nachstehend: Ordonnanz vom 29. Oktober 2020).

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

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

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

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

« Für die Mitgliedstaaten wird es immer schwieriger, ihre nationalen Steuerbemessungsgrundlagen gegen Aushöhlung zu schützen, da die Steuerplanungsstrukturen immer ausgefeilter werden und sich häufig die höhere Mobilität von Kapital und Personen im Binnenmarkt zunutze machen. Derartige Strukturen umfassen häufig Gestaltungen, die für mehrere Hoheitsgebiete gemeinsam entwickelt werden und durch die steuerpflichtige Gewinne in Staaten mit vorteilhafteren Steuersystemen verlagert werden oder die eine Verringerung der Gesamtsteuerbelastung der Steuerpflichtigen bewirken. Infolgedessen kommt es häufig zu einem beträchtlichen Rückgang der Steuereinnahmen in den Mitgliedstaaten, was diese wiederum daran hindert, eine wachstumsfreundliche Steuerpolitik zu verfolgen. Es

ist daher von entscheidender Bedeutung, dass die Steuerbehörden der Mitgliedstaaten umfassende und relevante Informationen über potenziell aggressive Steuergestaltungen erhalten. Diese Informationen würden die Behörden in die Lage versetzen, zeitnah gegen schädliche Steuerpraktiken vorzugehen und Schlupflöcher durch den Erlass von Rechtsvorschriften oder durch die Durchführung geeigneter Risikoabschätzungen sowie durch Steuerprüfungen zu schließen. [...] ».

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

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

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

[...]

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

B.1.3. Zur Umsetzung dieser Meldepflicht in der Region Brüssel-Hauptstadt führt die Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 einige Abänderungen an der Ordonnanz der Region Brüssel-Hauptstadt vom 26. Juli 2013 « zur Umsetzung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG » (nachstehend: Ordonnanz vom 26. Juli 2013) durch.

Durch Artikel 4 Nr. 2 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 werden in Artikel 5 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013 mehrere Definitionen eingeführt:

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

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

Aux fins des 19° à 26° de l'article 5/1 et de l'article 9/2, on entend également par dispositif une série de dispositifs. Un dispositif peut comporter plusieurs étapes ou parties;

20° dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration : tout dispositif transfrontière comportant au moins l'un des marqueurs visés à l'article 5/1;

21° marqueur : une caractéristique ou particularité d'un dispositif transfrontière visé à l'article 5/1, qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale;

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

On entend également par ce terme toute personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre.

Toute personne a le droit de fournir des éléments prouvant qu'elle ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement être censée savoir qu'elle participait à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. À cette fin, cette personne peut invoquer tous les faits et circonstances pertinents ainsi que les informations disponibles et son expertise et sa compréhension en la matière.

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

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

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

[...]

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

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

B.1.4. Durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 wird ein Artikel 9/2 in die Ordonnanz vom 26. Juli 2013 eingefügt. Diese Bestimmung regelt die obligatorische Bereitstellung von Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen durch Intermediäre oder die relevanten Steuerpflichtigen sowie den automatischen Austausch dieser Informationen durch die zuständige Behörde. Der neue Artikel 9/2 §§ 1 bis 3 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013 bestimmt:

« § 1er. Chaque intermédiaire est tenu de transmettre à l'autorité compétente interne, visée à l'article 5, 6°, les informations dont il a connaissance, qu'il possède ou qu'il contrôle, concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, visées au paragraphe 10, dans un délai de trente jours à compter du cas mentionné ci-dessous qui survient en premier :

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

2° le lendemain du jour où le dispositif transfrontière 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 transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie.

Nonobstant l'alinéa 1er, les intermédiaires visés à l'article 5, 22°, alinéa 2, sont également tenus de transmettre des informations relatives à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de trente jours commençant le lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils.

§ 2. Dans le cas de dispositifs commercialisables, l'intermédiaire est tenu 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 visées au paragraphe 10, alinéa 2, 1°, 4°, 7°, et 8°, qui sont devenues disponibles depuis la transmission du dernier rapport.

§ 3. À la suite de la déclaration d'un dispositif transfrontière présentant au moins l'un des marqueurs spécifiques visés à l'article 5/1, un numéro de référence unique est attribué qui, à l'occasion de chaque déclaration ultérieure du même dispositif transfrontière, devra être communiqué, aussi bien pour les déclarations de chaque intermédiaire impliqué que par le contribuable concerné.

L'intermédiaire qui reçoit le numéro de référence unique d'une autorité compétente doit immédiatement le communiquer, ainsi que le résumé concernant le dispositif rapporté, aux autres intermédiaires impliqués ainsi qu'au contribuable concerné. ».

Artikel 9/2 § 4 bestimmt, welche Behörde informiert werden muss, wenn mehrere Behörden in Betracht kommen. Artikel 9/2 § 5 regelt die Meldepflicht, wenn mehrere Intermediäre an derselben Gestaltung beteiligt sind:

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

Un intermédiaire est dispensé de l'obligation de transmettre des informations s'il fournit une preuve écrite qu'un autre intermédiaire a déjà transmis les informations visées au paragraphe 10, alinéa 2 ».

B.1.5. Artikel 9/2 § 6 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, bestimmt die Weise, wie sich die Meldepflicht zum Berufsgeheimnis verhält, dem bestimmte Intermediäre unterliegen. Ein dem Berufsgeheimnis unterliegender Intermediär ist nach dieser Bestimmung von der Meldepflicht nur befreit, wenn er einen anderen beteiligten Intermediär oder andere beteiligte Intermediäre, oder, falls solche fehlen, den oder die 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 9/2 § 6 Absatz 5 ist die Berufung auf ein Berufsgeheimnis ausgeschlossen, wenn sich die Meldepflicht auf marktfähige Gestaltungen bezieht. Artikel 9/2 § 6 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013 bestimmt:

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

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

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

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

Le contribuable concerné peut, par autorisation écrite, permettre à l'intermédiaire de satisfaire à l'obligation de déclaration prévue au paragraphe 1er.

Si le contribuable concerné ne donne pas l'autorisation, l'obligation de déclaration continue d'incomber au contribuable, à charge pour l'intermédiaire de lui fournir les données nécessaires au respect de l'obligation de déclaration visée au paragraphe 1er.

Aucun secret professionnel visé aux alinéas 1<sup>er</sup> et 2, ni dispense de plein droit, ne peuvent être invoqués concernant l'obligation de déclaration des dispositifs commercialisables qui donnent lieu à un rapport périodique conformément au paragraphe 2 ».

B.1.6. Wenn kein Intermediär vorhanden ist oder der Intermediär den relevanten Steuerpflichtigen oder einen anderen Intermediär über die Anwendung einer Befreiung nach Artikel 9/2 § 2 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 9/2 § 7 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020).

B.1.7. Der automatische Austausch der Informationen über aggressive Steuergestaltungen seitens der zuständigen Behörde wird in Artikel 9/2 § 10 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, geregelt:

« L'autorité compétente interne communique dans le délai prévu à l'alinéa 3 les données visées à l'alinéa 2, concernant les dispositifs transfrontières dont elle a été informée par l'intermédiaire ou le contribuable concerné conformément aux articles 5, 19° à 26°, 5/1, 9/2, §§ 1<sup>er</sup> à 9, par voie d'un échange automatique avec les autorités compétentes de tous les autres États membres. Cet échange se fait conformément à l'article 27.

Les informations qui doivent être communiquées par l'autorité compétente interne en vertu de l'alinéa 1<sup>er</sup> comprennent les éléments suivants, le cas échéant :

1° l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés visés à l'article 5, 22° et 23°, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance, leur résidence fiscale, leur numéro d'identification fiscale et, le cas échéant, les personnes qui sont des entreprises associées visés à l'article 5, 24°, au contribuable concerné;

2° des informations détaillées sur les marqueurs recensés 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 transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie ou sera accomplie;

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

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

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

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

L'échange automatique est effectué dans un délai d'un mois à compter de la fin du trimestre au cours duquel les informations ont été transmises. Les premières informations sont communiquées le 30 avril 2021 au plus tard.

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

B.1.8. Artikel 12 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 bestimmt:

« La présente ordonnance entre en vigueur le 1er juillet 2020.

Sans préjudice de l'alinéa 1er, les informations concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration visée dans la présente ordonnance, et dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020, doivent également être fournies. Ces informations sur ces dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration seront communiquées au plus tard le 28 février 2021 conformément à la présente ordonnance.

Sans préjudice de l'alinéa 1er, le délai de trente jours pour déclarer les informations, prévu à l'article 9/2, § 1er, alinéas 1<sup>er</sup> et 2, et § 8, alinéa 1<sup>er</sup> de l'ordonnance du 26 juillet 2013 transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/779/CEE, commence à courir au plus tard le 1er janvier 2021 lorsque :

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

2° les intermédiaires visés à l'article 5, alinéa 1er, 22°, alinéa 2, fournissent, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils entre le 1er juillet 2020 et le 31 décembre 2020.

Sans préjudice de l'alinéa 1er, dans le cas de dispositifs commercialisables, le premier rapport périodique conformément à l'article 9/2, § 2, est établi par les intermédiaires au plus tard le 30 avril 2021 ».

*In Bezug auf die Zulässigkeit*

*In Bezug auf die Zulässigkeit der Nichtigkeitsklage in der Rechtssache Nr. 7481*

B.2.1. Nach Ansicht der Regierung der Region Brüssel-Hauptstadt ist die Nichtigkeitsklage in Bezug auf die erste klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7481 unzulässig. Es gehe um eine faktische Vereinigung, die die Bedingungen nicht erfülle, die für solche Vereinigungen gälten, damit sie vor dem Gerichtshof auftreten könnten. Da sich die zweite und die dritte klagende Partei für ihr Interesse auf ihre Eigenschaft als Verwalter beziehungsweise Vorsitzender des Verwaltungsrats der faktischen Vereinigung beriefen, liege bei ihnen das erforderliche Interesse auch nicht vor.

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. 7481 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 einer Ordonnanz, die ihnen eine Meldepflicht auferlegt, wenn sie als Intermediär tätig werden. Folglich ist es nicht notwendig, die Zulässigkeit der Klage der ersten klagenden Partei zu prüfen.

Die Einrede wird abgewiesen.

*In Bezug auf die Zulässigkeit der Nichtigkeitsklage in der Rechtssache Nr. 7481*

B.3.1. Die Regierung der Region Brüssel-Hauptstadt stellt ebenso die Zulässigkeit der Klagegründe in der Rechtssache Nr. 7481 in Abrede, da die Darlegung der klagenden Parteien nicht deutlich sei und es nicht erlaube, zu verstehen, wie die angefochtenen Bestimmungen gegen die sehr vielen Referenznormen verstießen. Die Struktur der Klageschrift erlaube es kaum, die verschiedenen Klagegründe und deren Inhalt mit Sicherheit zu unterscheiden.

B.3.2. Um den Erfordernissen nach Artikel 6 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 zu entsprechen, müssen die in der Klageschrift vorgebrachten Klagegründe angeben, welche Vorschriften, deren Einhaltung der Gerichtshof gewährleistet, verletzt wären und welche Bestimmungen gegen diese Vorschriften verstoßen würden, und darlegen, in welcher Hinsicht diese Vorschriften durch die fraglichen Bestimmungen verletzt werden.

Der Gerichtshof prüft die Klagegründe, insofern sie diese Erfordernisse erfüllen.

*In Bezug auf das Interesse der klagenden Partei in der Rechtssache Nr. 7510*

B.4.1. Die Regierung der Region Brüssel-Hauptstadt stellt das Interesse der klagenden Partei in der Rechtssache Nr. 7510 in Abrede.

B.4.2. Die Verfassung und das Sondergesetz vom 6. Januar 1989 erfordern, dass jede natürliche oder juristische Person, die eine Nichtigkeitsklage erhebt, ein Interesse nachweist. Das erforderliche Interesse liegt nur bei jenen Personen vor, deren Situation durch die angefochtene Rechtsnorm unmittelbar und ungünstig beeinflusst werden könnte; demzufolge ist die Popularklage nicht zulässig.

B.4.3. Die Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 wirkt sich auf die Weise aus, wie ein Rechtsanwalt, der auch als Intermediär tätig wird, seine Tätigkeit ausübt. Folglich ist die Einrede zu verwerfen.

*In Bezug auf die Ergänzungsschriftsätze der klagenden Parteien in den Rechtssachen Nrn. 7481 und 7510*

B.5. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7481 sowie die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7510 formulieren in ihrem Ergänzungsschriftsatz einige Anpassungen und Erweiterungen hinsichtlich ihrer Klageschrift. Die klagenden Parteien können die Klagegründe, wie sie von ihnen in der Klageschrift vorgebracht worden sind, nicht in einem Ergänzungsschriftsatz abändern. Ein Beschwerdegrund, der wie vorliegend in einem Ergänzungsschriftsatz vorgebracht wird, jedoch nicht mit dem übereinstimmt, was in der Klageschrift formuliert wurde, stellt daher einen neuen Klagegrund dar und ist unzulässig.

*In Bezug auf die aus einem Verstoß gegen die Regeln der Zuständigkeitsverteilung abgeleiteten Klagegründe (erster Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 und erster Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7521)*

B.6. Die Prüfung der Übereinstimmung einer gesetzkraftigen Bestimmung mit den Regeln der Zuständigkeitsverteilung muss in der Regel derjenigen ihrer Vereinbarkeit mit den Bestimmungen von Titel II und mit den Artikeln 170, 172 und 191 der Verfassung vorangehen.

B.7.1. Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die Artikel 4 und 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 gegen die Artikel 10, 11, 143 § 1, 170 und 172 der Verfassung, gegen Artikel 6 § 1 VI Absatz 3 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen und gegen Artikel 1ter des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 bezüglich der Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen, weil es möglich sei, diese Bestimmungen so auszulegen, dass die Steuerpflichtigen und die Intermediäre einer Meldepflicht nur unterlägen, wenn sie persönliche Bindungen zur Region Brüssel-Hauptstadt hätten. Das führe zu einer unterschiedlichen Behandlung, die mit der föderalen Loyalität sowie der Wirtschafts- und Währungsunion unvereinbar sei.

Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7521 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 gegen die Artikel 10, 11, 143 § 1, 170 und 172 der Verfassung und die in Artikel 6 § 1 VI des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen enthaltenen Regeln der Zuständigkeitsverteilung. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7521 bemängelt an der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, dass sie Intermediären, die zu den geistigen Berufen gehörten, Pflichten auferlege, obgleich dies eine dem föderalen Gesetzgeber vorbehaltene Zuständigkeit sei. Im Übrigen entspricht der Klagegrund vollständig dem ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481.

B.7.2. Artikel 9/2 § 4 und § 8 Absätze 2 und 3 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, bestimmt:

« § 4. Quand l'intermédiaire doit informer les autorités compétentes de plusieurs Etats membres sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, il ne fournira ces informations à l'autorité compétente interne visée à l'article 5, 6°, que si la Région de Bruxelles-Capitale occupe la première place dans la liste ci-après, et lorsque l'objet du dispositif en question relève d'un impôt dont la Région de Bruxelles-Capitale assure le service :

1° la Région de Bruxelles-Capitale est la région dans laquelle l'intermédiaire est résident à des fins fiscales;

2° la Région de Bruxelles-Capitale est la région dans laquelle l'intermédiaire possède un établissement stable par l'intermédiaire duquel les services concernant le dispositif sont fournis;

3° la Région de Bruxelles-Capitale est la région dans laquelle l'intermédiaire est constitué ou par le droit duquel il est régi;

4° la Région de Bruxelles-Capitale est la région dans laquelle l'intermédiaire est enregistré auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil.

Lorsque, en application de l'alinéa 1er, il existe une obligation de déclaration multiple, l'intermédiaire est dispensé de la transmission des informations s'il fournit une preuve écrite que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre Etat membre.

[...]

§ 8. [...].

Lorsque le contribuable concerné a l'obligation de transmettre des informations concernant le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités compétentes de plusieurs Etats membres, le contribuable concerné doit transmettre ces informations à l'autorité compétente interne visée à l'article 5, alinéa 1er, 6°, quand la Région de Bruxelles-Capitale occupe la première place dans la liste ci-après, et lorsque l'objet du dispositif en question relève d'un impôt dont la Région de Bruxelles-Capitale assure le service :

1° la Région de Bruxelles-Capitale est la région dans laquelle le contribuable concerné est résident à des fins fiscales;

2° la Région de Bruxelles-Capitale est la région dans laquelle le contribuable concerné possède un établissement stable qui bénéficie du dispositif;

3° la Région de Bruxelles-Capitale est la région dans laquelle le contribuable concerné perçoit des revenus ou réalise des bénéfices, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun Etat membre;

4° la Région de Bruxelles-Capitale est la région dans laquelle le contribuable concerné exerce une activité, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun Etat membre.

Lorsque, en application de l'alinéa 2, il existe une obligation de déclaration multiple, le contribuable concerné est dispensé de la transmission des informations s'il fournit une preuve écrite que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre Etat membre ».

B.7.3. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7521 legt nicht dar, inwiefern die vorerwähnten Bestimmungen auch nur die geringste Auswirkung auf die föderale Zuständigkeit in Bezug auf die Bedingungen für den Zugang zu geistigen Berufen, die Dienstleistungen erbringen, haben könnten. Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7521 ist in diesem Maße unzulässig.

B.7.4. Aus der Darlegung der Klagegründe lässt sich schließen, dass die klagenden Parteien in den Rechtssachen Nrn. 7481 und 7521 annehmen, dass die vorerwähnten Kriterien so formuliert sind, dass sie es ermöglichen, dass ein Intermediär oder ein Steuerpflichtiger der Meldepflicht entgehen kann, wenn er die in den vorerwähnten Bestimmungen aufgezählten Kriterien nicht erfüllt.

Die vorerwähnten Bestimmungen sind nur anwendbar, wenn ein Intermediär oder ein Steuerpflichtiger verpflichtet ist, Informationen an die zuständigen Behörden mehrerer Mitgliedstaaten zu übermitteln. Wenn auf der Grundlage der vorerwähnten Kriterien, die auf Artikel 8bis ter Absätze 3, 4, 7 und 8 der Richtlinie 2011/16/EU, eingefügt durch Artikel 1 Nummer 2 der Richtlinie (EU) 2018/822, beruhen, keine Information der in Artikel 5 Nr. 6 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013 erwähnten zuständigen belgischen Behörde übermittelt werden muss, bedeutet dies zwangsläufig, dass diese Informationen einer anderen Behörde übermittelt werden müssen.

B.7.5. Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 und der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7521 in dem Maße, in dem er zulässig ist, beruhen auf einer falschen Auslegung der damit angefochtenen Bestimmungen und sind somit unbegründet.

*In Bezug auf die übrigen Klagegründe*

*Was den zweiten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 betrifft*



B.8.1. Der zweite Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 gegen die Artikel 10, 11, 170 und 172 der Verfassung, weil die Ordonnanz die Richtlinie (EU) 2018/822 in anderen Angelegenheiten als denen der Gesellschaftssteuern umsetze, ohne dass dies sachlich begründet werde.

B.8.2. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7481 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.8.3. Der Klagegrund ist im Übrigen mit dem dritten Klagegrund identisch, den die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7481 in Bezug auf die Artikel 2 bis 60 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 « zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen » (nachstehend: Gesetz vom 20. Dezember 2019) in der Rechtssache Nr. 7407 anführen. Mit seinem Entscheid Nr. 103/2022 vom 15. September 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103) hat der Gerichtshof entschieden, dass dieser Klagegrund erst beantwortet werden kann, nachdem dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfrage vorgelegt worden ist:

« Verstößt die Richtlinie (UE) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 ' zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen ' gegen Artikel 6 Absatz 3 des Vertrags über die Europäische Union und die Artikel 20 und 21 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und insbesondere den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung, den diese Bestimmungen gewährleisten, insofern die Richtlinie (EU) 2018/822 die Meldepflicht für meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen nicht auf die 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.8.4. Die vorerwähnte Frage stellt sich auch im Rahmen des jetzt untersuchten Klagegrunds. In Erwartung der Antwort des Gerichtshofes der Europäischen Union auf die erste Vorabentscheidungsfrage, die ihm mit dem Entscheid Nr. 103/2022 vorgelegt wurde, ist die Entscheidung über den in B.8.1 erwähnten Klagegrund auszusetzen.

*Was den dritten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 und den ersten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7510 betrifft*

B.9.1. Der dritte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 gegen die Artikel 10, 11, 22, 29, 170 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 2, 4 Absatz 3, 5 und 6 des Vertrags über die Europäische Union (nachstehend: EUV), mit den Artikeln 16 Absatz 1, 26 Absatz 2, 49, 56, 63, 65 Absatz 3 und 115 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (nachstehend: AEUV), mit den Artikeln 7, 8 Absatz 1, 20 und 51 bis 53 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, mit Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit Artikel 17 des Internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7481 beanstanden, dass die durch die Ordonnanz eingeführten Informationspflichten auf Vermutungen in Bezug auf aggressive Steuerplanung beruhen, 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.

Im ersten Teil ihres zweiten Klagegrunds macht die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7510 unter anderem geltend, dass die Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 eine ungerechtfertigte Einmischung in das Recht auf Achtung des Privatlebens der Intermediäre und relevanten Steuerpflichtigen zur Folge habe.

B.9.2. Die vorerwähnten Klagegründe entsprechen dem zweiten Klagegrund, der in der Rechtssache Nr. 7409 in Bezug auf das Gesetz vom 20. Dezember 2019 angeführt wird. Mit seinem Entscheid Nr. 103/2022 hat der Gerichtshof entschieden, dass dieser Klagegrund erst beantwortet werden kann, nachdem dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfrage vorgelegt worden ist:

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

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

*Was den vierten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 und den ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7510 betrifft*

B.10.1. Der vierte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 gegen die Artikel 10, 11, 12, 14, 170 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 2, 4 Absatz 3, 5 und 6 des EUV, mit den Artikeln 26 Absatz 2, 49, 56, 63, 65 Absatz 3 und 115 des AEUV, mit den Artikeln 20 und 47 bis 53 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, mit den Artikeln 6 und 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit Artikel 17 des Internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte, indem der Begriff des « Intermediärs » bezüglich solcher Personen, die keine Betreuer seien, nicht hinreichend bestimmt sei. Da die Definitionen in der Ordonnanz auf der Richtlinie beruhen, verstößt diese nach Ansicht der klagenden Parteien ebenso gegen die angeführten Bestimmungen. In ihrem ersten Klagegrund macht die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7510 unter anderem geltend, dass die Begriffe « Gestaltung », « Beteiligter », « verbundenes Unternehmen », das Adjektiv « grenzüberschreitend » und die verschiedenen « Kennzeichen » nicht ausreichend präzise definiert seien.

B.10.2. Die vorerwähnten Klagegründe sind nahezu identisch mit den Klagegründen, die die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7481 und die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7510 in Bezug auf die entsprechenden Bestimmungen des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 in der Rechtssache Nr. 7407 (fünfter Klagegrund) und in der Rechtssache Nr. 7510 (erster Klagegrund) anführen. Mit seinem Entscheid Nr. 103/2022 hat der Gerichtshof entschieden, dass dieser Klagegrund erst beantwortet werden kann, nachdem dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfrage vorgelegt worden ist:

« Verstößt die vorerwähnte Richtlinie (EU) 2018/822 gegen das Legalitätsprinzip in Strafsachen, das durch Artikel 49 Absatz 1 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und Artikel 7 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention gewährleistet wird, verstößt sie gegen den allgemeinen Grundsatz der Rechtssicherheit und verstößt sie gegen das Recht auf Achtung des Privatlebens, das durch Artikel 7 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention gewährleistet wird, insofern die

Begriffe ' Gestaltung ' (und somit die Begriffe ' grenzüberschreitende Gestaltung ', ' marktfähige Gestaltung ' und « maßgeschneiderte Gestaltung '), ' Intermediär ', ' Beteiligter ', ' verbundenes Unternehmen ', das Adjektiv ' grenzüberschreitend ', die verschiedenen ' Kennzeichen ' und das ' Kriterium des " Main benefit "-Tests ', die in der Richtlinie (EU) 2018/822 verwendet werden, um den Anwendungsbereich und die Tragweite der Meldepflicht für meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen zu bestimmen, nicht ausreichend klar und bestimmt wären? ».

B.10.3. Die vorerwähnte Frage stellt sich auch im Rahmen der jetzt untersuchten Klagegründe. In Erwartung der Antwort des Gerichtshofes der Europäischen Union auf die zweite Vorabentscheidungsfrage, die ihm mit dem Entscheid Nr. 103/2022 vorgelegt wurde, ist die Entscheidung über die in B.10.1 erwähnten Klagegründe auszusetzen.

*Was den fünften Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 betrifft*

B.11.1. Der fünfte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 gegen die Artikel 10, 11, 12, 14, 170 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 2, 4 Absatz 3, 5 und 6 des EUV, mit den Artikeln 26 Absatz 2, 49, 56, 63 und 115 des AEUV, mit den Artikeln 20 und 47 bis 53 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und mit den Artikeln 6 Absätze 1 und 2 und 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention, indem Beginn und Ende der Frist für die Erfüllung der Meldepflicht nicht hinreichend bestimmt seien.

B.11.2. Dieser Klagegrund ist nahezu identisch mit dem sechsten Klagegrund, den die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7481 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.11.3. Die vorerwähnte Frage stellt sich auch im Rahmen des jetzt untersuchten Klagegrunds. In Erwartung der Antwort des Gerichtshofes der Europäischen Union auf die dritte Vorabentscheidungsfrage, die ihm mit dem Entscheid Nr. 103/2022 vorgelegt wurde, ist die Entscheidung über den in B.11.1 erwähnten Klagegrund auszusetzen.

*Was den sechsten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 und den ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7510 betrifft*

B.12.1. Der sechste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 gegen die Artikel 10, 11, 12, 14, 170, 172 und 190 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 2, 4 Absatz 3 und 6 des EUV, mit den Artikeln 49, 56 und 63 des AEUV, mit den Artikeln 20 und 47 bis 53 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und mit den Artikeln 6 Absätze 1 und 2 und 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention, insofern die Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 am 1. Juli 2020 in Kraft getreten sei, während sie erst am 6. November 2020 im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht worden sei. Insofern der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7510 gegen Artikel 12 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 gerichtet ist, entspricht er teilweise dem Vorstehenden.

B.12.2. Artikel 12 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 bestimmt:

« La présente ordonnance entre en vigueur le 1er juillet 2020.

Sans préjudice de l'alinéa 1er, les informations concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration visée dans la présente ordonnance, et dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020, doivent également être fournies. Ces informations sur ces dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration seront communiquées au plus tard le 28 février 2021 conformément à la présente ordonnance.

Sans préjudice de l'alinéa 1er, le délai de trente jours pour déclarer les informations, prévu à l'article 9/2, § 1er, alinéas 1<sup>er</sup> et 2, et § 8, alinéa 1<sup>er</sup> de l'ordonnance du 26 juillet 2013 transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/779/CEE, commence à courir au plus tard le 1er janvier 2021 lorsque :

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

2° les intermédiaires visés à l'article 5, alinéa 1er, 2°, alinéa 2, fournissent, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils entre le 1er juillet 2020 et le 31 décembre 2020.

Sans préjudice de l'alinéa 1er, dans le cas de dispositifs commercialisables, le premier rapport périodique conformément à l'article 9/2, § 2, est établi par les intermédiaires au plus tard le 30 avril 2021 ».

Artikel 12 Absatz 1 ist in dem Sinne auszulegen, dass die Bestimmungen der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, die im *Belgischen Staatsblatt* vom 6. November 2020 veröffentlicht wurde, zum 1. Juli 2020 wirksam werden.

Die Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, die am 6. November 2020 im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht worden ist, ist aufgrund von Artikel 33 Absatz 2 des Sondergesetzes vom 12. Januar 1989 bezüglich der Brüsseler Institutionen am 16. November 2020 in Kraft getreten, das heißt am zehnten Tag ab dem Tag ihrer Veröffentlichung.

B.12.3. 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.12.4. Wenn eine gesetzeskräftige Norm rückwirkend in Kraft gesetzt wird, muss der zuständige Gesetzgeber jedoch den Grundsatz der Nichtrückwirkung der Gesetze beachten.

B.12.5. 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.12.6. Eine Regel ist als rückwirkend einzustufen, wenn sie auf Fakten, Handlungen und Situationen Anwendung findet, die zum Zeitpunkt ihres Inkrafttretens endgültig abgeschlossen waren.

B.12.7. Nach Artikel 12 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 betrifft die Meldepflicht meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, deren erster Schritt zwischen dem 25. Juni 2018 und dem 30. Juni 2020 umgesetzt wurde. Dieselbe Bestimmung sieht vor, dass die Informationen über diese Gestaltungen spätestens am 28. Februar 2021 übermittelt werden müssen. Wenn zwischen dem 1. Juli 2020 und dem 31. Dezember 2020 eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung zur Umsetzung bereitgestellt wird, umsetzungsbereit ist oder der erste Schritt ihrer Umsetzung gemacht wurde, oder wenn die Intermediäre zwischen dem 1. Juli 2020 und dem 31. Dezember 2020 unmittelbar oder über andere Personen Hilfe, Unterstützung oder Beratung leisten, setzt die dreißigtägige Frist für die Meldung am 1. Januar 2021 ein. Im Falle von marktfähigen Gestaltungen muss der erste regelmäßige Bericht spätestens am 30. April 2021 vorliegen.

B.12.8. Da das Datum, an dem die in B.12.7 erwähnten Gestaltungen gemeldet werden müssen, nach dem Inkrafttreten der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 liegt, ist festzustellen, dass die Meldepflicht nicht rückwirkend ist.

B.13. Der sechste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 und der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7510, insofern er gegen Artikel 12 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 gerichtet ist, sind unbegründet. Der Gerichtshof hat daher auch dem Gerichtshof der Europäischen Union nicht die von den klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7481 im Rahmen ihres sechsten Klagegrunds vorgeschlagene Vorabentscheidungsfrage zu stellen.

*Was den siebten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 betrifft*

B.14.1. Der siebte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 gegen die Artikel 10, 11, 12, 14, 18, 22, 29, 170 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 2, 4 Absatz 3, 6 und 19 des EUV, mit Artikel 16 Absatz 1 des AEUV, mit den Artikeln 7, 8 Absatz 1, 20 und 47 bis 53 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und mit den Artikeln 6 Absatz 3, 8 und 10 der Europäischen Menschenrechtskonvention, weil die Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 das Berufsgeheimnis, das dem Beruf des Rechtsanwalts eigen sei, aufhebe, indem es Rechtsanwälten eine Meldepflicht auferlege.

B.14.2. Der siebte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 ist nahezu identisch mit dem sechsten Klagegrund, den die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7443 geltend gemacht haben, und schließt an die ersten beiden, in der Rechtssache Nr. 7429 angeführten Klagegründe an. In seinem Entscheid Nr. 111/2023 vom 20. Juli 2023 (ECLI:BE:GHCC:2023:ARR.111) hat der Gerichtshof sich zu diesen Klagegründe geäußert.

B.15.1. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7481 führen an, dass Artikel 9/2 § 6 Absatz 5 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, gegen die in B.14.1 erwähnten Bestimmungen verstoße, weil es einen Rechtsanwalt, der als Intermediär im Sinne der Ordonnanz tätig werde, daran hindere, dass er sich auf sein Berufsgeheimnis berufe, um von der Meldepflicht bezüglich marktfähiger Gestaltungen befreit zu werden.

B.15.2. In Bezug auf diese Gestaltungen gilt für Intermediäre eine doppelte Meldepflicht. Zu dem Zeitpunkt, zu dem sie zum ersten Mal bereitgestellt werden oder umsetzungsbereit sind, müssen diese Gestaltungen, genauso wie die maßgeschneiderten Gestaltungen, individuell gemeldet werden (Artikel 9/2 § 1 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013).

B.15.3. Hinsichtlich der marktfähigen Gestaltungen gilt darüber hinaus auch die Verpflichtung für Intermediäre, alle drei Monate einen regelmäßigen Bericht mit einer Aktualisierung vorzulegen, der neue meldepflichtige Informationen enthält, die in Bezug auf die marktfähigen Gestaltungen verfügbar geworden sind (Artikel 9/2 § 2 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013). Die Informationen, die bereitgestellt werden müssen, sind, soweit anwendbar:

- die Angaben zu den Intermediären und relevanten Steuerpflichtigen, einschließlich des Namens, des Geburtsdatums und -orts bei natürlichen Personen, der Steueransässigkeit und der Steueridentifikationsnummer sowie gegebenenfalls der Personen, die als verbundene Unternehmen des relevanten Steuerpflichtigen gelten;
- das Datum, an dem der erste Schritt der Umsetzung der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung gemacht wurde oder gemacht werden wird;
- die Angabe des Mitgliedstaats 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.16.1. In seinem vorerwähnten Entscheid Nr. 111/2023 hat der Gerichtshof in Bezug auf den ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7429 geurteilt, dass dieser Klagegrund unbegründet ist, sofern er sich auf die erste Meldepflicht bezüglich marktfähiger Gestaltungen nach Artikel 11/3 des flämischen Dekrets vom 21. Juni 2013 « über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung » (nachstehend: Dekret vom 21. Juni 2013) bezieht, da bei einer marktfähigen Gestaltung aufgrund ihrer Art angenommen werden kann, dass im Rahmen der ersten individuellen Meldung die bereitzustellenden Informationen sich nicht auf Informationen beziehen werden, die vom Berufsgeheimnis erfasst sind (B.9.3).

Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7481 führen keine Argumente an, die in Bezug auf Artikel 9/2 § 6 Absatz 5 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, zu einem anderen Ergebnis führen, sofern sich dieser auf die erste Meldepflicht für marktfähige Gestaltungen bezieht.

B.16.2. Aus den gleichen Gründen, die im vorerwähnten Entscheid Nr. 111/2023 angeführt wurden, ist der siebte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 in dem Umfang, in dem er sich gegen Artikel 9/2 § 6 Absatz 5 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, richtet, unbegründet, und zwar sofern er sich auf die erste Meldepflicht für marktfähige Gestaltungen bezieht.

B.17.1. In Bezug auf die regelmäßige Meldepflicht im Rahmen marktfähiger Gestaltungen hat der Gerichtshof in seinem Entscheid Nr. 111/2023 geurteilt:

« 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.17.2. Artikel 9/2 § 6 Absatz 5 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, bestimmt genauso wie Artikel 11/6 § 3 des Dekrets vom 21. Juni 2013, 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 » (nachstehend: Dekret vom 26. Juni 2020), dass sich der Intermediär in Bezug auf die regelmäßige Meldepflicht für marktfähige grenzüberschreitende Gestaltungen nicht auf das Berufsgeheimnis berufen kann. Den Vorarbeiten zu dieser Bestimmung lässt sich entnehmen, dass diese auf die gleiche Weise begründet wurde wie das flämische Pendant:

« Étant donné que, dans le cas de dispositifs commercialisables, le devoir de déclaration trimestriel ne peut pas être répercuté sur un contribuable, puisqu'il ne dispose pas des informations nécessaires pour établir ce rapport, aucune dispense ne peut être accordée pour cette obligation. Une dispense ne peut d'ailleurs impliquer une suppression du devoir de déclaration, étant donné que cette règle de droit serait contraire à l'objectif de la directive 2018/822/UE, et que, par ailleurs, la directive 2018/822/UE elle-même ne laisse aucune latitude » (*Parl. Dok.*, Parlament der Region Brüssel-Hauptstadt, 2019-2020, A-194/1, S. 16).

Die Regierung der Region Brüssel-Hauptstadt führt keine Elemente an, die zu einem anderen Ergebnis führen.

B.17.3. Aus den gleichen Gründen, die im vorerwähnten Entscheid Nr. 111/2023 angeführt wurden, ist der siebte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 in dem Umfang, in dem er sich gegen Artikel 9/2 § 6 Absatz 5 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, richtet, begründet, und zwar sofern dieser bestimmt, dass ein Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, sich hinsichtlich der regelmäßigen Meldepflicht für marktfähige Gestaltungen im Sinne von Artikel 9/2 § 2 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013 nicht auf das Berufsgeheimnis berufen kann.

B.18. In ihrem siebten Klagegrund bemängeln die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7481 ebenfalls, dass der Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde und sich auf sein Berufsgeheimnis berufen möchte, nach Artikel 9/2 § 6 Absatz 1 Nr. 1 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 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.

Der Wortlaut von Artikel 9/2 § 6 Absatz 1 Nr. 1 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013 ist vergleichbar mit dem Wortlaut von Artikel 11/6 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Dekrets vom 21. Juni 2013. In seinem Entscheid Nr. 111/2023 hat der Gerichtshof in Bezug auf Artikel 11/6 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Dekrets vom 21. Juni 2013 geurteilt, dass, wenn der andere Intermediär der Mandant des Rechtsanwalts ist, das Berufsgeheimnis den Rechtsanwalt nicht daran hindert, dass er seinen Mandanten auf seine Meldepflicht hinweist (B.11.3). In Bezug auf die Situation, in der der andere Intermediär nicht der Mandant des Rechtsanwalts ist, hat der Gerichtshof geurteilt:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

B.11.5. Der Gerichtshof ist nicht befugt, sich zur Vereinbarkeit von vorerwähnter Richtlinie mit den Artikeln 7 und 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union zu äußern. Vor Erlass einer Entscheidung zur Sache bezüglich des angeführten Verstoßes hat der Gerichtshof mit seinem vorerwähnten Entscheid Nr. 167/2020 dem Gerichtshof der Europäischen Union dementsprechend 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 vorlegende 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 vorlegende 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 Rechtsanwältinnen 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 Rechtsanwältinnen 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 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.19. Aus den gleichen Gründen wie denen, die im vorerwähnten Entscheid Nr. 111/2023 angeführt wurden, ist der siebte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 begründet, insofern er sich gegen die Pflicht richtet, die dem Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, nach Artikel 9/2 § 6 Absatz 1 Nr. 1 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, obliegt, andere Intermediäre, die nicht seine Mandanten sind, unverzüglich über die Meldepflichten zu unterrichten.

B.20. Artikel 9/2 § 6 Absatz 1 Nr. 1 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, ist für nichtig zu erklären, insofern er einen Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, verpflichtet, einen anderen Intermediär, der nicht sein Mandant ist, zu informieren.

*Was den zweiten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7510 betrifft*

B.21. Der zweite Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7510 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 gegen die Artikel 10, 11 und 22 der Verfassung, gegen die Artikel 7, 8, 20 und 21 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, gegen die Artikel 1 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention und gegen Artikel 17 des Internationalen Pakts über bürgerliche und politische Rechte, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 6 und 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention, mit den Artikeln 47, 48, 49, 51 und 52 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, mit den allgemeinen Rechtsgrundsätzen in Bezug auf die Rechte der Verteidigung und mit Artikel 6 Absatz 2 des EUV.

Im ersten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7510 wird zum einen derselbe wie der in B.18 bis B.20 geprüfte Beschwerdegrund und zum anderen der in B.9.1 bis B.9.3 geprüfte Beschwerdegrund angeführt.

Im zweiten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7510 wird derselbe wie der in B.15.1 bis B.17.3 geprüfte Beschwerdegrund angeführt.

Im dritten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7510 wird das Fehlen von gesonderten Regeln für Rechtsanwälte beanstandet. Die Prüfung dieses Teils kann nicht zu einer weiterreichenden Feststellung eines Verstoßes als den in B.17.3 und in B.19 erwähnten Feststellungen führen.

*Was den ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7511 betrifft*

B.22.1. Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7511 ist aus einem Verstoß durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 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.

Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7511 führen an, dass Artikel 9/2 § 6 Absatz 5 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, gegen die vorerwähnten Bestimmungen verstöße, weil es einen Rechtsanwalt, der als Intermediär im Sinne der Ordonnanz 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.22.2. In Bezug auf den Beschwerdegrund, wonach der Begriff « marktfähige Gestaltung » zu vage sei, ist darauf hinzuweisen, dass die Prüfung der Nichtigkeitsklagen gegen das Gesetz vom 20. Dezember 2019 in der Sache selbst den Gerichtshof in seinem Entscheid Nr. 103/2022 dazu veranlasst hat, dem Gerichtshof der Europäischen Union die in B.10.2 erwähnte Vorabentscheidungsfrage vorzulegen. Vor der Urteilsfällung zur Sache über diesen Beschwerdegrund ist die Antwort des Gerichtshofes der Europäischen Union auf diese Vorabentscheidungsfrage abzuwarten.

B.22.3. In Bezug auf den Beschwerdegrund, mit dem beanstandet wird, dass es einem Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, verboten ist, sich auf sein Berufsgeheimnis zu berufen, um von der Meldepflicht bezüglich marktfähiger Gestaltungen befreit zu werden, geht es um den gleichen Beschwerdegrund, der in B.15.1 bis B.17.3 behandelt wurde.

*Was den zweiten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7511 betrifft*

B.23. Der zweite Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7511 ist aus einem Verstoß durch die angefochtenen Bestimmungen 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.

B.24.1. Im ersten Teil des zweiten Klagegrunds beanstanden die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7511, dass die Befreiung von der Erfüllung der Meldepflichten im Fall des Berufsgeheimnisses erst zu dem Zeitpunkt wirksam werde, wenn ein anderer Intermediär der Meldepflicht nachgekommen sei. Ihrer Auffassung nach ist es einem Rechtsanwalt unmöglich, sich dessen zu vergewissern, ohne dennoch gegen sein Berufsgeheimnis zu verstoßen. Dieser Teil ist identisch mit dem ersten Teil des zweiten Klagegrunds, den die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7511 in der Rechtssache Nr. 7429 entwickelt haben.

B.24.2. In seinem vorerwähnten Entscheid Nr. 111/2023 hat der Gerichtshof in Bezug auf den ersten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7429 geurteilt, dass dieser Teil unbegründet ist, weil er auf einer falschen Lesart der darin angefochtenen Bestimmung beruht (B.10.2):

« 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 ».

Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7511 führen keine Argumente an, die in Bezug auf Artikel 9/2 § 6 Absatz 2 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, zu einem anderen Ergebnis führen.

B.24.3. Aus den gleichen Gründen, die im vorerwähnten Entscheid Nr. 111/2023 angeführt wurden, ist der erste Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7511 unbegründet.

B.25.1. Im zweiten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7511 beanstanden die klagenden Parteien, dass der Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde und sich auf sein Berufsgeheimnis berufen möchte, dazu gehalten ist, die anderen beteiligten Intermediäre schriftlich und unter Angabe von Gründen davon in Kenntnis zu setzen, dass er seiner Meldepflicht nicht nachkommen könne

B.25.2. Was diesen Teil betrifft, ist der Klagegrund identisch mit dem Beschwerdegrund, der in B.18 bis B.20 behandelt wurde.

B.26.1. Im dritten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7511 beanstanden die klagenden Parteien, dass der Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde und der sich im Rahmen der Meldepflicht auf sein Berufsgeheimnis berufen möchte, wegen des Fehlens eines anderen Intermediärs verpflichtet sei, den beziehungsweise die relevanten Steuerpflichtigen schriftlich und unter Angabe von Gründen über die Meldepflicht in Kenntnis zu setzen. Wenn dieser Steuerpflichtige nicht der Mandant des Rechtsanwalts sei, der als Intermediär tätig werde, sei es nicht möglich, dieser Verpflichtung ohne Verletzung des Berufsgeheimnisses nachzukommen. Die klagenden Parteien machen geltend, dass es möglich sein müsse, dass sich der Rechtsanwalt darauf beschränke, seinen Mandanten auf seine Verpflichtung hinzuweisen, den Steuerpflichtigen über die Meldepflicht zu informieren. Dieser Teil ist identisch mit dem dritten Teil des zweiten Klagegrunds, den die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7511 in der Rechtssache Nr. 7429 entwickelt haben.

B.26.2. In seinem vorerwähnten Entscheid Nr. 111/2023 hat der Gerichtshof in Bezug auf den dritten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7429 geurteilt, dass dieser Teil unbegründet ist, weil er auf einer falschen Lesart der darin angefochtenen Bestimmung beruht, da die Steuerpflichtigen, auf die verwiesen wird, die Mandanten des Intermediärs sind, der sich auf das Berufsgeheimnis beruft (B.14.2).

Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7511 führen keine Argumente an, die in Bezug auf Artikel 9/2 § 6 Absatz 1 Nr. 2 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, zu einem anderen Ergebnis führen.

B.26.3. Aus den gleichen Gründen, die im vorerwähnten Entscheid Nr. 111/2023 angeführt wurden, ist der dritte Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7511 unbegründet.

B.27.1. Im vierten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7511 beanstanden die klagenden Parteien, dass die Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 die Möglichkeit für den betreffenden Steuerpflichtigen, bei dem es sich um den Mandanten des Rechtsanwalts handle, der als Intermediär tätig werde, vorsehe, dem 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 beruht auf der gleichen Annahme, wenn auch bezüglich der Situation, in der der betreffende Steuerpflichtige nicht der Mandant des Rechtsanwalts ist. Diese Teile sind identisch mit dem vierten und dem fünften Teil des zweiten Klagegrunds, die die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7511 in der Rechtssache Nr. 7429 entwickelt haben.

B.27.2. In seinem vorerwähnten Entscheid Nr. 111/2023 hat der Gerichtshof in Bezug auf den vierten und den fünften Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7429 geurteilt, dass diese Teile unbegründet sind, weil sie auf einer falschen Lesart der darin angefochtenen Bestimmung beruhen:

« 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) ».

Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7511 führen keine Argumente an, die in Bezug auf Artikel 9/2 § 6 Absatz 3 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, zu einem anderen Ergebnis führen.

B.27.3. Aus den gleichen Gründen, die im vorerwähnten Entscheid Nr. 111/2023 angeführt wurden, sind der vierte und der fünfte Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7511 unbegründet.

*Was den dritten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7511 betrifft*

B.28.1. Der dritte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7511 ist aus einem Verstoß durch die Ordonnanz vom 29. Oktober 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. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7511 beanstanden, dass gemäß Artikel 9/2 § 5 Absatz 2 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013 bei Vorliegen mehrerer Intermediäre der Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde, nur dann von seiner Meldepflicht befreit werden könne, wenn er schriftlich beweisen könne, dass diese Pflicht bereits von einem anderen Intermediär erfüllt worden sei. Nach ihrer Auffassung ist es für den Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde, nicht möglich, diesen schriftlichen Beweis zu erhalten, ohne sein Berufsgeheimnis zu verletzen. Dieser Klagegrund ist identisch mit dem dritten Klagegrund, den die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7511 in der Rechtssache Nr. 7429 entwickelt haben.

B.28.2. In seinem vorerwähnten Entscheid Nr. 111/2023 hat der Gerichtshof in Bezug auf den dritten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7429 geurteilt, dass dieser Klagegrund unbegründet ist, weil er auf einer falschen Lesart der darin angefochtenen Bestimmung beruht:

« 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 ».

Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7511 führen keine Argumente an, die in Bezug auf Artikel 9/2 § 5 Absatz 2 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, zu einem anderen Ergebnis führen.

B.28.3. Aus den gleichen Gründen, die im vorerwähnten Entscheid Nr. 111/2023 angeführt wurden, ist der dritte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7511 unbegründet.

*Was den vierten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7511 betrifft*

B.29.1. Der vierte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7511 ist aus einem Verstoß durch Artikel 11 der Ordonnanz vom 29. Oktober 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. Die klagenden Parteien beanstanden, dass Artikel 11 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 es der zuständigen Verwaltung erlaube, die bereitgestellten oder nicht vorgelegten Informationen beim Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde, zu kontrollieren, ohne dass er sich auf sein Berufsgeheimnis berufen könne. Sie verweisen dabei auf die Notwendigkeit eines Mechanismus, wie er auf Föderalebene vorgesehen sei, und zwar in Artikel 334 des Einkommensteuergesetzbuches 1992.

B.29.2. Artikel 11 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 ändert Artikel 119 des Brüsseler Kodex über das Steuerverfahren ab. Der abgeänderte Artikel 119 bestimmt:

« § 1er. Dans le cadre de l'exécution des obligations de droit international et de droit européen, d'assistance et de coopération en matière fiscale, de la Région et dans le cadre de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, l'administration fiscale régionale dispose des compétences décrites au titre 2 du présent Code.

L'administration fiscale régionale peut, dans ce cadre, aussi recourir aux mesures de recouvrement prévues par le présent Code et par ses arrêtés d'exécution.

§ 2. L'agent compétent peut, dans les circonstances décrites au paragraphe 1er, dans le cadre de l'exécution des obligations de droit international et de droit européen d'assistance et de coopération en matière fiscale de la Région, recueillir des attestations écrites, entendre des tiers, procéder à des enquêtes et requérir, dans le délai qu'il fixe - ce délai pouvant être prolongé en cas de force majeure - des personnes physiques ou morales, ainsi que des associations n'ayant pas la personnalité juridique, la production de tout renseignement qu'il juge nécessaire pour répondre aux obligations d'assistance et de coopération en matière fiscale de la Région.

L'agent compétent peut, dans les circonstances décrites au paragraphe 1er, dans le cadre de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, recueillir des attestations écrites, entendre des tiers, procéder à des enquêtes et requérir, dans le délai qu'il fixe - ce délai pouvant être prolongé en cas de force majeure - des personnes physiques ou morales ainsi que des associations n'ayant pas la personnalité juridique, la production de tout renseignement qu'il juge nécessaire à l'obtention des informations que le contribuable concerné lui-même, ou au moyen de son intermédiaire, a déclaré ou aurait dû déclarer à l'autorité compétente interne visée à l'article 5, 6°, de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, en application des articles 5, 19° à 26°, 5/1, 9/2, §§ 1<sup>er</sup> à 9, de l'ordonnance précitée, y compris les documents sous-jacents qu'il a reçus avant ou après la déclaration de son intermédiaire, ou qu'il a lui-même établis en ce qui concerne le dispositif devant faire l'objet d'une déclaration.

L'agent compétent peut, dans le délai qu'il fixe, qui peut être prolongé pour de justes motifs, dans la mesure où il estime que ces informations sont nécessaires au bon respect des articles 5, 19° à 26°, 5/1, 9/2, §§ 1<sup>er</sup> à 9, de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, obtenir de l'intermédiaire ou des intermédiaires concernés toutes informations qui, en exécution de l'article 5, 19° à 26°, 5/1, 9/2, §§ 1<sup>er</sup> à 9, de l'ordonnance précitée, doivent être déclarées à l'autorité compétente interne visée à l'article 5, 6°, de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, y compris les documents sous-jacents établis par l'intermédiaire concernant un dispositif devant faire l'objet d'une déclaration, et qui, après application de l'alinéa 2, n'ont pas été transmis.

Un établissement de banque, de change, de crédit ou d'épargne est considéré comme un tiers soumis sans restriction à l'application des dispositions des alinéas 1<sup>er</sup> et 2.

§ 3. L'agent compétent, visé au paragraphe 2, alinéa 1er, peut infliger une amende administrative d'un montant compris entre 125 euros et 50.000 euros aux :

- 1° personnes qui refusent de coopérer à l'enquête visée au paragraphe 2, alinéa 1er;
- 2° personnes qui ne fournissent pas ou qui ne fournissent pas dans les délais les informations demandées sur la base du paragraphe 2, alinéa 1er.

Le Gouvernement fixe l'échelle des amendes susmentionnées et règle les modalités d'application de celles-ci.

Ces amendes sont établies et recouvrées suivant les règles qui sont d'application pour les taxes.

§ 4. L'agent compétent visé au paragraphe 2, alinéas 2 et 3, peut infliger une amende administrative d'un montant compris entre 625 euros et 12.500 euros pour toute infraction aux dispositions des articles 5, 19° à 26°, 5/1, 9/2, §§ 1<sup>er</sup> à 9, de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ainsi qu'aux arrêtés pris en exécution de celle-ci, et qui consiste en toute déclaration incomplète des renseignements visés à l'article 9/2, § 10, de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.

Si ces infractions ont été commises dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, une amende d'un montant de 2.500 euros à 25.000 euros est infligée.

L'agent compétent, visé au paragraphe 2, alinéas 2 et 3, peut infliger une amende administrative d'un montant compris entre 3.125 euros et 50.000 euros pour toute infraction aux dispositions des articles 5, alinéa 1er, 19° à 26°, 5/1, 9/2, §§ 1<sup>er</sup> à 9, de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ainsi qu'aux arrêtés pris en exécution de celle-ci, qui consiste à s'abstenir de fournir, dans le délai prescrit, les renseignements visés à l'article 9/2, § 10, de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.

Si ces infractions ont été commises dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, une amende d'un montant de 12.500 euros à 100.000 euros est infligée.

Le Gouvernement détermine l'échelle des amendes susmentionnées et règle leurs modalités d'application.

Ces amendes sont infligées et recouvrées suivant les règles qui sont d'application pour les taxes ».

B.29.3. Artikel 334 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 bestimmt:

« Macht eine aufgrund der Artikel 315 Absatz 1 und 2, 315bis Absatz 1 bis 3, 316 und 322 bis 324 aufgeforderte Person das Berufsgeheimnis geltend, beantragt die Verwaltung das Eingreifen der territorial zuständigen Disziplinarbehörde, damit diese entscheidet, ob und eventuell in welchem Maße der Antrag auf Auskunft oder auf Vorlage von Büchern und Unterlagen mit der Einhaltung des Berufsgeheimnisses vereinbar ist ».

Wie die Regierung der Region Brüssel-Hauptstadt anführt, sieht Artikel 125 des Brüsseler Kodex über das Steuerverfahren eine nahezu identische Regelung vor, die es dem Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, erlaubt, dass er sich im Rahmen der Anwendung von Artikel 119 desselben Kodex auf sein Berufsgeheimnis beruft:

« Lorsque la personne requise en vertu des dispositions reprises dans les sections 2 à 4 du chapitre 5 du titre 2 fait valoir le secret professionnel, l'administration fiscale régionale sollicite l'intervention de l'autorité disciplinaire territorialement compétente à l'effet d'apprécier si, et éventuellement dans quelle mesure, la demande de renseignements se concilie avec le respect du secret professionnel ».

B.29.4. Der vierte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7511 beruht auf einer falschen Annahme und ist deshalb unbegründet.

*In Bezug auf den fünften Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7511*

B.30.1. Der fünfte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7511 ist aus einem Verstoß durch Artikel 12 der Ordonnanz vom 29. Oktober 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, da diese Bestimmung das Inkrafttreten der Bestimmungen regle, die in den anderen Klagegründen beanstandet würden.

B.30.2. 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 weiteren Folgen haben.

Der fünfte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7511 ist folglich nicht zu prüfen.

*In Bezug auf den zweiten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7521*

B.31. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7521 leitet einen zweiten Klagegrund ab aus einem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 5 des EUV und mit Artikel 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union. Sie bemängelt an der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, dass sie auf einer Richtlinie beruhe, die gegen die Grundprinzipien des Unionsrechts verstoße. Der Klagegrund entspricht dem zweiten und dritten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481. Wie in B.8.4 und B.9.3 bezüglich dieser Klagegründe geurteilt wurde, ist in Erwartung der Antwort des Gerichtshofes der Europäischen Union auf die erste und fünfte Vorabentscheidungsfrage, die ihm mit dem Entscheid Nr. 103/2022 vorgelegt wurden, die Entscheidung über den zweiten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7521 ebenfalls auszusetzen.

*Was den dritten und den vierten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7521 betrifft*

B.32.1. Der dritte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7521 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 gegen die Artikel 10, 11 und 22 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit den Artikeln 7 und 8 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union. Nach Auffassung der klagenden Partei in der Rechtssache Nr. 7521 führen die angefochtenen Bestimmungen zu einem Behandlungsunterschied, was das Berufsgeheimnis betrifft, je nachdem, ob ein Intermediär Beratung zur bestehenden rechtlichen Situation oder zur künftigen rechtlichen Situation des Klienten oder zu nicht rechtlichen Elementen der Situation des Klienten leistet.

Der vierte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7521 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 gegen die Artikel 10, 11 und 22 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit Artikel 7 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7521 macht geltend, dass die angefochtenen Bestimmungen ohne vernünftige Rechtfertigung zu einem Behandlungsunterschied zwischen den Intermediären führten, je nachdem, ob sie mit anderen Intermediären zusammenarbeiteten oder nicht.

B.32.2. Der Gerichtshof prüft die Klagegründe zusammen.

B.33. Was die erste individuelle Meldung bezüglich einer marktfähigen Gestaltung betrifft, ist festzustellen, dass - wie in B.16.1 erwähnt - die bei dieser Meldung zu übermittelnden Informationen nicht vom Berufsgeheimnis abgedeckt sind.

B.34. Was die regelmäßige Meldepflicht bezüglich einer marktfähigen Gestaltung betrifft, ist festzustellen, dass - wie in B.17.1 erwähnt - es nicht ausgeschlossen ist, dass sich die Meldepflicht auf Tätigkeiten bezieht, die unter das Berufsgeheimnis fallen.

Aus den in B.17.2 und B.17.3 erwähnten Gründen hat der Gerichtshof geurteilt, dass es nicht vernünftig gerechtfertigt ist, dass Rechtsanwälte sich, was die regelmäßige Meldepflicht bezüglich marktfähiger Gestaltungen betrifft, nicht auf das Berufsgeheimnis berufen können.

Auch wenn sich das Berufsgeheimnis des Rechtsanwalts, insofern es ein grundlegender Bestandteil des Rechts auf ein faires Verfahren ist, von dem anderer Träger des Berufsgeheimnisses unterscheidet und auch wenn Rechtsanwälte einem besonderen Status unterliegen und im Rahmen der Rechtspflege einen besonderen Auftrag erfüllen, ist festzustellen, dass im vorliegenden Fall die in B.17.2 und B.17.3 erwähnten Gründe ebenfalls gegenüber anderen Intermediären, die dem Berufsgeheimnis unterliegen, gelten.

Folglich betrifft die in B.17.3 festgestellte Verfassungswidrigkeit alle Intermediäre, die dem Berufsgeheimnis unterliegen.

Artikel 9/2 § 6 Absatz 5 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, ist für nichtig zu erklären, insofern er vorsieht, dass ein Intermediär, der dem strafbewehrten Berufsgeheimnis unterliegt, sich bezüglich der regelmäßigen Meldepflicht für marktfähige Gestaltungen im Sinne von Artikel 9/2 § 2 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013 nicht auf sein Berufsgeheimnis berufen kann.

B.35.1. In Bezug auf die Pflicht jedes Intermediärs, der sich auf sein Berufsgeheimnis beruft, die anderen Intermediäre, die nicht seine Klienten sind, über ihre Meldepflichten in Kenntnis zu setzen, hat der Gerichtshof mit seinem Entscheid Nr. 103/2022 geurteilt, dass über diesen Klagegrund nicht entschieden werden kann, bevor dem Gerichtshof der Europäischen Union nicht die folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt wurde:

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

B.35.2. Die vorerwähnte Frage stellt sich auch im Rahmen der jetzt untersuchten Klagegründe. In Erwartung der Antwort des Gerichtshofes der Europäischen Union auf die vierte Vorabentscheidungsfrage, die ihm mit dem Entscheid Nr. 103/2022 vorgelegt wurde, ist die Entscheidung über die in B.32.1 erwähnten Klagegründe auszusetzen, insofern sie sich auf die Pflicht eines Intermediärs beziehen, die sich auf ein anderes strafbewehrtes Berufsgeheimnis als das der Rechtsanwälte beruft, die anderen Intermediäre, die nicht seine Klienten sind, über ihre Meldepflichten in Kenntnis zu setzen.

#### *Zu der Aufrechterhaltung der Folgen*

B.36.1. Die Regierung der Region Brüssel-Hauptstadt ersucht den Gerichtshof, gegebenenfalls die Folgen der womöglich für nichtig zu erklärenden Bestimmungen aufrechtzuerhalten, sowohl in Bezug auf die Vergangenheit als auch bis zu dem Zeitpunkt, an dem eine neue Ordonnanz erlassen werden kann, und zwar um Rechtssicherheit zu garantieren.

B.36.2. 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.36.3. Ganz unabhängig von der Frage, ob eine solche Aufrechterhaltung im Lichte des vorerwähnten Urteils des Gerichtshofes der Europäischen Union vom 8. Dezember 2022 möglich ist, weist die Regierung der Region Brüssel-Hauptstadt nicht nach, dass eine nicht modulierte Nichtigerklärung die Rechtssicherheit gefährden würde. Das gilt insbesondere im Lichte der Feststellung, dass die für nichtig zu erklärenden Bestimmungen in Bezug auf die Anwendung auf Rechtsanwälte, die als Intermediär tätig werden, bereits im Entscheid Nr. 46/2021 des Gerichtshofes vom 11. Mai 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.046) einstweilen aufgehoben wurden. Der Antrag auf Aufrechterhaltung der Folgen ist folglich abzulehnen.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

- erklärt Artikel 9/2 § 6 Absatz 1 Nr. 1 der Ordonnanz der Region Brüssel-Hauptstadt vom 26. Juli 2013 « zur Umsetzung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG », eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz der Region Brüssel-Hauptstadt vom 29. Oktober 2020 « zur Abänderung der Ordonnanz vom 26. Juli 2013 zur Umsetzung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG und zur Abänderung des Brüsseler Kodex über das Steuerverfahren » insofern, als er einen Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, verpflichtet, einen anderen Intermediär, der nicht sein Mandant ist, zu informieren, für nichtig;

- erklärt Artikel 9/2 § 6 Absatz 5 derselben Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 derselben Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, insofern, als er vorsieht, dass ein Intermediär, der dem strafbewehrten Berufsgeheimnis unterliegt, sich bezüglich der regelmäßigen Meldepflicht für marktfähige Gestaltungen im Sinne von Artikel 9/2 § 2 der besagten Ordonnanz vom 26. Juli 2013 nicht auf dieses Berufsgeheimnis berufen kann, für nichtig;

- setzt die Entscheidung über die in B.8.1, B.9.1, B.10.1, B.11.1, B.22.2, B.31 und B.32.1 erwähnten Beschwerdegründe in Erwartung der Antwort des Gerichtshofes der Europäischen Union auf die mit dem Entscheid Nr. 103/2022 vom 15. September 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103) gestellten Vorabentscheidungsfragen aus.

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

Der Kanzler,  
N. Dupont

Der Präsident,  
L. Lavrysen