



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 103/2022**  
**van 15 september 2022**  
**Rolnummers : 7407, 7409, 7410 en 7412**

*In zake* : de beroepen tot gehele of gedeeltelijke vernietiging van de wet van 20 december 2019 « tot omzetting van Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies », ingesteld door de feitelijke vereniging « Belgian Association of Tax Lawyers » en anderen, door de « Ordre des barreaux francophones et germanophone », door de Orde van Vlaamse balies en Alex Tallon en door het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten [thans : het Instituut van de belastingadviseurs en de accountants] en anderen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters P. Nihoul en L. Lavrysen, de rechters T. Giet, J. Moerman, Y. Kherbache, T. Detienne, D. Pieters, S. de Bethune en E. Bribosia, en, overeenkomstig artikel 60bis van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, emeritus rechter J.-P. Moerman, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter P. Nihoul,

wijst na beraad het volgende arrest :

*I. Onderwerp van de beroepen en rechtspleging*

a. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 29 juni 2020 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 30 juni 2020, is beroep tot vernietiging ingesteld van de wet van 20 december 2019 « tot omzetting van Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies » (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 30 december 2019) door de feitelijke vereniging « Belgian Association of Tax Lawyers », P.V. en G.G., bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. P. Malherbe, advocaat bij de balie te Brussel.

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

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

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

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

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

Memories zijn ingediend door :

- de ivzw « Conseil des barreaux européens », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. M. Grégoire, advocaat bij het Hof van Cassatie, en door Mr. C. De Jonghe en Mr. E. Esterzon, advocaten bij de balie te Brussel;

- de « Conseil national des barreaux de France », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. J.-P. Hordies, advocaat bij de balie te Brussel, en door Mr. G. de Foestraets, advocaat bij het Hof van Cassatie;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door F. Roland, adviseur-generaal bij de FOD Financiën.

De verzoekende partijen hebben memories van antwoord ingediend.

De Ministerraad heeft ook memories van wederantwoord ingediend.

Bij beschikking van 20 april 2022 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers J.-P. Moerman en J. Moerman te hebben gehoord, beslist dat de zaken in staat van wijzen zijn, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 4 mei 2022 en de zaken in beraad zullen worden genomen.

Ingevolge de verzoeken van meerdere partijen om te worden gehoord, heeft het Hof bij beschikking van 4 mei 2022 de dag van de terechtzitting bepaald op 8 juni 2022.

Op de openbare terechtzitting van 8 juni 2022 :

- zijn verschenen :

. Mr. P. Malherbe, voor de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407;

. Mr. S. Scarnà en Mr. J. Noël, advocaat bij de balie te Brussel, voor de verzoekende partij in de zaak nr. 7409;

. Mr. P. Wouters, voor de verzoekende partijen in de zaak nr. 7410;

. Mr. F. Judo, voor de verzoekende partijen in de zaak nr. 7412;

. Mr. M. Grégoire, voor de ivzw « Conseil des barreaux européens » (tussenkomen-  
de partij);

. Mr. J.-P. Hordies, tevens *loco* Mr. G. de Foestraets, voor de « Conseil national des  
barreaux de France » (tussenkomen-  
de partij);

. adviseur-generaal F. Roland, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers J.-P. Moerman en J. Moerman verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde partijen gehoord;

- zijn de zaken in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof met  
betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

## II. *In rechte*

- A -

*Ten aanzien van het onderwerp van de beroepen*

A.1. De verzoekende partijen in de zaken nrs. 7407, 7409, 7410 en 7412 vorderen de volledige of gedeeltelijke vernietiging van de wet van 20 december 2019 « tot omzetting van Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies » (hierna : de wet van 20 december 2019). Zij merken op dat de wet van 20 december 2019 het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 92), het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, het Wetboek der successierechten en het Wetboek diverse rechten en taksen wijzigt met het oog op 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).

### *Ten aanzien van de ontvankelijkheid*

A.2.1. De eerste verzoekende partij in de zaak nr. 7407 zet uiteen dat zij een feitelijke vereniging is van Belgische advocaten die zijn gespecialiseerd in fiscaal recht en dat zij vertegenwoordigd wordt door haar algemeen lasthebber. De tweede en de derde verzoekende partij in de zaak nr. 7407 zetten uiteen dat zij in fiscale zaken gespecialiseerde advocaten zijn. Zij voeren aan dat de wet van 20 december 2019 de leden van de eerste verzoekende partij, alsook de tweede en de derde verzoekende partij rechtstreeks en ongunstig kunnen aantasten.

A.2.2. De verzoekende partij in de zaak nr. 7409 voert aan dat haar opdracht met name erin bestaat de belangen van de advocaten en van de rechtzoekenden te verdedigen. Zij onderstreept dat de wet van 20 december 2019 van toepassing is op de personen die zijn onderworpen aan het beroepsgeheim, zoals de advocaten. Zij voegt eraan toe dat die wet maatregelen bevat die de rechtszekerheid en het privéleven van de rechtzoekenden en van de advocaten aantasten.

A.2.3. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7410, waarvan de tweede een advocaat is, zetten uiteen dat het beroepsgeheim wezenlijk deel uitmaakt van het beroep van advocaat en zij verwijzen in dat verband naar de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, van het Hof van Justitie van de Europese Unie, van het Grondwettelijk Hof, van het Hof van Cassatie en van de Raad van State. Volgens hen tast de wet van 20 december 2019 de situatie van de advocaten rechtstreeks en ongunstig aan, daar die laatsten zich blootstellen aan ofwel tuchtsancties wegens de schending van het beroepsgeheim wanneer zij zich in overeenstemming brengen met de voormelde wet, ofwel aan zware geldboeten wanneer zij zich niet daaraan conformeren. Zij voegen eraan toe dat de aantasting van het beroepsgeheim van de advocaten de belangen van de rechtzoekenden rechtstreeks en ongunstig aantast.

A.2.4. De eerste twee verzoekende partijen in de zaak nr. 7412 zetten uiteen dat zij wettelijk ermee belast zijn te waken over de naleving van het beroepsgeheim door hun leden. In zijn memorie van antwoord geeft het Instituut van de belastingsadviseurs en de accountants aan de rechtsopvolger te zijn van de eerste twee verzoekende partijen. De derde tot de zesde verzoekende partij in de zaak nr. 7412 verklaren dat het voor hen, in hun beroepshoedanigheid, onmogelijk is om tegelijk de wet van 20 december 2019 en het beroepsgeheim na te leven.

A.3.1. De ivzw « Raad van Europese balies », tussenkomen partij in de zaken nrs. 7407, 7409, 7410 en 7412, zet uiteen dat haar statutair doel erin bestaat de balies te vertegenwoordigen, het beroep van advocaat te verdedigen en te waken over de naleving van de grondrechten. Zij is van mening dat zij belang erbij heeft om in de zaak tussen te komen, daar de wet van 20 december 2019 de advocaten een meldingsplicht oplegt die per definitie een grensoverschrijdende dimensie heeft en afbreuk doet aan het beroepsgeheim.

A.3.2. De « Conseil national des barreaux de France », tussenkomen partij in de zaken nrs. 7407, 7409, 7410 en 7412, zet uiteen dat hij wettelijk ermee is belast het beroep van advocaat in Frankrijk en in het buitenland te vertegenwoordigen. Hij verantwoordt zijn belang om tussen te komen door aan te voeren dat de wet van 20 december 2019 betrekking heeft op grensoverschrijdende bepalingen en dat zij van toepassing kan zijn op Franse advocaten die diensten verlenen in België of op Belgische advocaten die diensten verlenen in Frankrijk.

A.4. Het belang van de verzoekende en tussenkomen partijen wordt niet betwist door de andere partijen.

### *Ten gronde*

#### *Wat betreft het eerste middel in de zaak nr. 7407*

A.5.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 leiden een eerste middel af uit de schending, door de artikelen 19 tot 46 van de wet van 20 december 2019, van de artikelen 10, 11, 35, 39, 170, § 2, en 172 van de Grondwet, van artikel 16, § 4, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen (hierna : de bijzondere wet van 8 augustus 1980), van artikel 4 van de bijzondere wet van 12 januari 1989 met betrekking tot de Brusselse instellingen (hierna : de bijzondere wet 12 januari 1989) en van de artikelen 3, 4 en 5 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten (hierna : de bijzondere wet van 16 januari 1989). Zij voeren aan dat de bestreden bepalingen een meldingsplicht inzake registratierechten en successierechten regelen en hierbij in sancties voorzien, en dat zij derhalve inbreuk maken op de bevoegdheid van het Vlaamse Gewest, die is gegrond op artikel 5, § 4, van de bijzondere wet van 16 januari 1989, om de dienst betreffende die belastingen te regelen. Zij verwijzen in dat verband naar het arrest van het Hof nr. 130/2014 van 19 september 2014. Daarnaast zijn zij van mening dat de registratierechten en de

successierechten niet vallen onder het toepassingsgebied van artikel 170, § 2, van de Grondwet. Zij voegen eraan toe dat artikel 16, § 4, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 niet kan worden toegepast, daar de richtlijn (EU) 2018/822 niet moet worden omgezet op het gebied van de registratierechten en de successierechten.

A.5.2. De Ministerraad onderstreept dat de bestreden bepalingen, in zoverre zij betrekking hebben op gewestbelastingen, alleen van toepassing zijn op de gewesten waaraan de dienst van de belastingen nog niet is overgedragen, namelijk het Waalse Gewest en het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest, en dat zij dus niet van toepassing zijn op het Vlaamse Gewest.

A.5.3. In hun memorie van antwoord voegen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 eraan toe dat het middel eveneens is afgeleid uit de schending van artikel 170 van de Grondwet. Zij merken op dat de bestreden bepalingen, in de door de Ministerraad voorgestelde interpretatie, de in het middel beoogde normen niet schenden.

*Wat betreft het tweede middel in de zaak nr. 7407*

A.6.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 leiden een tweede middel af uit de schending, door de artikelen 19 tot 46 van de wet van 20 december 2019, van de artikelen 10, 11, 143, § 1, en 170 van de Grondwet, van artikel 6, § 1, VI, derde lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 en van artikel 1<sup>ter</sup> van de bijzondere wet van 6 januari 1989. Zij voeren aan dat de bestreden bepalingen grondwettelijk alleen in het Waalse Gewest en in het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest een meldingsplicht kunnen opleggen inzake successierechten en registratierechten. Volgens hen doen de bestreden bepalingen derhalve een onverantwoord verschil in behandeling ontstaan, naargelang de intermediairs en de belastingplichtigen zich, enerzijds, in het Vlaamse Gewest of, anderzijds, in het Waalse Gewest of in het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest bevinden.

A.6.2. De Ministerraad voert aan dat het bekritiseerde verschil in behandeling voortvloeit uit de bevoegdheidsverdelende regels. Hij voegt eraan toe dat de richtlijn (EU) 2018/822 eveneens is omgezet in het Vlaamse Gewest, zodat het verschil in behandeling onbestaande is.

A.6.3. In hun memorie van antwoord voegen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 eraan toe dat het middel eveneens is afgeleid uit de schending van artikel 172 van de Grondwet. Zij preciseren dat zij tevens een beroep tot vernietiging hebben ingesteld tegen het Vlaams decreet dat de richtlijn (EU) 2018/822 omzet. Zij voeren aan dat de in het middel beoogde normen de federale overheid en het Vlaamse Gewest ertoe verplichtten vooraf een akkoord te sluiten.

A.6.4. De Ministerraad repliceert dat het voorafgaande akkoord van het Vlaamse Gewest niet vereist was. Hij voegt eraan toe dat, in elk geval, de in artikel 5, § 3, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 bedoelde overlegprocedure is gevolgd.

*Wat betreft het derde middel in de zaak nr. 7407*

A.7.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 leiden een derde middel af uit de schending van de artikelen 10, 11 en 170 van de Grondwet door de artikelen 2 tot 60 van de wet van 20 december 2019. Zij voeren aan dat het onevenredig is de meldingsplicht voor grensoverschrijdende constructies op te leggen ten aanzien van andere belastingen dan de vennootschapsbelasting. Volgens hen behandelt de wet aldus intermediairs en belastingplichtigen die zich in wezenlijk verschillende situaties bevinden op dezelfde wijze, zonder dat hiervoor een redelijke verantwoording bestaat. Zij voegen eraan toe dat de wezenskenmerken vermeld in de bijlage bij de richtlijn (EU) 2018/822 niet zijn aangepast aan andere belastingen dan de vennootschapsbelasting.

A.7.2. De Ministerraad onderstreept dat de richtlijn (EU) 2018/822 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), waarvan het toepassingsgebied betrekking heeft op alle andere belastingen dan de btw en de douanerechten en accijnzen, heeft gewijzigd. Hij voegt eraan toe dat het feit dat sommige wezenskenmerken minder aangepast zijn aan bepaalde belastingen, de in het middel beoogde bepalingen niet schendt, daar de constructie niet moet worden gemeld bij ontstentenis van een wezenskenmerk.

A.7.3. In hun memorie van antwoord voegen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 eraan toe dat het middel eveneens is afgeleid uit de schending van artikel 172 van de Grondwet. Zij onderstrepen dat uit de

parlementaire voorbereiding niet blijkt hoe de registratierechten en successierechten zouden kunnen worden vermeden door middel van een agressieve grensoverschrijdende fiscale planning.

*Wat betreft het vierde middel in de zaak nr. 7407*

A.8.1. Het vierde middel van de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 is gericht tegen de artikelen 326/1, 2° en 3°, en 326/2 van het WIB 1992, de artikelen 289bis/1, 2° en 3°, en 289bis/2 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, de artikelen 146sexies, 2° en 3°, en 146septies van het Wetboek der successierechten en de artikelen 211bis/1, 2° en 3°, en 211bis/2 van het Wetboek diverse rechten en taksen, zoals ingevoegd bij de artikelen 3, 4, 20, 21, 35, 36, 49 en 50 van de wet van 20 december 2019. Zij voeren aan dat de bestreden bepalingen in strijd zijn met artikel 5 van het Verdrag betreffende de Europese Unie (hierna : het VEU), met de artikelen 26, lid 2, 49, 56, 63, 65, lid 3, en 115 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna : het VWEU), met de artikelen 7, 8, lid 1, en 51 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna : het Handvest) en met artikel 17 van het internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten.

Zij onderstrepen allereerst dat de door de richtlijn (EU) 2018/822 opgelegde meldingsplicht op een dubbel vermoeden berust : (1) het onweerlegbare vermoeden dat een grensoverschrijdende constructie die een wezenskenmerk vertoont, een risico van belastingontwijking of van belastingmisbruik impliceert en (2) het in sommige gevallen weerlegbare vermoeden dat een dergelijke constructie hoofdzakelijk wordt gemotiveerd door een fiscaal doel. Volgens hen voldoet die meldingsplicht niet aan de twee voorwaarden die zijn opgelegd door de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie, daar die niet afhankelijk is van de voorafgaande benutting, door de Staat, van de gewoonlijke informatiebronnen en daar die doorgaans leidt tot de overdracht van inlichtingen die niet naar verwachting van belang zijn. Bovendien voeren de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 aan dat de Europese vrijheden van verkeer zich ertegen verzetten dat wettelijke vermoedens die ertoe strekken misbruiken of fraude te bestrijden, worden toegepast op transacties die niet louter kunstmatig zijn. Zij voegen eraan toe dat de richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 « tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt » (hierna : de richtlijn (EU) 2016/1164) reeds toelaat belastingontwijking te bestrijden. In ondergeschikte orde voeren zij aan dat de door de richtlijn (EU) 2018/822 opgelegde meldingsplicht onevenredig is, in zoverre die zich niet beperkt tot de vennootschapsbelasting. In meer ondergeschikte orde zijn zij van mening dat alleen de wezenskenmerken die een aanwijzing vormen voor een belastingvoordeel dat zowel voortvloeit uit een agressieve fiscale planning als uit een kunstmatige methode, kunnen voldoen aan de vereiste van evenredigheid. Daarnaast bekritisieren zij het feit dat het, wanneer bepaalde wezenskenmerken aanwezig zijn, niet mogelijk is zich te onttrekken aan de meldingsplicht door te bewijzen dat de constructie hoofdzakelijk een niet-fiscaal doel nastreeft. Ten slotte vragen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 om aan het Hof van Justitie prejudiciële vragen te stellen.

A.8.2. De Ministerraad voert aan dat de wet van 20 december 2019 de richtlijn (EU) 2018/822 omzet, die wordt verondersteld geldig te zijn. Wat betreft de vraag of het opportuun is prejudiciële vragen te stellen, gedraagt hij zich naar de wijsheid van het Hof. Ten slotte, in verband met de toepassing van de wet van 20 december 2019 op andere belastingen dan de vennootschapsbelasting, verwijst hij naar de weerlegging van het derde middel.

A.8.3. In hun memorie van antwoord voegen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 eraan toe dat het middel eveneens is afgeleid uit de schending van de artikelen 2, 4, lid 3, en 6 van het VEU, van artikel 16, lid 1, van het VWEU, van artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en van de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet. Zij antwoorden dat de verplichtingen die voortvloeien uit artikel 4, lid 3, van het VEU, zich verzetten tegen het bestaan van een vermoeden van geldigheid van een richtlijn. Zij voegen eraan toe dat de in het kader van het vierde middel opgeworpen vragen voorafgaan aan die welke worden opgeworpen in het kader van het achtste middel.

*Wat betreft het vijfde, zesde en zevende middel in de zaak nr. 7407 en het eerste middel in de zaak nr. 7409*

A.9.1. Het vijfde middel van de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 is gericht tegen de artikelen 326/1, 4°, tweede lid, en 326/3, § 1, van het WIB 1992, de artikelen 289bis/1, 4°, tweede lid, en 289bis/3, § 1, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, de artikelen 146sexies, 4°, tweede lid, en 146octies, § 1, van het Wetboek der successierechten en de artikelen 211bis/1, 4°, tweede lid, en 211bis/3, § 1, van het Wetboek diverse rechten en taksen, zoals ingevoegd bij de artikelen 3, 5, 20, 22, 35, 37, 49 en 51 van de wet van 20 december

2019, in samenhang gelezen met de artikelen 18, 31, 33 en 47 van de voormelde wet. Zij voeren aan dat de bestreden bepalingen in strijd zijn met de artikelen 20, 48, lid 1, 49, 51 en 52 van het Handvest, met de artikelen 6, leden 1 en 2, en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten en met de artikelen 10, 11, 12, 14, 170, § 2, en 172 van de Grondwet. Zij voeren aan dat de definitie van de intermediairs die geen promotor zijn, definitie die letterlijk is overgenomen uit de richtlijn (EU) 2018/822, onvoldoende nauwkeurig is. Bovendien zijn zij van mening dat dergelijke intermediairs niet in staat zijn een geldige melding in te vullen, melding die de inlichtingen moet bevatten die worden bedoeld in artikel 8*bis ter*, lid 14, van de richtlijn 2011/16/EU. Zij voegen eraan toe dat die definitie ertoe leidt identieke verplichtingen op te leggen aan personen die zich in wezenlijk verschillende situaties bevinden. Zij verzoeken om aan het Hof van Justitie prejudiciële vragen te stellen. Daarnaast merken zij op dat een ruime definitie van het begrip « intermediair » de goede werking van de richtlijn (EU) 2018/822 zelf kan hinderen. Ten slotte onderstrepen zij dat de Franse « Conseil constitutionnel » bij een arrest van 29 december 2013 een wet die verplichtingen oplegde inzake de melding van schema's voor fiscale optimalisatie heeft vernietigd wegen schending van het beginsel van rechtszekerheid.

A.9.2. Het zesde middel van de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 is gericht tegen de artikelen 326/3, § 1, en 326/8, § 2, van het WIB 1992, de artikelen 289*bis*/3, § 1, en 289*bis*/8, § 2, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, de artikelen 146*octies*, § 1, en 146*terdecies*, § 2, van het Wetboek der successierechten en de artikelen 211*bis*/3, § 1, en 211*bis*/8, § 2, van het Wetboek diverse rechten en taksen, zoals ingevoegd bij de artikelen 5, 10, 22, 27, 37, 42, 51 en 56 van de wet van 20 december 2019, in samenhang gelezen met de artikelen 18, 31, 33 en 47 van de voormelde wet. Zij voeren aan dat de bestreden bepalingen in strijd zijn met de artikelen 20, 48, lid 1, 49, 50, 51 en 52 van het Handvest, met de artikelen 6, leden 1 en 2, en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, en met de artikelen 10, 11 en 170 van de Grondwet. Volgens hen laten de bestreden bepalingen niet toe het aanvangspunt van de meldingstermijn nauwkeurig vast te stellen. Zij voegen eraan toe dat de meldingsplicht in werking kan worden gesteld door een handeling van iemand anders waarvan de intermediair niet noodzakelijk kennis heeft. Volgens hen riskeert elk verzuim van een melding een zwaardere straf met zich mee te brengen door het verzuim van een melding van de vorige fase, zodat eenzelfde misdrijf het voorwerp zal uitmaken van meerdere sancties. Bovendien verwijten zij de bestreden bepalingen toe te laten dat een intermediair die aanvullend optreedt, meermaals wordt bestraft wegens een onvolledige melding, terwijl hij geen toegang heeft gehad tot de volledige vereiste informatie. Ten slotte verzoeken zij om aan het Hof van Justitie prejudiciële vragen te stellen.

A.9.3. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 leiden een zevende middel af uit de schending, door de artikelen 61 en 62, in samenhang gelezen met de artikelen 18, 31, 33 en 47 van de wet van 20 december 2019, van de artikelen 20, 48, lid 1, 49, 50, 51 en 52 van het Handvest, van de artikelen 6, leden 1 en 2, en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, en van de artikelen 10, 11, 12, 14, 172 en 190 van de Grondwet. Zij voeren aan dat de richtlijn (EU) 2018/822 een retroactieve werking heeft, in zoverre zij de melding van de constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen de datum van inwerkingtreding ervan (25 juni 2018) en de toepassingsdatum ervan (1 juli 2020) oplegt. Volgens hen heeft die terugwerkende kracht onevenredige gevolgen. Zij verzoeken om aan het Hof van Justitie prejudiciële vragen te stellen. Daarnaast voegen zij eraan toe dat, ook al voorziet de bestreden wet niet in sancties wanneer de melding heeft plaatsgehad tussen 1 september 2020 en 31 december 2020, zulks niet de toepassing uitsluit van de administratieve sancties waarin de algemene bepalingen van de betrokken wetboeken voorzien.

A.9.4. De verzoekende partij in de zaak nr. 7409 leidt een eerste middel af uit de schending, door de wet van 20 december 2019, van de artikelen 12, 14 en 190 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met artikel 49 van het Handvest en met de grondbeginselen van rechtszekerheid en niet-retroactiviteit van de wetten.

De verzoekende partij in de zaak nr. 7409 merkt op dat niet-naleving van de bij de wet van 20 december 2019 opgelegde verplichtingen wordt bestraft met administratieve geldboeten van 1 250 tot 100 000 euro en dat de schaal van geldboeten is vastgelegd bij het koninklijk besluit van 20 mei 2020 « tot uitvoering van de artikelen 18, 31, 33 en 47 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 ». Met verwijzing naar de rechtspraak van het Hof en naar die van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens stelt zij dat die administratieve geldboeten strafrechtelijk van aard zijn, zodat de bepalingen van de wet van 20 december 2019 onderworpen zijn aan het wettigheidsbeginsel in zijn formele en materiële dimensie, het rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van niet-retroactiviteit van de wetten.

Zij merkt op dat, krachtens de artikelen 5, 22, 37 en 51 van de wet van 20 december 2019, een intermediair verplicht is de inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan hij kennis, bezit of controle heeft, aan de bevoegde overheid te verstrekken. Volgens haar zijn de bestreden bepalingen opzettelijk in vage en onduidelijke bewoordingen en begrippen uitgedrukt, zodat de adressaten van de wet van 20 december 2019 elke rechtszekerheid wordt ontnomen. Ten eerste merkt zij op dat de wet van 20 december 2019 geen definitie geeft van het begrip « constructie », dat nochtans centraal staat. Volgens haar doet de door de wet van 20 december 2019 aangebrachte verduidelijking dat « een constructie [...] uit verscheidene stappen of onderdelen [kan] bestaan » vermoeden dat een constructie ook uit slechts één stap of onderdeel kan bestaan, wat de betekenis van dat begrip nog onzekerder maakt. Daarnaast stelt zij dat, in tegenstelling tot hetgeen in de parlementaire voorbereiding wordt gesuggereerd, het begrip « constructie » niet kan worden gedefinieerd aan de hand van de bij de wet van 20 december 2019 vastgestelde « wezenskenmerken ».

Ten tweede voert zij aan dat noch de tekst van de wet van 20 december 2019, noch de parlementaire voorbereiding toelaten de draagwijdte van de kwalificatie « grensoverschrijdend » en van het begrip « deelnemer » aan een constructie te begrijpen.

Ten derde merkt zij op dat de wet van 20 december 2019 in vijf categorieën van wezenskenmerken voorziet om te bepalen of een grensoverschrijdende constructie al dan niet moet worden gemeld. Volgens haar zijn die wezenskenmerken onduidelijk en niet relevant. Zij voert aan dat de « *main benefit test* », waarnaar sommige wezenskenmerken verwijzen, uiterst subjectief is. Zij bekritiseert het gebrek aan nauwkeurigheid van de wezenskenmerken van categorie A, 3°, van categorie B, 2°, van categorie C, 4°, en van categorie E, 1° en 2°. Zij voegt eraan toe dat de parlementaire voorbereiding verwarrend is en zij vraagt zich af hoe het begrip « marktklare constructie » moet worden gecombineerd met het wezenskenmerk van categorie A, 3°. Ten slotte is zij van mening dat sommige wezenskenmerken niet zijn aangepast aan de andere belastingen dan de inkomstenbelastingen.

Ten vierde zijn de te verstrekken inlichtingen volgens haar onduidelijk en obscuur. Zij stelt in dat verband onder meer dat de definitie van « verbonden onderneming » niet voldoende duidelijk en precies is geformuleerd. Zij onderstreept dat het nochtans onontbeerlijk is dat de meldingsplichtige inlichtingen duidelijk worden gedefinieerd, omdat een onvolledige melding wordt bestraft met administratieve geldboeten van strafrechtelijke aard.

Volgens de verzoekende partij in de zaak nr. 7409 dienen aan het Hof van Justitie prejudiciële vragen te worden gesteld, daar de onnauwkeurigheid van de verschillende begrippen toe te schrijven is aan de richtlijn (EU) 2018/822.

Ten slotte stelt zij dat artikel 61 van de wet van 20 december 2019 voorziet in een retroactieve toepassing van de meldingsverplichtingen, in zoverre het de melding oplegt van constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020. Volgens haar hadden de intermediairs en de relevante belastingplichtigen, op het ogenblik van de implementatie van een grensoverschrijdende constructie, moeten kunnen bepalen of die constructie moet worden gemeld. De verzoekende partij in de zaak nr. 7409 doet gelden dat die terugwerkende kracht niet absoluut noodzakelijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang.

A.9.5. De argumentatie die de ivzw « Raad van Europese Balies » in haar memorie van tussenkomenst uiteenzet, sluit aan bij die van de verzoekende partij in de zaak nr. 7409. Zij voegt eraan toe dat het begrip « intermediair » eveneens de vereiste nauwkeurigheid mist. Bovendien is zij van mening dat de bepalingen betreffende de vrijstelling van de meldingsplicht voor de intermediairs die zijn onderworpen aan het beroepsgeheim, onnauwkeurig zijn. Ten slotte voert zij aan dat de bestreden bepalingen afbreuk doen aan het beginsel van de niet-retroactiviteit van de strafwet.

A.9.6. De « Conseil national des barreaux de France » verwijst naar de argumentatie die de ivzw « Raad van Europese Balies » heeft uiteengezet. Hij voegt eraan toe dat de onnauwkeurigheid van de bewoordingen in de richtlijn (EU) 2018/822 het risico doet ontstaan van een overdreven uitbreiding van het toepassingsgebied ervan. Hij is van mening dat aan het Hof van Justitie prejudiciële vragen dienen te worden gesteld.

A.9.7. De Ministerraad onderstreept dat de bekritiseerde bepalingen de tekst van de richtlijn (EU) 2018/822 overnemen. Hij verwijst naar de tekst van die bepalingen en naar de parlementaire voorbereiding en is van mening dat de verschillende bekritiseerde begrippen voldoende duidelijk zijn.



Ten eerste, in verband met het begrip « intermediair », is hij van mening dat het voldoende duidelijk is om een deskundige ter zake toe te laten om te beoordelen of hij al dan niet een intermediair is. Hij voegt eraan toe dat een intermediair niet wordt verondersteld te beschikken over alle inlichtingen die moeten worden meegedeeld door de bevoegde overheid van een lidstaat.

Ten tweede voert hij aan dat de bestreden bepalingen toelaten om het aanvangspunt van de meldingstermijn nauwkeurig te identificeren en dat de meldingsplicht van een intermediair niet in werking wordt gesteld door een handeling van iemand anders.

Ten derde, wat het begrip « constructie » betreft, preciseert hij dat het niet is gedefinieerd, daar zulks niet zou hebben toegelaten de agressieve fiscale planning doeltreffend te bestrijden.

Ten vierde, wat het begrip « deelnemer » betreft, zet hij uiteen dat de relevante belastingplichtige steeds een deelnemer is, terwijl de intermediair pas een deelnemer is indien hij een actieve rol speelt in de constructie.

Ten vijfde, wat betreft de wezenskenmerken en de *main benefit test*, is hij van mening dat de intermediair en de relevante belastingplichtige geschikt zijn om op redelijke wijze te oordelen of een constructie een voornamelijk fiscaal doel nastreeft. Daarnaast preciseert hij dat het wezenskenmerk van categorie A, 3<sup>o</sup>, aansluit bij het begrip « marktklare constructie », maar dat hiermee alleen rekening kan worden gehouden indien is voldaan aan de *main benefit test*. Volgens de Ministerraad is het feit dat sommige wezenskenmerken in mindere mate aangepast zijn aan sommige belastingen, niet strijdig met het wettigheidsbeginsel en het beginsel van rechtszekerheid, daar de afwezigheid van een wezenskenmerk betekent dat de constructie niet valt onder het toepassingsgebied van de wet van 20 december 2019.

Daarnaast onderstreept de Ministerraad dat de sancties waarin is voorzien in geval van niet-naleving van de meldingsverplichtingen, daadwerkelijk, evenredig en ontradend zijn.

Ten slotte voert hij aan dat uit het advies van de afdeling wetgeving van de Raad van State blijkt dat de bestreden bepalingen niet retroactief zijn. Hij voegt eraan toe dat in een advies bekendgemaakt op 4 juni 2020 op de website van de FOD Financiën is aangekondigd dat de datum waarop de constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 30 juni 2020 moeten worden gemeld, is uitgesteld tot 28 februari 2021.

Ten aanzien van de opportuniteit om aan het Hof van Justitie prejudiciële vragen te stellen, gedraagt de Ministerraad zich naar de wijsheid van het Hof.

A.9.8. In hun memorie van antwoord voegen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 eraan toe dat het vijfde middel eveneens is afgeleid uit de schending van de artikelen 2, 4, lid 3, en 6 van het VEU, van de artikelen 47, 48, lid 2, 50 en 53 van het Handvest en van artikel 170 van de Grondwet. Zij antwoorden dat geen enkele bepaling een intermediair toelaat een gedeeltelijke melding in te dienen die niet alle vereiste inlichtingen bevat.

A.9.9. In hun memorie van antwoord voegen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 eraan toe dat het zesde middel eveneens is afgeleid uit de schending van de artikelen 2, 4, lid 3, en 6 van het VEU, van de artikelen 47, 48, lid 2, en 53 van het Handvest en van artikel 172 van de Grondwet. Zij antwoorden dat geen enkele bepaling een intermediair vrijstelt van zijn meldingsplicht voor een fase zodra hij is betrokken bij die fase. Zij voegen eraan toe dat een intermediair die zijn beroepsgeheim heeft aangevoerd, niet is vrijgesteld van zijn meldingsplicht indien de relevante belastingplichtige niet voor elke fase overgaat tot een volledige melding binnen de opgelegde termijn.

A.9.10. In hun memorie van antwoord voegen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 eraan toe dat het zevende middel eveneens is afgeleid uit de schending van de artikelen 2, 4, lid 3, en 6 van het VEU, van de artikelen 47, 48, lid 2, en 53 van het Handvest en van artikel 170 van de Grondwet. Zij antwoorden dat een rechtzoekende op de dag dat hij handelingen stelt die later meldingsverplichtingen in werking zullen stellen, op de hoogte moet zijn van de normen die op hem van toepassing zullen zijn.

A.9.11. De verzoekende partij in de zaak nr. 7409 antwoordt dat belastingadministratie « FAQ's » heeft gepubliceerd teneinde aanwijzingen te geven over de meldingsplicht voor mogelijk agressieve grensoverschrijdende constructies. Volgens haar geven die « FAQ's » aan het begrip « constructie » een andere interpretatie dan die welke in de parlementaire voorbereiding wordt gegeven en laten zij evenmin toe het begrip « deelnemer » te verduidelijken. Bovendien is zij van mening dat, teneinde hun verplichtingen te bepalen, de

intermediair en de relevante belastingplichtige de wezenskenmerken moeten toepassen op elke belasting, zodat het feit dat verschillende wezenskenmerken niet aangepast zijn aan sommige belastingen, in strijd is met het wettigheidsbeginsel en het beginsel van rechtszekerheid. Ten slotte voert zij aan dat de wet van 20 december 2019 retroactief is in zoverre zij van toepassing is op de constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020, aangezien de meldingsplicht een wezenlijk bestanddeel is van de te melden constructies en aangezien de wet van 20 december 2019 een ontradend doel nastreeft, dat geen betrekking kan hebben op reeds geïmplementeerde constructies. Zij is echter van mening dat dat ontradend doel niet overeenstemt met een dwingende sociale behoefte, daar het erom gaat de belastingadministratie in staat te stellen onterecht druk uit te oefenen opdat de belastingplichtige zou afzien van een nochtans wettige transactie. Ten slotte voegt zij eraan toe dat het uitstel waarnaar de Ministerraad verwijst, op geen enkele wettelijke basis steunt.

A.9.12. De Ministerraad repliceert dat, luidens de wet van 20 december 2019, de intermediair alleen de inlichtingen moet meedelen waarvan hij kennis, bezit of controle heeft.

*Wat betreft het achtste middel in de zaak nr. 7407 en het tweede middel in de zaak nr. 7409*

A.10.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 leiden een achtste middel af uit de schending, door de artikelen 9, 10, 26, 27, 41, 42, 54 en 55 van de wet van 20 december 2019, van de artikelen 7, 8, lid 1, 20, 47, 48, 51 tot 53 van het Handvest, van de artikelen 6, lid 3, en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, en van de artikelen 10, 11, 22, 29 en 170 van de Grondwet.

Zij onderstrepen dat het beroepsgeheim van de advocaat een algemeen beginsel is dat bijdraagt tot de naleving van de grondrechten en dat het zich onderscheidt van het beroepsgeheim dat van toepassing is op andere beroepen. Zij verwijzen naar de arresten van het Hof nrs. 10/2008 van 23 januari 2008, 174/2018 van 6 december 2018 en 143/2019 van 17 oktober 2019. Volgens hen doen de bestreden bepalingen in verschillende opzichten afbreuk aan het beroepsgeheim van de advocaat : (1) de advocaat-intermediair kan zich niet beroepen op het beroepsgeheim in aanwezigheid van een marktklare constructie, waarvan de definitie bovendien te vaag is, (2) de mogelijkheid waarover de cliënt beschikt om het beroepsgeheim van zijn advocaat op te heffen, is niet verenigbaar met het karakter van openbare orde ervan, (3) de advocaat-intermediair die zich beroept op het beroepsgeheim blijft ertoe gehouden andere intermediairs of de relevante belastingplichtige, die niet noodzakelijk zijn cliënten zijn, in kennis te stellen, (4) de advocaat-intermediair blijft ertoe gehouden over te gaan tot de melding indien de andere intermediairs zulks niet doen, (5) de relevante belastingplichtigen kunnen eisen dat de intermediairs die zijn onderworpen aan het beroepsgeheim hun alle inlichtingen meedelen die noodzakelijk zijn om over te gaan tot de melding, (6) de advocaten zijn niet vrijgesteld van de verplichting om inlichtingen mee te delen zoals is vastgelegd in de artikelen 14, 16, 46 en 60 van de wet van 20 december 2019.

Volgens de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 kunnen de met de richtlijn (EU) 2018/822 en met de wet van 20 december 2019 nagestreefde doelstellingen die aantastingen van het beroepsgeheim van de advocaat niet verantwoorden. Volgens hen kunnen die aantastingen evenmin worden verantwoord door de zorg om een economische gelijkheid te vrijwaren tussen de advocaten en de leden van andere beroeps categorieën die zijn onderworpen aan het beroepsgeheim en die eveneens fiscaal advies verstrekken. Zij zijn van mening dat de advocaten zouden moeten worden vrijgesteld van de toepassing van de richtlijn (EU) 2018/822 en dat hun cliënten niet ertoe zouden moeten worden verplicht de identiteit van hun advocaat bekend te maken, noch de inhoud van hun gesprekken met hem en van de documenten die zij met hem hebben uitgewisseld. Zij voegen daaraan toe dat, in tegenstelling tot wat blijkt uit de parlementaire voorbereiding, het Belgisch fiscaal recht geen verplichting tot medewerking oplegt aan de advocaten wanneer de gevraagde inlichtingen betrekking hebben op hun cliënten. Zij voeren aan dat een beperking van het beroepsgeheim van de advocaat alleen aanvaardbaar is onder de drievoudige voorwaarde dat die beperking verantwoord is door een dwingende reden, dat ze is vastgelegd in een duidelijke en voorzienbare wet en dat ze strikt evenredig is, hetgeen te dezen niet het geval is. Volgens hen vloeit uit de rechtspraak van het Europees Hof voor de rechten van de mens voort dat een beperking van het beroepsgeheim van de advocaat alleen evenredig kan zijn indien die ertoe strekt onwettige activiteiten te bestrijden en indien is voorzien in het optreden van de stafhouder. Bovendien stellen zij vast dat de regels waarin de wet van 20 december 2019 voorziet, regels die betrekking hebben op wettige constructies inzake belastingontwijking, het beroepsgeheim van de advocaat in mindere mate beschermen dan de regels die van toepassing zijn inzake de voorkoming van het witwassen van geld, die betrekking hebben op bijzonder ernstige strafrechtelijke misdrijven. Volgens de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 dienen aan het Hof van Justitie prejudiciële vragen te worden gesteld.

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 voeren daarnaast aan dat de meldingsplicht in strijd is met de vrijheid van meningsuiting.

A.10.2.1. De verzoekende partij in de zaak nr. 7409 leidt een tweede middel af uit de schending, door de wet van 20 december 2019, van de artikelen 10, 11 en 22 van de Grondwet, van de artikelen 7, 8, 20 en 21 van het Handvest, van de artikelen 1 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en van artikel 17 van het internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, in samenhang gelezen met de artikelen 6 en 7 van het Europees verdrag voor de rechten van de mens, met de artikelen 47, 48, 49, 51 en 52 van het Handvest, met de algemene rechtsbeginselen inzake de rechten van verweer en met artikel 6, lid 2, van het VEU.

A.10.2.2. Verwijzend naar de rechtspraak van het Hof en naar die van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, zet de verzoekende partij in de zaak nr. 7409 inleidend de draagwijdte uiteen van het recht op eerbiediging van het privéleven en die van het beroepsgeheim van de advocaat. Zij onderstreept dat de advocaat die optreedt binnen het kader van zijn opdracht van verweer, van analyse van een rechtstoestand of van juridisch advies, met inbegrip in fiscale zaken, is onderworpen aan het beroepsgeheim. Zij zet op dezelfde wijze als de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407, de verschillende aantastingen van het beroepsgeheim van de advocaat uiteen die voortvloeien uit de wet van 20 december 2019.

A.10.2.3. In een eerste onderdeel voert de verzoekende partij in de zaak nr. 7409 aan dat de wet van 20 december 2019 in strijd is met het recht op eerbiediging van het privéleven en met het recht op een eerlijk proces en, inzonderheid, het beroepsgeheim van de advocaat.

Allereerst voert zij aan dat de bestreden bepalingen verder gaan dat hetgeen noodzakelijk is om belastingontwijking te bestrijden, en zulks om de volgende redenen : (1) de wet van 20 december 2019 heeft betrekking op wettige constructies, (2) de wezenskenmerken beogen in wezen de directe belastingen, die onder de uitsluitende bevoegdheid van de lidstaten vallen, (3) de geïsoleerde initiatieven van de lidstaten zullen indruisen tegen de fundamentele vrijheden van de Europese Unie en tegen de overeenkomsten tot voorkoming van dubbele belasting, (4) verschillende wetgevingen laten reeds toe om toegang te hebben tot de relevante fiscale inlichtingen, (5) de uitvoering van fiscale controles vertoont te dezen weinig nut, daar de gemelde constructies wettig zijn, (6) de richtlijn (EU) 2016/1164, die betrekking heeft op het fiscale misbruiken, is alleen van toepassing op de vennootschapsbelasting en beoogt slechts de kunstmatige constructies, zodat zij de relevantie van de te dezen te melden inlichtingen slechts op zeer beperkte wijze kan verantwoorden.

Ten tweede is de verzoekende partij in de zaak nr. 7409 van mening dat de inmenging niet op voldoende duidelijke en nauwkeurige wijze is gedefinieerd. Zij verwijst naar de argumentatie die zij heeft uiteengezet in haar eerste middel.

Ten derde voert zij, ten aanzien van de intermediairs die zijn onderworpen aan het beroepsgeheim, aan dat de inmenging niet in verhouding staat tot het nagestreefde doel, om de volgende redenen : (1) de verplichting voor de advocaat om inlichtingen te delen met een andere intermediair schendt het beroepsgeheim, (2) de wet van 20 december 2019 voorziet niet in het optreden van de stafhouder, (3) de wet van 20 december 2019 regelt niet de controle van de naleving van de verplichtingen die zijn opgelegd aan de intermediairs die aan het beroepsgeheim zijn onderworpen, (4) de nominatieve melding is onevenredig, temeer daar die het risico inhoudt dat de belastingadministratie druk uitoefent op de intermediairs opdat zij zouden afzien van nochtans wettige transacties, (5) het is onevenredig dat de meldingsplicht steunt op de aanwezigheid van een enkel wezenskenmerk zonder concreet onderzoek van de relevantie van de te melden gegevens, (6) de wet van 20 december 2019 plaatst de advocaat-intermediair voor het volgende dilemma : de niet-inachtneming van de meldingsplicht stelt hem bloot aan administratieve sancties van stafrechtelijke aard, terwijl de melding van een constructie die niet had moeten worden gemeld, hem blootstelt aan strafrechtelijke, deontologische en burgerrechtelijke sancties wegens de schending van het beroepsgeheim, (7) de administratieve last die voortvloeit uit de wet van 20 december 2019 is onredelijk zwaar.

Volgens de verzoekende partij in de zaak nr. 7409 dienen aan het Hof van Justitie prejudiciële vragen te worden gesteld over de evenredigheid van de inmengingen in het recht op eerbiediging van het privéleven en over de aantasting van het beroepsgeheim van de advocaat.

A.10.2.4. In een tweede onderdeel voert de verzoekende partij in de zaak nr. 7409 aan dat de wet van 20 december 2019 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt, in zoverre zij alle aan het beroepsgeheim onderworpen intermediairs op dezelfde wijze behandelt en niet voorziet in onderscheiden regels voor de advocaten. Zij verzoekt prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie.

A.10.3. De argumentatie die de ivzw « Raad van Europese Balies » uiteenzet in haar memorie van tussenkomst sluit aan bij die van de verzoekende partij in de zaak nr. 7409. De ivzw « Raad van Europese Balies » verzoekt eveneens prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie.

A.10.4. De « Conseil national des barreaux de France » verwijst naar de argumentatie die de ivzw « Raad van de Europese Balies » heeft uiteengezet. Hij voegt eraan toe dat de wet van 20 december 2019, door de meldingsplicht waarin de richtlijn (EU) 2018/822 voorziet, uit te breiden tot de advocaten, artikel 4, lid 3, van het VEU, artikel 2, lid 2, van het VWEU, de artikelen 8 en 48 van het Handvest en artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens schendt. Ten slotte stelt hij voor aan het Hof van Justitie drie prejudiciële vragen te stellen.

A.10.5. De Ministerraad merkt allereerst op dat het beroepsgeheim van de advocaat niet absoluut is. Volgens hem zijn de richtlijn (EU) 2018/822 en de wet van 20 december 2019 verantwoord door een dwingende reden van algemeen belang, daar zij ertoe strekken de nationale belastinggrondslagen tegen uitholling te beschermen en een billijkere fiscale omgeving binnen de interne markt te creëren. Hij onderstreept dat de mededeling van inlichtingen betreffende mogelijk agressieve fiscale constructies de lidstaten toelaat snel te reageren door middel van wetswijzigingen, risicoanalyses of fiscale controles. Vervolgens zet hij uiteen dat de aantasting van het beroepsgeheim strikt evenredig is met het nagestreefde doel, daar (1) het toepassingsgebied van de wet van 20 december 2019 zich beperkt tot de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, (2) een algemene afwijking elk nut zou ontnemen aan de richtlijn (EU) 2018/822, (3) het beroepsgeheim van toepassing blijft op het bepalen van de juridische situatie en de verdediging van de cliënt, (4) de meldingsplicht uitsluitend van toepassing is indien de houder van het beroepsgeheim handelt als intermediair, (5) de meldingsplicht beperkt is tot de mogelijk agressieve fiscale planning, (6) het bewijs dat de intermediair die zich beroept op het beroepsgeheim de andere intermediairs of zijn cliënt erover heeft ingelicht, noodzakelijk is om de belastingadministratie toe te laten de naleving te controleren van de verplichtingen die voortvloeien uit de richtlijn (EU) 2018/822, en (7) de meldingsplicht voor de marktklare constructies geen betrekking heeft op inlichtingen die zijn gedekt door het beroepsgeheim. Hij voegt eraan toe dat de intermediair die is gehouden tot het beroepsgeheim, is vrijgesteld van die meldingsplicht zodra hij een andere intermediair of de relevante belastingplichtige daarover behoorlijk heeft ingelicht, zonder dat hij zich ervan moet vergewissen dat die laatsten daadwerkelijk overgaan tot de melding. Hij preciseert eveneens dat niets een advocaat-intermediair belet zijn stafhouder te raadplegen. Ten slotte is hij van mening dat de kritiek betreffende de wijze waarop de naleving van de meldingsplicht zal worden gecontroleerd door de belastingadministratie en betreffende het risico dat de belastingadministratie druk uitoefent, onder het intentieproces vallen.

De Ministerraad voegt eraan toe dat, in het licht van het bedenken, aanbieden of opzetten van een grensoverschrijdende constructie, de situatie van een advocaat-intermediair vergelijkbaar is met die van een andere aan het beroepsgeheim onderworpen intermediair, zodat niets een verschil in behandeling verantwoordt.

Ten aanzien van de vereiste van duidelijkheid en voorzienbaarheid verwijst de Ministerraad naar de weerlegging van het vijfde en zesde middel in de zaak nr. 7407 en van het eerste middel in de zaak nr. 7409. Hij voegt eraan toe dat het begrip « marktklare constructie » voldoende duidelijk is.

Ten slotte ziet de Ministerraad niet in op welke manier de meldingsplicht de vrijheid van meningsuiting schendt.

Ten aanzien van de vraag of het opportuun is aan het Hof van Justitie prejudiciële vragen te stellen, gedraagt de Ministerraad zich naar de wijsheid van het Hof.

A.10.6. In hun memorie van antwoord voegen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 eraan toe dat het middel eveneens is afgeleid uit de schending van de artikelen 2, 4, lid 3, 6 en 19, lid 1, van het VEU, van artikel 16, lid 1, van het VWEU, van de artikelen 49 en 50 van het Handvest, van de artikelen 6, leden 1 en 2, 7, 8 en 10 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, van artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten en van de artikelen 19 en 172 van de Grondwet. Zij antwoorden dat het Hof, bij het arrest nr. 114/2020 van 24 september 2020, heeft bevestigd dat de toegenomen bescherming van het beroepsgeheim van de advocaat eveneens betrekking heeft op de juridische adviezen in de ruime zin. Zij voegen eraan toe dat het beroepsgeheim van de advocaat onontbeerlijk is voor de goede werking van de rechtsstaat en dat het derhalve de bescherming geniet die wordt geboden door de artikelen 2 en 19 van het VEU.

A.10.7. De verzoekende partij in de zaak nr. 7409 antwoordt dat de wet van 20 december 2019 de advocaat in een situatie plaats waarin zijn belang tegenover dat van zijn cliënt staat, daar de advocaat belang erbij zal hebben

elk advies te vermijden dat hem ertoe kan brengen mogelijkerwijs een constructie te moeten melden, terwijl de transactie die hij had kunnen adviseren, het meest geschikt was voor zijn cliënt. Volgens haar wordt de advocaat aldus zijn onafhankelijkheid ontnomen. Daarnaast voert zij aan dat het doel dat erin bestaat de belastingadministratie toe te laten de betrokkenen af te raden om de gemelde constructies te implementeren, niet overeenstemt met een dwingende sociale behoefte, daar zulks aanleunt bij het uitoefenen van onterechte druk, daar zulks niet gepaard gaat met enige waarborg en daar de antimisbruikbepalingen toelaten transacties te ontraden die fiscale misbruiken vormen. Daarnaast onderstreept zij dat het optreden van de stafhouder onmogelijk wordt gemaakt door de korte termijn van dertig dagen waarin de constructies moeten worden gemeld en door het fenomeen van de « overvloedige melding » van de constructies dat zal waartoe de onnauwkeurigheid van de wet van 20 december 2019 zal leiden. Bovendien voert zij aan dat een controle van alle constructies waarover een advocaat-intermediair advies heeft verstrekt, teneinde de naleving van de meldingsplicht voor mogelijk agressieve grensoverschrijdende constructies te waarborgen, een schending van het beroepsgeheim zou inhouden die volkomen onevenredig zou zijn.

A.10.8. De Ministerraad repliceert dat, wanneer een advocaat-intermediair die zich beroept op het beroepsgeheim, de andere intermediairs (of, bij ontstentenis, de relevante belastingplichtige) bij gemotiveerd schrijven inlicht over hun meldingsplicht, de motivatie niet alle details van de constructie moet vermelden, maar uitsluitend betrekking heeft op de reden waarom het beroepsgeheim wordt aangevoerd.

*Wat betreft het eerste middel in de zaak nr. 7410*

A.11.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 leiden een eerste middel af uit de schending, door de artikelen 1 tot en met 62 van de wet van 20 december 2019, van de artikelen 22, 29 en 170 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het algemeen rechtsbeginsel van 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 en met artikel 6 van het VEU. Zij voeren aan dat artikel 326/7, § 3, van het WIB 1992, artikel 289bis/7, § 3, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146duodecies, § 3, van het Wetboek der successierechten en artikel 211bis/7, § 3, van het Wetboek diverse rechten en taksen, zoals ingevoegd door de artikelen 9, 26, 41 en 55 van de wet van 20 december 2019, die bepalingen schenden doordat zij uitsluiten dat een advocaat die optreedt als intermediair, zich op zijn beroepsgeheim beroept om te worden vrijgesteld van de periodieke meldingsplicht inzake marktklare constructies. De advocaat kan echter niet voldoen aan die meldingsplicht zonder zijn beroepsgeheim te schenden. De verzoekende partijen verwijzen daarbij naar de rechtspraak van het Hof, waaruit blijkt dat het loutere feit dat beroep wordt gedaan op een advocaat, onder de bescherming van het beroepsgeheim valt. Volgens de verzoekende partijen is er geen enkele verantwoording voor een dergelijke absolute en *a priori* opheffing van het beroepsgeheim. De doelstelling om lidstaten toe te laten zogenaamde achterpoortjes te sluiten, verantwoordt niet dat de advocaat verplicht wordt zijn beroepsgeheim te schenden om een perfect legale constructie te melden en kan niet worden beschouwd als een dwingende reden van algemeen belang. Het argument dat de advocaat de meldingsplicht moet vervullen en dat hij zich in het geval van marktklare constructies, in tegenstelling tot andere grensoverschrijdende constructies, niet kan beroepen op het beroepsgeheim, omdat de belastingplichtige in dat laatste geval onvoldoende informatie heeft om zelf aan de meldingsplicht te voldoen, houdt bij nader onderzoek geen stand. Bovendien is er onvoldoende duidelijkheid over de precieze invulling van het begrip « marktklare constructie », zodat de meldingsplicht in strijd is met het rechtszekerheidsbeginsel.

In ondergeschikte orde, indien het Hof tot de vaststelling zou komen dat het de grondwettigheid van de wet van 20 december 2019 niet kan beoordelen zonder de geldigheid van de richtlijn (EU) 2018/822 te onderzoeken, stellen de verzoekende partijen voor om een prejudiciële vraag te stellen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie.

A.11.2. De Ministerraad voert aan dat de meldingsplicht voor mogelijk agressieve grensoverschrijdende constructies verantwoord is door een dwingende reden van algemeen belang, namelijk het beschermen van de nationale belastinggrondslagen tegen uitholling. Volgens hem is dat des te meer het geval voor de marktklare constructies, daar zij op grote schaal kunnen worden verspreid. Hij voegt eraan toe dat de afdeling wetgeving van de Raad van State heeft gesteld dat het verantwoord is dat het beroepsgeheim niet van toepassing is in aanwezigheid van een marktklare constructie. Hij preciseert dat een marktklare constructie niet kan worden beschermd door het beroepsgeheim, daar die wordt ontwikkeld voordat de relatie ontstaat tussen de advocaat en de cliënt. Hij verwijst naar het arrest van het Hof nr. 43/2019 en is van mening dat het feit dat de melding de naam van de revelante belastingplichtige bevat, het beroepsgeheim niet schendt. Bovendien leidt hij uit de rechtspraak van het Hof van Justitie af dat het beroepsgeheim niet kan worden aangevoerd wanneer de advocaat optreedt als

zaakwaarnemer en is hij van mening dat zulks het geval is ten aanzien van een marktklare constructie. Volgens hem maakt het ingewikkelde karakter van de marktklare constructies het overigens niet mogelijk de meldingsplicht te laten rusten op de relevante belastingplichtigen. Daarnaast voert hij aan dat het begrip « marktklare constructie » voldoende nauwkeurig is. Ten slotte merkt de Ministerraad op dat hij zich niet ertegen kan verzetten dat aan het Hof van Justitie een prejudiciële vraag wordt gesteld.

A.11.3. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 antwoorden, ten aanzien van alle middelen, dat de verwijzingen naar de parlementaire voorbereiding met omzichtigheid moeten worden gelezen, daar die betrekking hebben op een voorontwerp van wet dat een heel andere reglementering inzake het beroepsgeheim bevatte. Zij voegen eraan toe dat het feit dat een meldingsplicht ten laste van de belastingplichtige legitiem kan zijn, niet inhoudt dat een aantasting van het beroepsgeheim van de advocaat dat eveneens zou zijn. Opdat het doel van de wet van 20 december 2019 wordt bereikt, is het volgens hen niet noodzakelijk dat de advocaat-intermediair andere personen dan zijn cliënt in kennis stelt. Bovendien zijn zij van mening dat de advocaat-intermediair niet in eigen naam maar in naam en voor rekening van zijn cliënt de kennisgevingen zou moeten kunnen uitvoeren waartoe hij moet overgaan. Vervolgens preciseren zij dat elke inlichting die wordt meegedeeld aan de advocaat door zijn cliënt, is beschermd door het beroepsgeheim en dat een advocaat-intermediair optreedt binnen de perken van het beroep van advocaat. Ten slotte onderstrepen zij dat de bestreden bepalingen niet gepaard gaan met waarborgen, zoals het optreden van de stafhouder.

Specifiek ten aanzien van het eerste middel voegen zij eraan toe dat de argumentatie van de Ministerraad geen rekening houdt met de situatie van de advocaten die onder het toepassingsgebied vallen van de tweede alinea van de definitie van het begrip « intermediair ».

A.11.4. De Ministerraad repliceert dat het tweede lid van de definitie van het begrip « intermediair » elkeen toelaat aan te tonen dat hij niet wist en niet redelijkerwijs kon worden geacht te weten dat hij deelnam aan een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie. Hij voegt eraan toe dat, wanneer een advocaat-intermediair voorstelt een marktklare constructie substantieel aan te passen, het dan niet langer een marktklare constructie betreft. Ten slotte merkt de Ministerraad op dat de verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 niet uitleggen waarom zij de termijn hebben laten verstrijken om bij het Hof van Justitie een vordering in te stellen tegen de richtlijn (EU) 2018/822, met toepassing van artikel 263 van het VWEU.

#### *Wat betreft het tweede middel in de zaak nr. 7410*

A.12. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 leiden een tweede middel af uit de schending, door de artikelen 1 tot 62 van de wet van 20 december 2019, van de artikelen 22, 29 en 170 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het algemeen 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 en met artikel 6 van het VEU. Zij splitsen dat middel op in vijf onderdelen.

#### *Eerste onderdeel*

A.13.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 klagen 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 meldingsplicht. Het is voor de advocaat immers onmogelijk zich daarvan te vergewissen, zonder alsnog zijn beroepsgeheim te schenden.

A.13.2. De Ministerraad voert aan dat de intermediair die zich beroept op het beroepsgeheim is vrijgesteld van zijn meldingsplicht zodra hij de andere intermediairs of de relevante belastingplichtige in kennis stelt.

A.13.3. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 antwoorden dat een onderscheid moet worden gemaakt tussen de verschillende interpretaties die worden gegeven aan de bestreden bepaling en dat de ongrondwettigheid moet worden vastgesteld van de interpretatie waarop zij hebben gewezen.

### *Tweede onderdeel*

A.14.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 klagen 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. Volgens de verzoekende partijen kan hij die vereiste onmogelijk vervullen zonder alsnog het beroepsgeheim te schenden. De vereiste is overigens niet noodzakelijk om de melding van de grensoverschrijdende constructie te garanderen, aangezien de cliënt, al dan niet bijgestaan door de advocaat, de andere intermediairs kan inlichten en hen kan vragen om te voldoen aan hun meldingsplicht.

A.14.2. De Ministerraad voert aan dat het beroepsgeheim niet is geschonden in een dergelijke situatie, daar alle intermediairs reeds op de hoogte zijn van het bestaan van de constructie. Volgens hem is het mogelijk dat de verschillende intermediairs overleg plegen om te bepalen wie onder hen zal overgaan tot de melding. Bovendien onderstreept hij dat, wanneer een intermediair de andere intermediairs op gemotiveerde wijze erover inlicht dat hij niet kan voldoen aan zijn meldingsplicht, de motivatie uitsluitend betrekking moet hebben op de reden waarom het beroepsgeheim wordt aangevoerd.

A.14.3. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 antwoorden dat de bestreden bepalingen ertoe verplichten alle andere intermediairs in te lichten, ook diegenen van wie de advocaat-intermediair het bestaan niet kende. Zij voegen eraan toe dat de verplichting om over te gaan tot een gemotiveerde kennisgeving impliceert dat details worden meegedeeld over de constructie en over de betrokken personen.

A.14.4. De Ministerraad repliceert dat de advocaat-intermediair niet alle intermediairs in kennis moet stellen, maar uitsluitend diegenen van wie hij weet dat zij bij de te melden constructie zijn betrokken.

### *Derde onderdeel*

A.15.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 klagen aan dat de advocaat-intermediair die zich op zijn beroepsgeheim wil beroepen ten aanzien van de meldingsplicht, bij gebrek aan andere intermediair, verplicht is de relevante belastingplichtige of belastingplichtigen schriftelijk en gemotiveerd op de hoogte te brengen van de meldingsplicht. Indien die belastingplichtige niet de cliënt is van de advocaat-intermediair, is het volgens de verzoekende partijen niet mogelijk dat laatstgenoemde voldoet aan die verplichting 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.

A.15.2. De Ministerraad is van mening dat het derde onderdeel berust op een hypothese die onbestaande is. Volgens hem is de relevante belastingplichtige, in afwezigheid van andere intermediairs, noodzakelijkerwijs de cliënt van de advocaat.

A.15.3. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 antwoorden dat het bijvoorbeeld mogelijk is dat de cliënt van de advocaat een dochteronderneming van de relevante belastingplichtige is.

A.15.4. De Ministerraad repliceert dat het, in het door de verzoekende partijen gegeven voorbeeld, weinig waarschijnlijk is dat er geen andere intermediair bestaat waarvan de moedermaatschappij cliënt zou zijn. Hij is van mening dat, zelfs in afwezigheid van een andere intermediair, de advocaat het beroepsgeheim niet schendt door zijn kennisgeving te richten aan de moedermaatschappij, aangezien die kennis heeft van het bestaan van de constructie.

### *Vierde en vijfde onderdeel*

A.16.1. In het vierde onderdeel bekritisieren de verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 het feit dat de wet van 20 december 2019 in de mogelijkheid voorziet, voor de relevante belastingplichtige, cliënt van de advocaat-intermediair, om laatstgenoemde 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 relevante belastingplichtige niet de cliënt zou zijn.

A.16.2. Ten aanzien van het vierde onderdeel onderstreept de Ministerraad dat, wanneer de relevante belastingplichtige de aan het beroepsgeheim onderworpen intermediair toestaat om over te gaan tot de melding, die laatste kan overgaan tot de melding, maar daartoe niet verplicht is. Volgens hem kan de intermediair eveneens de melding voorleggen aan de tuchtautoriteit van zijn beroepsvereniging. Ten slotte verwijst hij naar een arrest van het Hof van Cassatie van 3 oktober 2018 en is hij van mening dat het beroepsgeheim zich niet ertegen verzet dat de relevante belastingplichtige zelf overgaat tot de melding of de intermediair toestaat daartoe over te gaan.

Ten aanzien van het vijfde middel onderstreept de Ministerraad dat de toestemming van de relevante belastingplichtige geen verplichting inhoudt voor de intermediair, en al zeker niet wanneer de relevante belastingplichtige niet de cliënt van de intermediair is.

A.16.3. Ten aanzien van het vierde en het vijfde onderdeel antwoorden de verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 dat het arrest van het Hof van Cassatie van 3 oktober 2018 niet relevant is. Zij voegen eraan dat het beroepsgeheim van de advocaat van openbare orde is.

*Wat betreft het derde middel in de zaak nr. 7410*

A.17.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 leiden een derde middel af uit de schending, door de artikelen 1 tot 62 van de wet van 20 december 2019, van de artikelen 22, 29 en 170 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het algemeen rechtsbeginsel van 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 en met artikel 6 van het VEU. Zij klagen aan dat, de advocaat-intermediair slechts kan worden ontheven van zijn meldingsplicht indien hij schriftelijk bewijs kan voorleggen dat die plicht reeds door een andere intermediair werd volbracht. Het is voor de advocaat-intermediair niet mogelijk dat schriftelijke bewijs te verkrijgen zonder zijn beroepsgeheim te schenden.

A.17.2. De Ministerraad voert aan dat het derde middel berust op een verkeerde lezing van de bestreden bepalingen. Volgens hem is de intermediair die zich beroept op het beroepsgeheim, ontheven van zijn meldingsplicht zodra hij de andere intermediairs of de relevante belastingplichtige in kennis heeft gesteld.

A.17.3. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 antwoorden dat uit artikel 326/6, tweede lid, van het WIB 1992, zoals ingevoegd bij artikel 8 van de wet van 20 december 2019, blijkt dat de intermediair alleen van zijn meldingsplicht is ontheven indien hij het schriftelijke bewijs kan leveren dat een andere intermediair de melding reeds heeft uitgevoerd.

A.17.4. De Ministerraad repliceert dat, in aanwezigheid van meerdere intermediairs, de ontheffing bepaald in artikel 9 van de wet van 20 december 2019, eveneens van toepassing kan zijn.

*Wat betreft het vierde middel in de zaak nr. 7410*

A.18.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 leiden een vierde middel af uit de schending, door de artikelen 1 tot 62 van de wet van 20 december 2019, van de artikelen 22, 29 en 170 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het algemeen rechtsbeginsel van rechtszekerheid, met het algemeen rechtsbeginsel van het beroepsgeheim van de advocaat, met de artikelen 1, 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met de artikelen 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 en 51 van het Handvest en met artikel 6 van het VEU. Zij voeren aan dat de artikelen 14, 16, 46 en 60 van de wet van 20 december 2019 de belastingadministratie toelaten controles uit te voeren bij de intermediairs. Zij zien niet in waarom de advocaat-intermediair, die zich kan beroepen op het beroepsgeheim om te worden ontheven van de meldingsplicht, zich daarna daarop niet zou kunnen beroepen in het kader van een dergelijke controle.

A.18.2. De Ministerraad onderstreept dat, wanneer een aan het beroepsgeheim onderworpen intermediair andere intermediairs of de relevante belastingplichtige ervan in kennis stelt dat hij niet kan overgaan tot de melding, die intermediair zich eveneens kan beroepen op het beroepsgeheim in het kader van een latere controle. Hij merkt op dat artikel 334 van het WIB 1992 niet is gewijzigd en dat de gewoonlijke regels inzake het aanvoeren van het beroepsgeheim bij een fiscale controle te dezen van toepassing zijn. Ten slotte merkt hij op dat de belastingadministratie zich alleen rechtstreeks kan richten tot de intermediair wanneer de relevante belastingplichtige de gevraagde inlichtingen niet meedeelt met toepassing van het nieuwe artikel 315<sup>quater</sup> van het WIB 1992.



A.18.3. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 antwoorden dat het niet redelijk verantwoord is de advocaat-intermediair ertoe te verplichten inlichtingen mee te delen die door het beroepsgeheim zijn beschermd. Bovendien stellen zij vast dat, ten aanzien van de andere fiscale wetboeken dan het WIB 1992, de artikelen 46 en 60 van de wet van 20 december 2019 toelaten de inlichtingen rechtstreeks te vragen aan de advocaat-intermediair.

*Wat betreft het vijfde middel in de zaak nr. 7410*

A.19.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 leiden een vijfde middel af uit de schending, door de wet van 20 december 2019, van de artikelen 22, 29 en 170 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het algemeen rechtsbeginsel van 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 en met artikel 6 van het VEU. Meer specifiek vragen zij, in dat onderdeel, de vernietiging van artikel 61 van de wet, dat de inwerkingtreding ervan regelt.

A.19.2. De Ministerraad is van mening dat het vijfde middel niet gegrond is, aangezien de andere middelen dat niet zijn.

A.19.3. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 antwoorden dat de in de andere middelen aangeklaagde ongrondwettigheden ook gelden voor artikel 61 van de wet van 20 december 2019.

*Wat betreft het eerste middel in de zaak nr. 7412*

A.20.1. De verzoekende partijen in de zaak 7412 leiden een eerste middel af uit de schending, door de artikelen 5 tot 9, 16, 22 tot 26, 32, 37 tot 41, 51 tot 55 en 60 van de wet van 20 december 2019, 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. Volgens hen 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. Zij bekritisieren het feit dat de bestreden bepalingen in het tweede geval het beroepsgeheim niet te beschermen.

A.20.2. De Ministerraad voert aan dat de bestreden bepalingen geen verschil in behandeling doen ontstaan naargelang de intermediair al dan niet juridische advies verstrekt of naargelang hij advies geeft over de bestaande of toekomstige toestand van de cliënt. Hij merkt op dat de uittreksels uit de parlementaire voorbereiding waarop de verzoekende partijen hun argumentatie doen steunen, betrekking hebben op het oorspronkelijke voorontwerp van wet, dat is aangepast aansluitend op het advies van de afdeling wetgeving van de Raad van State.

A.20.3. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7412 antwoorden dat de door de Ministerraad voorgestelde interpretatie door het Hof zou moeten worden overgenomen in een interpretatievoorbehoud.

*Wat betreft het tweede middel in de zaak nr. 7412*

A.21.1. In ondergeschikte orde leiden de verzoekende partijen in de zaak 7412 een tweede middel af uit de schending, door de artikelen 5 tot 9, 16, 22 tot 26, 32, 37 tot 41, 46, 51 tot 55 en 60 van de wet van 20 december 2019, 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. Zij voeren aan dat de wet van 20 december 2019 geen bepaling bevat die vergelijkbaar is met artikel 53 van de wet van 18 september 2017 « tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten » (hierna : de wet van 18 september 2017). Volgens hen vloeit hieruit voort dat de bestreden bepalingen het beroepsgeheim in minder mate beschermen dan de wetgeving tot voorkoming van het witwassen van geld.

A.21.2. De ivzw « Raad van Europese balies » onderstreept dat artikel 52 van de wet van 18 september 2017 de opheffing van het beroepsgeheim van de advocaat afhankelijk stelt van het voorafgaande optreden van de stafhouder, wiens rol zeker pertinent is in het licht van artikel 53 van de voormelde wet. Zij stelt vast dat de wet van 20 december 2019 niet voorziet in een dergelijke waarborg.

A.21.3. De « Conseil national des barreaux de France » verwijst naar de argumentatie die de ivzw « Raad van Europese balies » heeft uiteengezet.

A.21.4. De Ministerraad voert aan dat uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat de bestreden bepalingen betreffende de ontheffing van de meldingsplicht dezelfde draagwijdte hebben als de bepaling waarin de wet van 18 september 2017 voorziet. Hij besluit dat het bekritiseerde verschil in behandeling onbestaande is.

A.21.5. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7412 antwoorden dat de door de Ministerraad voorgestelde interpretatie door het Hof zou moeten worden overgenomen in een interpretatievoorbehoud.

*Wat betreft het derde middel in de zaak nr. 7412*

A.22.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7412 leiden een derde middel af uit de schending, door de artikelen 5 tot 9, 16, 22 tot 26, 32, 37 tot 41, 46, 51 tot 55 en 60 van de wet van 20 december 2019, 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. Zij voeren 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. Zij onderstrepen dat, in aanwezigheid van meerdere intermediairs, een intermediair die zich beroept op het beroepsgeheim de andere intermediairs hiervan op gemotiveerde wijze in kennis moet stellen: ofwel zijn de andere intermediairs niet onderworpen aan het beroepsgeheim en schendt de verplichting tot gemotiveerde kennisgeving in dat geval het beroepsgeheim, ofwel zijn de andere intermediairs eveneens onderworpen aan het beroepsgeheim en is de laatste intermediair aldus, met schending van het beroepsgeheim, ertoe gehouden over te gaan tot de melding. Volgens hen vloeit hieruit voort dat, wanneer een intermediair samenwerkt met andere intermediairs, de bestreden bepalingen noodzakelijkerwijs leiden tot een schending van het beroepsgeheim.

A.22.2. De ivzw « Raad van Europese balies » voert aan dat niets verantwoordt dat de advocaat die samenwerkt met intermediairs die niet zijn onderworpen aan het beroepsgeheim, het beroepsgeheim moet schenden.

A.22.3. De « Conseil national des barreaux de France » verwijst naar de argumentatie die de ivzw « Raad van Europese balies » uiteenzet.

A.22.4. De Ministerraad voert aan dat bestreden bepalingen noodzakelijk zijn voor de omzetting van de richtlijn (EU) 2018/822. Hij voegt eraan toe dat een intermediair die zich beroept op het beroepsgeheim, wanneer hij de andere intermediairs daarvan op gemotiveerde wijze in kennis stelt, het beroepsgeheim niet schendt, daar alle relevante intermediairs reeds kennis hebben van het bestaan van de constructie. Bovendien moet de motivatie uitsluitend betrekking hebben op de reden waarom het beroepsgeheim wordt aangevoerd.

A.22.5. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7412 antwoorden dat de omzetting van een richtlijn de wetgever niet toestaat zich te onttrekken aan de naleving van de grondwettelijke normen. Zij voegen eraan toe dat het standpunt van de Ministerraad volgens hetwelk de motivering geen betrekking zou hebben op de constructie, niet overeenstemt met de tekst van de bestreden bepalingen.

*Wat betreft het vierde middel in de zaak nr. 7412*

A.23.1. De verzoekende partijen in de zaak 7412 leiden een vierde middel af uit de schending, door de artikelen 5 tot 9, 16, 22 tot 26, 32, 37 tot 41, 46, 51 tot 55 en 60 van de wet van 20 december 2019, 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. Zij zijn van mening dat het niet redelijk verantwoord is dat de bestreden bepalingen, in tegenstelling tot artikel 334 van het WIB 1992, geen enkele rol toekent aan de tuchtoverheden. Volgens hen zouden de tuchtoverheden hun standpunt moeten kunnen geven wanneer wordt overwogen een constructie te melden, hetgeen overigens verzoenbaar zou zijn met de doelstellingen van de richtlijn (EU) 2018/822.

A.23.2. De Ministerraad voert aan dat een wezenlijk verschil bestaat tussen de melding zonder voorafgaand verzoek die voortvloeit uit de bestreden bepalingen en de in diverse fiscale bepalingen opgenomen verplichting

om te antwoorden op de verzoeken van de belastingadministratie. Bovendien verklaart hij, verwijzend naar de parlementaire voorbereiding, dat de bestreden bepalingen het optreden van de tuchtoverheden niet uitsluiten.

A.23.3. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7412 antwoorden dat het, in het licht van de bescherming van het beroepsgeheim, niet relevant is een onderscheid te maken naargelang het beroepsgeheim riskeert te worden geschonden ten gevolge van een verzoek van de belastingadministratie of ten gevolge van een spontane verplichte melding. Bovendien onderstrepen zij dat, hoewel het juist is dat een intermediair het advies van zijn tuchtoverheid kan inwinnen, een dergelijk advies geenszins dwingend zou zijn.

*Ten aanzien van de procedure voor het Hof van Justitie van de Europese Unie*

A.24. De verzoekende partijen in de zaken nrs. 7407 en 7409 vragen dat het Hof, in de veronderstelling dat het prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie stelt, dat laatste verzoekt om die volgens de versnelde rechtspleging te behandelen.

*- B -*

*Ten aanzien van de bestreden wet en de context ervan*

B.1. De verzoekende partijen vorderen de gehele of gedeeltelijke vernietiging van de wet van 20 december 2019 « tot omzetting van Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies » (hierna : de wet van 20 december 2019).

Zoals het opschrift ervan aangeeft, beoogt de wet van 20 december 2019 de omzetting van de richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 « tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies » (hierna : de richtlijn (EU) 2018/822).

B.2.1. De richtlijn (EU) 2018/822 wijzigt de richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 « betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG » (hierna : de richtlijn 2011/16/EU).

Het doel van de richtlijn 2011/16/EU bestaat erin « de voorschriften en procedures [vast te stellen] voor de onderlinge samenwerking van de lidstaten met het oog op de uitwisseling van inlichtingen die naar verwachting van belang zijn voor de administratie en de handhaving van

de nationale wetgeving van de lidstaten met betrekking tot de [...] belastingen [die vallen onder het toepassingsgebied van die richtlijn] » (artikel 1, lid 1, van de richtlijn 2011/16/EU).

Uit overweging 2 van de richtlijn EU/2018/822 blijkt dat die ertoe strekt de fiscale transparantie ten aanzien van « mogelijk agressieve » grensoverschrijdende fiscale constructies te vergroten :

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

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

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

« In de loop der jaren zijn agressieve fiscale planningsconstructies steeds complexer geworden, en zij worden ook constant gewijzigd en aangepast in reactie op defensieve tegenmaatregelen van de belastingautoriteiten. Daarom is het doeltreffender om te proberen grip te krijgen op mogelijk agressieve fiscale planningsconstructies door een lijst samen te stellen van de kenmerken en elementen van transacties die een sterke aanwijzing voor

belastingontwijking of -misbruik vormen, dan een definitie te geven van agressieve fiscale planning. Deze aanwijzingen worden ‘ wezenskenmerken ’ genoemd ».

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

B.2.3. De meldingsplicht rust in de eerste plaats op de zogenaamde intermediairs die doorgaans betrokken zijn bij de implementatie van dergelijke constructies. Wanneer er echter geen dergelijke intermediairs zijn, of indien zij zich kunnen beroepen op een wettelijk verschoningsrecht, verschuift de meldingsplicht naar de belastingplichtige :

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

[...]

(8) Om de goede werking van de interne markt te garanderen en leemten in de voorgestelde regelgeving te voorkomen, moet de meldingsplicht worden opgelegd aan alle spelers die doorgaans betrokken zijn bij het bedenken, aanbieden, opzetten of beheren van de implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende transactie of een reeks van dergelijke transacties, alsmede aan diegenen die bijstand of advies verlenen. Er mag ook niet worden voorbijgegaan aan het feit dat de meldingsplicht bij een intermediair soms niet kan

worden gehandhaafd omdat er een wettelijk verschoningsrecht bestaat of omdat er geen sprake is van een intermediair, bijvoorbeeld wanneer de belastingplichtige zelf een regeling bedenkt en implementeert. Het is dus van wezenlijk belang dat de belastingautoriteiten in die omstandigheden toch informatie kunnen blijven krijgen over belastinggerelateerde constructies die mogelijk verband houden met agressieve fiscale planning. Daarom dient de meldingsplicht in dergelijke gevallen te verschuiven naar de belastingplichtige die van de constructie profiteert » (overwegingen 6-8).

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

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

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

1° ‘ grensoverschrijdende constructie ’ : een constructie die ofwel meer dan één lidstaat ofwel een lidstaat en een derde land betreft, waarbij ten minste één van de volgende voorwaarden is vervuld :

*a)* niet alle deelnemers aan de constructie hebben hun fiscale woonplaats in hetzelfde rechtsgebied;

*b)* een of meer van de deelnemers aan de constructie heeft zijn fiscale woonplaats tegelijkertijd in meer dan één rechtsgebied;

*c)* een of meer van de deelnemers aan de constructie oefent een activiteit uit in een ander rechtsgebied via een in dat rechtsgebied gelegen vaste inrichting en de constructie behelst een deel of het geheel van de activiteit van die vaste inrichting;

*d)* een of meer van de deelnemers aan de constructie oefent een activiteit uit in een ander rechtsgebied zonder in dat rechtsgebied zijn fiscale woonplaats te hebben of zonder in dat rechtsgebied een vaste inrichting te creëren;

*e)* een dergelijke constructie heeft mogelijk gevolgen voor de automatische uitwisseling van inlichtingen of de vaststelling van het uiteindelijk belang.

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

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

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

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

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

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

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

5° ‘relevante belastingplichtige’: elke persoon voor wie een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie beschikbaar wordt gemaakt voor implementatie, of die gereed is om een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te implementeren of die de eerste stap van een dergelijke constructie heeft geïmplementeerd;

6° ‘marktklare constructie’: een grensoverschrijdende constructie die is bedacht of aangeboden, implementeerbaar is of beschikbaar is gemaakt voor implementatie zonder dat er wezenlijke aanpassingen nodig zijn;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- a) de ontvanger is in geen van de fiscale rechtsgebieden fiscaal inwoner;
- b) de ontvanger is fiscaal inwoner in een rechtsgebied, maar dat rechtsgebied :
- heft geen vennootschapsbelasting, of heft vennootschapsbelasting tegen een nultarief of bijna-nultarief; of
  - is opgenomen in een lijst van rechtsgebieden van derde landen die door de lidstaten gezamenlijk of in het kader van de OESO als niet-coöperatief zijn beoordeeld;
- c) de betaling geniet een volledige belastingvrijstelling in het rechtsgebied waar de ontvanger fiscaal inwoner is;
- d) de betaling geniet een fiscaal gunstregime in het rechtsgebied waar de ontvanger fiscaal inwoner is;
- 2° in meer dan één rechtsgebied wordt aanspraak gemaakt op aftrekken voor dezelfde afschrijving;
- 3° in meer dan één rechtsgebied wordt aanspraak gemaakt op voorkoming van dubbele belasting voor hetzelfde inkomens- of vermogensbestanddeel;
- 4° een constructie met overdrachten van activa waarbij er een wezenlijk verschil bestaat tussen het bedrag dat in de betrokken rechtsgebieden wordt aangemerkt als de voor die activa te betalen vergoeding ».

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

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

- a) het gebruik van een rekening, product of belegging die geen financiële rekening is of niet als zodanig te boek staat, maar die over eigenschappen beschikt die in wezen vergelijkbaar zijn met die van een financiële rekening;
- b) de overdracht van financiële rekeningen of activa aan, of het gebruik van rechtsgebieden die niet gebonden zijn aan de automatische uitwisseling van inlichtingen over financiële rekeningen met de staat van verblijf van de relevante belastingplichtige;
- c) de herkwalificatie van inkomsten en vermogen in producten of betalingen die niet onder de automatische uitwisseling van inlichtingen vallen;
- d) de overdracht of omzetting van een financiële instelling of een financiële rekening of de activa daarvan in een financiële instelling of een financiële rekening of activa die niet onder de rapportage in het kader van de automatische uitwisseling van inlichtingen vallen;

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

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

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

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

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

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

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

« 1° een constructie met gebruik van unilaterale veiligheidsregels :

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

a) geen betrouwbare vergelijkbare activa bestaan; en

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

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

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

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

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

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

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

1° de identificatiegegevens van intermediairs en relevante belastingplichtigen bedoeld in artikel 326/1, 4° en 5°, met inbegrip van hun naam, geboortedatum en -plaats (in het geval van een natuurlijk persoon), fiscale woonplaats, fiscaal identificatienummer, en, in voorkomend geval, van de personen die overeenkomstig paragraaf 2, 21°, een verbonden onderneming vormen met de relevante belastingplichtige;

2° nadere bijzonderheden over de wezenskenmerken bedoeld in artikel 326/2 op grond waarvan de grensoverschrijdende constructie gemeld moet worden;

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

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

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

6° de waarde van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie;

7° de lidstaat van de relevante belastingbetaler(s) en eventuele andere lidstaten waarop de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid van invloed zal zijn;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Artikel 326/7 van het WIB 1992 bepaalt :

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

1° 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.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- de dag nadat de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie voor implementatie ter beschikking van de relevante belastingplichtige is gesteld of;
- de dag nadat de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie gereed is voor implementatie door de relevante belastingplichtige of;
- vanaf het ogenblik dat de eerste stap voor de implementatie ervan met betrekking tot de relevante belastingplichtige is ondernomen ».

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

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



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

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

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

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

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

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

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

De artikelen 31, 33 en 47 van de wet van 20 december 2019 voegen in respectievelijk artikel 289*bis*/12 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 132 van het Wetboek der successierechten en artikel 206<sup>2</sup> van het Wetboek diverse rechten en taksen vergelijkbare bepalingen in.

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

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

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

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

Ten gevolge van de coronacrisis werd bij artikel 1 van de richtlijn (EU) 2020/876 van de Raad van 24 juni 2020 « tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU om te voorzien in de dringende behoefte aan uitstel van bepaalde termijnen voor de verstrekking en uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied vanwege de COVID-19-pandemie » een artikel 27*bis* ingevoegd in de richtlijn 2011/16/EU dat voor lidstaten de mogelijkheid invoert om uitstel te verlenen wat betreft de meldingsplicht inzake grensoverschrijdende constructies.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Bij zijn arrest nr. 45/2021 van 11 maart 2021 schorste het Hof gedeeltelijk bepalingen van het decreet van het Waalse Gewest van 6 mei 1999 « betreffende de vestiging, de invordering en de geschillen inzake de Waalse gewestelijke belastingen », die waren ingevoegd bij het decreet van het Waalse Gewest van 1 oktober 2020 « houdende wijziging van het decreet van 6 mei 1999 betreffende de vestiging, de invordering en de geschillen inzake de Waalse gewestelijke belastingen, met het oog op de omzetting van Richtlijn 2018/822/EU wat betreft

verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies » (hierna : het decreet van 1 oktober 2020). Bij zijn arrest nr. 94/2021 van 17 juni 2021 verwierp het Hof een andere vordering tot schorsing van dat laatste decreet, gelet op met name de gedeeltelijke schorsing waartoe reeds was bevolen bij het voormelde arrest nr. 45/2021.

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

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

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

*Ten aanzien van de ontvankelijkheid**Wat betreft de ontvankelijkheid van het vierde middel in de zaak nr. 7407*

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

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

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

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

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

niet bevoegd om de bestreden bepalingen rechtstreeks te toetsen aan de in het middel vermelde verdragsartikelen.

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

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

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

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

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

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

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

*Wat betreft de tussenkomsten*

B.7.1. De tussenkomst van een persoon die doet blijken van een belang bij een procedure tot vernietiging mag de oorspronkelijke beroepen niet wijzigen of uitbreiden. Artikel 87 van de

bijzondere wet van 6 januari 1989 staat immers niet toe, in tegenstelling tot artikel 85, dat in de memorie nieuwe middelen worden geformuleerd.

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

### *Ten gronde*

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

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

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

*Wat betreft het eerste middel in de zaak nr. 7407*

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

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

B.10. Artikel 35 van de Grondwet bepaalt :

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

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

*Overgangsbepaling*

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

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



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

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

« Volgende belastingen zijn gewestelijke belastingen :

[...]

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

[...]

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

7° het registratierecht op :

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

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

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

[...] ».

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

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

B.12. De artikelen 3, 4 en 5 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 kennen aan de gewesten een algemene bevoegdheid toe inzake de in die artikelen bedoelde belastingen. Voor zover zij niet anders erover hebben beschikt, moeten de Grondwetgever en de bijzondere wetgever worden geacht aan de gewesten de volledige bevoegdheid toe te kennen tot het

uitvaardigen van de regels met betrekking tot de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van de onder meer in artikel 3, eerste lid, 4° en 6° tot 8 bedoelde belastingen.

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

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

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

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

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

B.14. Bij het decreet van 19 december 2014 « tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 » werden het Wetboek der successierechten en het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, zoals van toepassing voor wat betreft het Vlaamse Gewest voor de belastingen bedoeld in artikel 3, eerste lid, 4°, en 6°, tot 8°, van de bijzondere

wet van 16 januari 1989, grotendeels opgeheven. Sinds de inwerkingtreding, op 1 januari 2015, van hetzelfde decreet wordt de dienst van de desbetreffende belastingen verzekerd door het Vlaamse Gewest, zodat dat Gewest bevoegd is om met betrekking tot die belastingen de administratieve procedureregels vast te stellen (zie ook artikel 10 van het decreet van 9 november 2012 « houdende diverse bepalingen betreffende financiën en begroting »). Bij het voormelde decreet van 26 juni 2020 heeft de Vlaamse decreetgever op grond van die bevoegdheid eveneens de richtlijn (EU) 2018/822 omgezet. De bestreden bepalingen zijn bijgevolg niet van toepassing op de successierechten en registratierechten die onder de bevoegdheid van het Vlaamse Gewest vallen.

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

*Wat betreft het tweede middel in de zaak nr. 7407*

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

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

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

B.16.1. Om te voldoen aan de vereisten van artikel 6 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, moeten de middelen van het verzoekschrift te kennen geven welke van de regels waarvan

het Hof de naleving waarborgt, zouden zijn geschonden, alsook welke de bepalingen zijn die deze regels zouden schenden, en uiteenzetten in welk opzicht die regels door de bedoelde bepalingen zouden zijn geschonden.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

B.22. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 zetten niet uiteen in welke zin de bestreden bepalingen artikel 170 van de Grondwet zouden schenden.

Het middel is niet ontvankelijk in zoverre het is afgeleid uit de schending van artikel 170 van de Grondwet.

B.23. Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Dat beginsel verzet er zich overigens tegen dat categorieën van personen, die zich ten aanzien van de betwiste maatregel in wezenlijk

verschillende situaties bevinden, op identieke wijze worden behandeld, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

B.25.2. Het door de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 bekritiseerde verschil in behandeling vindt derhalve zijn oorsprong in de richtlijn (EU) 2018/822, in zoverre het in de richtlijn 2011/16/EU de bepalingen betreffende de meldingsplicht voor meldingsplichtige

grensoverschrijdende constructies invoegt en aldus die meldingsplicht onderwerpt aan het toepassingsgebied van die richtlijn, dat niet beperkt is tot de vennootschapsbelasting.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

B.28. Het zesde middel van de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 is gericht tegen de artikelen 326/3, § 1, en 326/8, § 2, van het WIB 1992, de artikelen 289*bis*/3, § 1, en 289*bis*/8, § 2, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, de artikelen 146*octies*, § 1, en 146*terdecies*, § 2, van het Wetboek der successierechten en de artikelen 211*bis*/3, § 1, en 211*bis*/8, § 2, van het Wetboek diverse rechten en taksen, zoals ingevoegd bij de artikelen 5, 10, 22, 27, 37, 42, 51 en 56 van de wet van 20 december 2019, in samenhang gelezen met de artikelen 18, 31, 33 en 47 van de voormelde wet. Zij voeren aan dat de bestreden bepalingen in strijd zijn met de artikelen 20, 48, lid 1, 49, 50, 51 en 52 van het Handvest, met de artikelen 6, leden 1 en 2, en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, en met de artikelen 10, 11 en 170 van de Grondwet.

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

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

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

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

artikel 49 van het Handvest en met de grondbeginselen van rechtszekerheid en niet-retroactiviteit van de wetten.

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

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

B.31. Het Hof onderzoekt die middelen gezamenlijk.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

« [...] een adviseur die louter een ‘ tweede mening ’ geeft over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, zoals voorgelegd voor advies, zonder dat die tweede mening enige suggestie of wijziging aan voormelde constructie aanbrengt, [zal] niet aanzien worden als

intermediair op grond van die ‘ tweede mening ’. Dit omdat deze adviseur op geen enkele wijze voldoet aan de definitie van een intermediair zoals zij in de richtlijn is voorzien aangezien hij geen constructie heeft bedacht, aangeboden, opgezet, beschikbaar heeft gemaakt voor implementatie of de implementatie ervan heeft beheerd. De bedoelde constructie bestond immers al. Wanneer de adviseur op enigerlei wijze een bijdrage, wijziging of suggestie doet met betrekking tot de reeds bestaande constructie betreft het daarentegen wel een meldingsplichtige intermediair » (*ibid.*, p. 15).

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

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

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

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

« Een ‘ constructie ’ wordt in de richtlijn 2018/822 niet gedefinieerd omdat dergelijke definitie niet bijdraagt tot het efficiënt reageren op agressieve fiscale planning. Het dynamisch karakter van de strijd tegen de uitholling van de belastbare grondslag ligt net vervat in het gebruik van wezenskenmerken voor het afbakenen van de concepten ‘ constructie ’ en ‘ agressieve fiscale planning ’ wat beiden inherent evolutieve begrippen zijn en derhalve niet kunnen worden gevat door een definitie. De vlag zou simpelweg de lading niet dekken. Desalniettemin blijkt uit de tekst van de richtlijn dat loutere passiviteit vanwege de relevante

belastingplichtige, een deelnemer of een intermediair, die geen deel uitmaakt van een groter geheel, zoals bijvoorbeeld het eenzijdig optreden van een overheidsdienst, in geen geval als constructie kan worden beschouwd. Ook de op zichzelf staande toepassing van een nationaal belastingregime, bijvoorbeeld de toepassing van aftrek innovatie-inkomsten, kan niet als een constructie worden aangemerkt, in zoverre die toepassing geen deel uitmaakt van een groter geheel van stappen of onderdelen die in hun totaliteit wel als een constructie zijn aan te merken.

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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



buitenlands onroerend goed tussen twee natuurlijke personen, fiscale inwoners van België, niet gekwalificeerd worden als een grensoverschrijdende constructie gezien dat onroerend goed in dit voorbeeld geen deelnemer is.

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

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

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

[...]

De vice-eerste minister merkt op dat de Luxemburgse tak 23-levensverzekeringen reeds opgenomen zijn in de wetgeving betreffende de personenbelasting. Indien men als belastingplichtige over een Luxemburgse tak 23-levensverzekering beschikt moet hij dit aangeven. Een zuivere Luxemburgse of buitenlandse tak 23-levensverzekering beantwoordt niet aan de definitie van een agressieve fiscale constructie die thans gangbaar is. In de memorie van toelichting stipuleert men dat een Luxemburgse tak 23-verzekering geen agressieve fiscale constructie is as such, maar indien deze levensverzekering deel uitmaakt van andere elementen die gekoppeld zijn aan een bredere agressieve fiscale constructie kan deze levensverzekering wel als dusdanig beschouwd worden. Hierdoor zou de desbetreffende levensverzekering wel degelijk aangifteplichtig zijn » (*Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/003, pp. 10 en 19).

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

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

- een bedrag dat niet in de belastinggrondslag is opgenomen;
- de belastingplichtige die geniet van een aftrek;

- er een verlies is geleden voor belastingdoeleinden;
- er geen bronheffing is verschuldigd en de buitenlandse belasting wordt gecompenseerd » (*Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 12).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

« Categorie D bevat de specifieke wezenskenmerken ter bestrijding van constructies die tot doel hebben de meldingsplicht in verband met de automatische uitwisseling van inlichtingen, ingevoerd bij de wet van 16 december 2015 tot regeling van de mededeling van inlichtingen betreffende financiële rekeningen, door de Belgische financiële instellingen en de

FOD Financiën, in het kader van een automatische uitwisseling van inlichtingen op internationaal niveau en voor belastingdoeleinden, te omzeilen.

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

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

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

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

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

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

Wat betreft een constructie met gebruik van unilaterale veilighavenregels wordt erop gewezen dat dergelijke ‘ unilaterale veilighavenregels ’ betrekking hebben op regels die slechts van toepassing zijn op een bepaalde categorie of bepaalde categorieën van belastingplichtigen of transacties en dat die regels de betreffende belastingplichtigen van verplichtingen vrijstelt die normaliter door de algemene regels inzake verrekenprijzen door dat land worden opgelegd. Er worden met andere woorden eenvoudigere verplichtingen opgelegd dan onder het algemene regime inzake verrekenprijzen van dat land. Bij wijze van alternatief kunnen veilighavenregels een bepaalde categorie of bepaalde categorieën van belastingplichtigen of transacties vrijstellen van de toepassing van alle of een deel van de algemene regels inzake verrekenprijzen. Hieronder valt geen loutere administratieve vereenvoudiging van regels, die niet rechtstreeks betrekking hebben op de bepaling van de marktconforme (‘ *arm’s length*’) prijzen, noch heeft het betrekking op voorafgaande verrekenprijfsafspraken (‘ *advance pricing arrangements*’). Veilighavenregels hebben overigens geen betrekking op regels inzake onderkapitalisatie.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

B.37.2. Volgens artikel 326/3, § 1, van het WIB 1992, aangehaald in B.3.5.2, moet de intermediair, onder de inlichtingen die worden bedoeld in artikel 338, § 6/4, van het WIB 1992, alleen die inlichtingen melden « waarvan hij kennis, bezit of controle heeft ». Vergelijkbare bepalingen zijn opgenomen in artikel 289*bis*/3, § 1, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, in artikel 146*octies*, § 1, van het Wetboek der successierechten en in artikel 211*bis*/3, § 1, van het Wetboek diverse rechten en taksen.

Zoals wordt bevestigd in de parlementaire voorbereiding, is de intermediair niet ertoe gehouden actief inlichtingen op te zoeken waarover hij niet beschikt (*Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 15).

Daar de in B.37.1 vermelde grief op een verkeerde premisse berust, is die niet gegrond.

*Wat betreft het aanvangspunt van de termijn om een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te melden*

B.38. Het Hof onderzoekt thans de grief, uiteengezet in het kader van het zesde middel in de zaak nr. 7407, volgens welke de bestreden bepalingen niet toelaten om met de vereiste graad van nauwkeurigheid te bepalen op welk ogenblik de termijn begint te lopen om een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te melden.

B.39. De artikelen 326/3, § 1, en 326/8, § 2, van het WIB 1992, aangehaald in B.3.5.2 en in B.3.5.7, leggen het aanvangspunt vast van de termijn van dertig dagen waarover de intermediair of de relevante belastingplichtige beschikt om de constructie te melden.

Vergelijkbare bepalingen zijn opgenomen in de artikelen 289*bis*/3, § 1, en 289*bis*/8, § 2, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, in de artikelen 146*octies*, § 1, en 146*terdecies*, § 2, van het Wetboek der successierechten, en in de artikelen 211*bis*/3, § 1, en 211*bis*/8, § 2, van het Wetboek diverse rechten en taksen.

In het licht van die bepalingen rijst de vraag of het aanvangspunt van die termijn van dertig dagen is vastgelegd met de vereiste graad van nauwkeurigheid opdat wordt voldaan aan het beginsel van materiële wettigheid in strafzaken.

Daar de bestreden bepalingen een weergave zijn van artikel 8*bis ter*, leden 1 en 7, van de richtlijn 2011/16/EU, ingevoegd bij de richtlijn (EU) 2018/822, en ermee rekening houdend dat dat artikel in de ene lidstaat geen andere interpretatie kan krijgen dan in een andere, dient, alvorens ten gronde uitspraak te doen over de in B.38 vermelde grief, aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de derde in het dictum opgenomen prejudiciële vraag te worden gesteld.

#### *Wat de vermeende retroactiviteit van de bestreden wet betreft*

B.40. Ten slotte onderzoekt het Hof de grief, uiteengezet in het kader van het zevende middel in de zaak nr. 7407 en van het eerste middel in de zaak nr. 7409, volgens welke de wet van 20 december 2019 retroactief van toepassing is.

B.41. Een regel moet als retroactief worden gekwalificeerd wanneer hij van toepassing is op feiten, handelingen en toestanden die definitief waren voltrokken op het ogenblik dat hij in werking is getreden.

B.42. De wet van 20 december 2019 is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 30 december 2019 en is in werking getreden op 1 juli 2020 (artikel 61, eerste lid).

Krachtens artikel 61, tweede lid, van de wet van 20 december 2019 geldt de meldingsplicht ook voor de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020. Dezelfde bepaling voorziet erin dat de inlichtingen met betrekking tot die constructies moeten worden meegedeeld uiterlijk op 31 augustus 2020.

B.43. In haar advies over het voorontwerp dat ten grondslag ligt aan de wet van 20 december 2019, heeft de afdeling wetgeving van de Raad van State opgemerkt :

« De Raad van State ziet niet in hoe de meldingsplicht die voor de betrokken constructies wordt ingesteld bij artikel 61, tweede lid, van het voorontwerp, met terugwerkende kracht zou gelden. De betrokken inlichtingen moeten immers uiterlijk op 31 augustus 2020 worden verstrekt; het gegeven dat ze betrekking hebben op handelingen die in het verleden hebben plaatsgevonden impliceert nog niet dat er sprake is van terugwerkende kracht » (*Parl. St., Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 122*).

B.44. Daar de datum waarop de in artikel 61, tweede lid, van de wet van 20 december 2019 bedoelde constructies moeten worden gemeld, na de inwerkingtreding van die wet valt, dient te worden vastgesteld dat de meldingsplicht voor de constructies bedoeld in artikel 61, tweede lid, van de wet van 20 december 2019 niet retroactief is.

B.45. De in B.40 vermelde grief is niet gegrond. Het Hof dient aan het Hof van Justitie van de Europese Unie dus niet de prejudiciële vraag te stellen die de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 in het kader van hun zevende middel suggereren.

*4. De beperking van het beroepsgeheim van de advocaat (eerste tot vijfde middel in de zaak nr. 7410, achtste middel in de zaak nr. 7407 en tweede middel in de zaak nr. 7409)*

*Wat de meldingsplicht voor marktklare constructies betreft (eerste middel in de zaak nr. 7410 en achtste middel, eerste grief, in de zaak nr. 7407)*

B.46. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 leiden een eerste middel af uit de schending, door de artikelen 1 tot 62 van de wet van 20 december 2019, van de artikelen 22, 29 en 170 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het algemeen rechtsbeginsel van rechtszekerheid, met het algemeen rechtsbeginsel van het beroepsgeheim van de advocaat, met de artikelen 1, 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met de artikelen 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 en 51 van het Handvest en met artikel 6 van het VEU.

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 voeren aan dat artikel 326/7, § 3, van het WIB 1992, artikel 289*bis*/7, § 3, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146*duodecies*, § 3, van het Wetboek der successierechten en artikel 211*bis*/7, § 3, van het Wetboek diverse rechten en taksen, zoals ingevoegd bij de artikelen 9, 26, 41 en 55 van de wet van 20 december 2019, de voormelde bepalingen schenden doordat zij uitsluiten dat een advocaat die optreedt als intermediair, zijn beroepsgeheim inroept om te worden vrijgesteld van de meldingsplicht voor marktklare constructies.

Bovendien voeren zij aan dat het begrip « marktklare constructie » te vaag is.

B.47. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 leiden een achtste middel af uit de schending, door de artikelen 9, 10, 26, 27, 41, 42, 54 en 55 van de wet van 20 december 2019, van de artikelen 7, 8, lid 1, 20, 47, 48, 51 tot 53 van het Handvest, van de artikelen 6, lid 3, en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, en van de artikelen 10, 11, 22, 29 en 170 van de Grondwet.

De eerste grief van het achtste middel in de zaak nr. 7407 sluit aan bij het eerste middel in de zaak nr. 7410.

B.48.1. Artikel 22 van de Grondwet en artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens waarborgen het recht op eerbiediging van het privéleven. Die twee bepalingen vormen een onlosmakelijk geheel.

B.48.2. Artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens beschermt het recht op een eerlijk proces. Hoewel artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens niet toepasselijk is op niet-strafrechtelijke fiscale geschillen (EHRM, 12 juli 2001, *Ferrazzini t. Italië*), wordt het recht op een eerlijk proces ook gewaarborgd bij een algemeen rechtsbeginsel.

B.48.3. Artikel 7 van het Handvest bepaalt :

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



Artikel 47 van het Handvest bepaalt :

« Eenieder wiens door het recht van de Unie gewaarborgde rechten en vrijheden zijn geschonden, heeft recht op een doeltreffende voorziening in rechte, met inachtneming van de in dit artikel gestelde voorwaarden.

Eenieder heeft recht op een eerlijke en openbare behandeling van zijn zaak, binnen een redelijke termijn, door een onafhankelijk en onpartijdig gerecht dat vooraf bij wet is ingesteld. Eenieder heeft de mogelijkheid zich te laten adviseren, verdedigen en vertegenwoordigen.

Rechtsbijstand wordt verleend aan degenen die niet over toereikende financiële middelen beschikken, voor zover die bijstand noodzakelijk is om de daadwerkelijke toegang tot de rechter te waarborgen ».

Het recht op eerbiediging van het privéleven zoals het is gewaarborgd bij artikel 7 van het Handvest en het recht op een doeltreffende voorziening in rechte gewaarborgd bij artikel 47 van het Handvest moeten, met toepassing van artikel 52, lid 3, ervan, worden gedefinieerd onder verwijzing naar de inhoud en de reikwijdte die door het Europees Verdrag voor de rechten van de mens eraan worden toegekend.

Uit de toelichtingen bij artikel 7 van het Handvest blijkt dat dat artikel gebaseerd is op artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. Uit de toelichting bij artikel 47 van het Handvest blijkt dat de tweede alinea van dat artikel overeenstemt met artikel 6, lid 1, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, behoudens in zoverre in het recht van de Unie het recht op toegang tot de rechter niet beperkt is tot geschillen inzake burgerlijke rechten en verplichtingen of op strafvervolging.

B.48.4. Het beroepsgeheim van de advocaat is een essentieel bestanddeel van het recht op eerbiediging van het privéleven en van het recht op een eerlijk proces.

Het beroepsgeheim van de advocaat heeft immers hoofdzakelijk tot doel het fundamentele recht op eerbiediging van het privéleven te beschermen van diegene die iemand in vertrouwen neemt, soms over iets heel persoonlijks. De effectiviteit van de rechten van verdediging van iedere rechtzoekende veronderstelt daarenboven noodzakelijkerwijs dat een vertrouwensrelatie tot stand kan komen tussen die persoon en de advocaat die hem raad geeft en hem verdedigt. Die noodzakelijke vertrouwensrelatie kan alleen tot stand komen en behouden blijven indien de rechtzoekende de waarborg heeft dat wat hij aan zijn advocaat toevertrouwt door die

laatstgenoemde niet openbaar zal worden gemaakt. Hieruit volgt dat de aan de advocaat opgelegde regel van het beroepsgeheim een fundamenteel element is van de rechten van verdediging.

Zoals het Hof van Cassatie heeft geoordeeld, « [berust] het beroepsgeheim waaraan de leden van de balie zijn onderworpen, [...] op de noodzaak volledige veiligheid te verzekeren aan diegenen die zich aan hen toevertrouwen » (Cass., 13 juli 2010, *Arr. Cass.*, 2010, nr. 480; zie ook Cass., 9 juni 2004, *Arr. Cass.*, 2004, nr. 313).

Ook al is het « niet onaantastbaar », het beroepsgeheim van de advocaat vormt « een van de grondbeginselen waarop de organisatie van het gerecht in een democratische samenleving berust » (EHRM, 6 december 2012, *Michaud t. Frankrijk*, § 123).

B.49. Een bepaling die afwijkt van het beroepsgeheim moet voldoen aan het algemeen beginsel van de voorzienbaarheid van de strafbaarstelling, daar zij nadere regels bevat die bepalend zijn voor de toepassing van artikel 458 van het Strafwetboek, dat zelf in een strafbaarstelling voorziet.

B.50. Uit hetgeen voorafgaat vloeit voort dat de grondwettigheid van de bestreden bepalingen dient te worden beoordeeld rekening houdend met het feit dat het beroepsgeheim van de advocaat een algemeen beginsel is dat verband houdt met de naleving van de fundamentele rechten, dat de regels die van dat geheim afwijken om die reden en met toepassing van het algemeen beginsel van de voorzienbaarheid van de strafbaarstelling slechts strikt kunnen worden geïnterpreteerd en dat rekening dient te worden gehouden met de wijze waarop het beroep van advocaat in de interne rechtsorde is geregeld. Aldus dient de regel van het beroepsgeheim maar te wijken indien zulks kan worden verantwoord door een dwingende reden van algemeen belang en indien de opheffing van het geheim strikt evenredig is.

B.51. Het Hof heeft zich reeds verscheidene keren uitgesproken over de grondwettigheid van meldingsverplichtingen in het licht van de voormelde vereisten. Bij zijn arrest nr. 10/2008 van 23 januari 2008 heeft het Hof zich uitgesproken over de grondwettigheid van de verplichting voor de advocaten om in het kader van de strijd tegen het witwassen informatie aan de autoriteiten door te geven.

Bij dat arrest heeft het Hof geoordeeld dat de gegevens die ter kennis worden gebracht van de advocaat, enerzijds, in het kader van zijn activiteit bestaande in de verdediging en de vertegenwoordiging in rechte, en, anderzijds, wanneer hij de rechtspositie van zijn cliënt bepaalt, door het beroepsgeheim gedekt zijn (B.9.2 en B.9.3).

Daarenboven heeft het Hof, op basis van het arrest van 26 juni 2007 in de zaak C-305/05 van het Hof van Justitie van de Europese Unie, gepreciseerd dat het begrip « bepaling van de rechtspositie » van de cliënt het begrip « juridische advisering » omvat (B.9.4). Het heeft geoordeeld dat de activiteit bestaande in het verstrekken van juridisch advies ertoe strekt « de cliënt te informeren over de staat van de wetgeving die van toepassing is op zijn persoonlijke situatie of op de verrichting die hij overweegt, of hem te adviseren over de wijze waarop die verrichting binnen het wettelijk kader kan worden uitgevoerd » en « altijd tot doel [heeft] het de cliënt mogelijk te maken een rechtsgeding met betrekking tot die verrichting te vermijden » (B.9.5).

Het Hof heeft geoordeeld dat de gegevens die de advocaat verneemt tijdens de uitoefening van de wezenlijke activiteiten van zijn beroep, namelijk het verdedigen of vertegenwoordigen in rechte van de cliënt en het verlenen van juridisch advies, zelfs buiten elk rechtsgeding, door het beroepsgeheim gedekt blijven en dus niet ter kennis kunnen worden gebracht van de overheden en dat alleen wanneer de advocaat een activiteit uitoefent die verder gaat dan zijn specifieke opdracht van verdediging of vertegenwoordiging in rechte en verlening van juridisch advies, hij kan worden onderworpen aan de verplichting om de gegevens waarvan hij kennis heeft, aan de overheden mee te delen (B.9.6).

Bij zijn arrest nr. 43/2019 van 14 maart 2019 sprak het Hof zich uit over de verplichting, voor advocaten, om jaarlijks een lijst met bepaalde informatie over de btw-plichtige cliënten aan wie zij diensten hebben verstrekt, door te geven aan de fiscale administratie. Het Hof bevestigde dat het loutere feit een beroep te hebben gedaan op een advocaat onder de bescherming van het beroepsgeheim valt. Hetzelfde geldt *a fortiori* voor de identiteit van de cliënten van een advocaat (B.6). Dat verhindert echter niet dat het niet zonder redelijke verantwoording is een advocaat te verplichten de in de btw-listing vermelde beperkte gegevens ter kennis te brengen van de btw-administratie, gelet op de doelstelling om de invordering van de btw te verzekeren en belastingontduiking te vermijden, en gelet op het feit dat de

meldingsplicht gepaard gaat met voldoende waarborgen, zoals de geheimhoudingsplicht die op de btw-ambtenaar rust (B.9.1-B.9.3).

Bij zijn arrest nr. 114/2020 van 24 september 2020 bevestigde het Hof de voormelde principes. In dat arrest vernietigt het Hof gedeeltelijk de wet van 18 september 2017 « tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten ». Het oordeelt dat een advocaat niet kan worden verplicht een melding van een vermoeden door te geven aan de Cel voor financiële informatieverwerking (CFI) wanneer zijn cliënt, op zijn advies, van een verdachte verrichting afziet. Evenmin kan aan een persoon die buiten de vertrouwensrelatie tussen de advocaat en zijn cliënt staat, zelfs wanneer hij advocaat zou zijn, worden toegestaan om door het beroepsgeheim gedekte informatie aan de CFI mee te delen.

B.52. Hoewel het Hof, bij het voormelde arrest nr. 167/2020, *prima facie* heeft geoordeeld dat de inhoud van het begrip « marktklare constructie » voldoende nauwkeurig kon worden bepaald om het te onderscheiden van het begrip « constructie op maat », brengt het onderzoek ten gronde van de thans onderzochte beroepen het Hof ertoe aan het Hof van Justitie de in B.36 vermelde prejudiciële vraag te stellen.

Alvorens ten gronde uitspraak te doen over de grief volgens welke het begrip « marktklare constructie » te vaag is, dient te worden gewacht op het antwoord van het Hof van Justitie op die vraag.

B.53. Het Hof onderzoekt thans de grief waarbij het verbod, voor de advocaat-intermediair, wordt bekritiseerd om zich te beroepen op het beroepsgeheim teneinde te worden vrijgesteld van de meldingsplicht voor marktklare constructies.

B.54.1. Ten aanzien van die constructies geldt voor intermediairs een dubbele meldingsplicht. Op het moment dat zij voor het eerst ter beschikking worden gesteld of gereed zijn voor implementatie, moeten die constructies, net als de constructies op maat, individueel worden gemeld (artikel 326/3, § 1, van het WIB 1992, artikel 289*bis*/3, § 1, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146*octies*, § 1, van het Wetboek der successierechten en artikel 211*bis*/3, § 1, van het Wetboek diverse rechten en taksen).

B.54.2. Ten aanzien van de marktklare constructies geldt daarnaast eveneens een verplichting, voor de intermediairs, om de drie maanden een periodiek verslag op te stellen met een overzicht van de nieuwe meldingsplichtige inlichtingen die ten aanzien van de marktklare constructies beschikbaar zijn geworden (artikel 326/4 van het WIB 1992, artikel 289*bis*/4 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146*nonies* van het Wetboek der successierechten en artikel 211*bis*/4, van het Wetboek diverse rechten en taksen). De gegevens die op dat moment moeten worden gemeld, zijn, als ze van toepassing zijn :

- de identificatiegegevens van intermediairs, van relevante belastingplichtigen en, in voorkomend geval, van de personen die een verbonden onderneming vormen met de relevante belastingplichtige, met inbegrip van hun naam, geboortedatum en -plaats (bij een natuurlijk persoon), fiscale woonplaats en fiscaal identificatienummer;

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

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

- de identificatiegegevens van andere personen in een lidstaat, op wie de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid invloed zal hebben, waarbij wordt vermeld aan welke lidstaten die personen verbonden zijn.

B.54.3. Luidens de parlementaire voorbereiding bij artikel 9 van de wet van 20 december 2019 heeft de mogelijkheid om zich op het beroepsgeheim te beroepen, slechts betrekking :

« op hulp die, bijstand die of advies dat de intermediair aan de relevante belastingplichtige verstrekt voor zover het gaat om de bepaling van de rechtspositie van een relevante belastingplichtige of om het verdedigen van een belastingplichtige in een rechtsgeding, hetgeen eveneens is terug te vinden in de Wet van 18 september 2017 tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten. Meer bepaald gaat het om louter juridisch advies met uitsluiting van mogelijks agressieve fiscale planning. Het is enkel voor deze activiteiten dat een ontheffing van rechtswege van de meldingsplicht voor de intermediair van toepassing kan zijn. Anderzijds kan een adviseur die

zich beperkt tot voormelde juridische adviezen en voor zover hij op geen enkel tijdstip rechtstreeks of via andere personen hulp, bijstand of advies heeft verstrekt met betrekking tot het bedenken, het aanbieden, het opzetten, het beschikbaar maken voor implementatie of het beheren van de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie niet als een intermediair, conform de definitie van de richtlijn, beschouwd worden en zal deze dus niet meldingsplichtig zijn » (*Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 19).

Hieruit kan worden afgeleid dat die bepalingen betrekking hebben op gevallen die onder de toepassing vallen van een strafrechtelijk gesanctioneerd beroepsgeheim. In het geval van een advocaat die optreedt als intermediair, houdt dit in dat hij zich enkel aan de meldingsplicht kan onttrekken voor activiteiten die vallen onder zijn specifieke opdracht van verdediging of vertegenwoordiging in rechte en van verlening van juridisch advies. Zoals de afdeling wetgeving van de Raad van State heeft opgemerkt in zijn advies kan worden aangenomen dat de inlichtingen die moeten worden meegedeeld bij de initiële individuele melding inzake een marktklare constructie niet gedekt zullen zijn door het beroepsgeheim (*Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, pp. 113-114).

Daaruit volgt dat de in B.53 vermelde grief niet gegrond is in zoverre zij betrekking heeft op de initiële meldingsplicht inzake marktklare constructies.

B.54.4. In tegenstelling tot wat is vastgesteld inzake de initiële meldingsplicht voor marktklare constructies, is het, gelet op de in B.54.2 aangehaalde inlichtingen die dienen te worden medegedeeld in het kader van de periodieke meldingsplicht, niet uitgesloten dat die meldingsplicht betrekking heeft op activiteiten die onder het beroepsgeheim vallen.

Ook al moet de regel van het beroepsgeheim wijken in geval van nood of wanneer een hoger geachte waarde hiermee in strijd is, toch dient te worden opgemerkt dat de bestreden bepalingen een absolute en *a priori* opheffing van het beroepsgeheim vastleggen ten aanzien van de periodieke verslagen omtrent marktklare constructies. In de parlementaire voorbereiding wordt die maatregel verantwoord door het feit « dat de driemaandelijke meldingsplicht in geval van marktklare constructies niet kan worden doorgeschoven naar een belastingplichtige, aangezien hij niet over de nodige informatie beschikt om deze melding te doen » (*Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 22).

Zoals blijkt uit de parlementaire voorbereiding, verhindert echter niets dat de intermediair die vanwege het beroepsgeheim zelf niet zou kunnen voldoen aan de meldingsplicht, de belastingplichtige bijstaat bij het voldoen aan de meldingsplicht die in dat geval op hem rust (*ibid.*, p. 21). Er blijkt niet waarom het in het kader van een constructie op maat wel mogelijk zou zijn de nodige informatie te bezorgen aan de belastingplichtige, terwijl zulks niet mogelijk zou zijn in het kader van een marktklare constructie, waarvoor voor de belastingplichtige geen wezenlijke aanpassingen nodig zijn, behoudens met betrekking tot gegevens waarover de belastingplichtige in veel gevallen zelf zal beschikken, zoals blijkt uit de opsomming die is vermeld in B.54.2.

B.55. Uit wat voorafgaat, blijkt dat artikel 326/7, § 3, van het WIB 1992, artikel 289*bis*/7, § 3, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146*duodecies*, § 3, van het Wetboek der successierechten en artikel 211*bis*/7, § 3, van het Wetboek diverse rechten en taksen, ingevoegd bij de artikelen 9, 26, 41 en 55 van de wet van 20 december 2019, niet redelijkerwijze evenredig zijn met het nagestreefde doel, in zoverre zij bepalen dat de advocaten zich niet op het beroepsgeheim kunnen beroepen ten aanzien van de periodieke meldingsplicht voor marktklare constructies in de zin van artikel 326/4 van het WIB 1992, artikel 289*bis*/4 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146*nonies* van het Wetboek der successierechten en artikel 2011*bis*/4 van het Wetboek diverse rechten en taksen.

De in B.53 vermelde grief is gegrond in zoverre zij betrekking heeft op de periodieke meldingsplicht inzake marktklare constructies.

*Wat betreft het tijdstip waarop de ontheffing van de meldingsplicht in het geval van beroepsgeheim uitwerking heeft (tweede middel, eerste onderdeel, en derde middel in de zaak nr. 7410 en achtste middel, vierde grief, in de zaak nr. 7407)*

B.56. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 leiden een tweede middel af uit de schending, door de artikelen 1 tot 62 van de wet van 20 december 2019, van de artikelen 22, 29 en 170 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het algemeen beginsel van rechtszekerheid, met het algemeen beginsel van het recht op het beroepsgeheim van de advocaat, met de artikelen 1, 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met de artikelen 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 en 51 van het Handvest en met artikel 6 van het VEU.

Het middel bevat vijf onderdelen.

B.57. Uit de uiteenzetting van het middel blijkt dat het eerste onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7410 is gericht tegen artikel 326/7, § 1, tweede lid, van het WIB 1992, artikel 289*bis*/7, § 1, tweede lid, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146*duodecies*, § 1, tweede lid, van het Wetboek der successierechten en artikel 211*bis*/7, § 1, tweede lid, van het Wetboek diverse rechten en taksen, ingevoegd bij de artikelen 9, 26, 41 en 55 van de wet van 20 december 2019.

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 bekritisieren het feit dat de ontheffing van de meldingsverplichtingen in het geval van beroepsgeheim, krachtens de bestreden bepalingen, slechts uitwerking heeft op het tijdstip dat een andere intermediair voldaan heeft aan de meldingsverplichting. Volgens hen is het voor de advocaat onmogelijk zich daarvan te vergewissen, zonder alsnog zijn beroepsgeheim te schenden.

B.58. De vierde grief van het achtste middel in de zaak nr. 7407 sluit aan bij het eerste onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7410.

B.59. Zoals de Ministerraad aangeeft, hebben de bestreden bepalingen niet de draagwijdte die de verzoekende partijen daaraan geven.

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

B.60. Daar zij berusten op een verkeerde lezing van de bestreden bepalingen zijn het eerste onderdeel van het tweede middel, in de zaak nr. 7410 en de vierde grief in het achtste middel, in de zaak nr. 7407, niet gegrond.



B.61.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 leiden een derde middel af uit de schending, door de artikelen 1 tot 62 van de wet van 20 december 2019, van de artikelen 22, 29 en 170 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het algemeen rechtsbeginsel van rechtszekerheid, met het algemeen rechtsbeginsel van het beroepsgeheim van de advocaat, met de artikelen 1, 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met de artikelen 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 en 51 van het Handvest en met artikel 6 van het VEU.

B.61.2. Uit de uiteenzetting van het middel blijkt dat dat laatste is gericht tegen artikel 326/6 van het WIB 1992, artikel 289*bis*/6 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146*undecies* van het Wetboek der successierechten en artikel 211*bis*/6 van het Wetboek diverse rechten en taksen, ingevoegd bij de artikelen 8, 25, 40 en 54 van de wet van 20 december 2019.

B.61.3. De verzoekende partijen klagen aan dat, in het geval dat er meerdere intermediairs zijn, krachtens de bestreden bepalingen, de advocaat-intermediair slechts kan worden vrijgesteld van zijn meldingsplicht indien hij schriftelijk bewijs kan voorleggen dat die plicht reeds door een andere intermediair werd volbracht. Volgens hen is het voor de advocaat-intermediair niet mogelijk dat schriftelijke bewijs te verkrijgen zonder zijn beroepsgeheim te schenden.

B.62. Zoals de Ministerraad aangeeft, hebben de bestreden bepalingen niet de draagwijdte die de verzoekende partijen daaraan geven.

De in B.61.2 vermelde bepalingen hebben immers betrekking op de hypothese waarin verschillende intermediairs aan de meldingsplicht onderworpen zijn. Volgens die bepalingen wordt een intermediair ontheven van het verstrekken van de vereiste inlichtingen als hij een schriftelijk bewijs kan voorleggen dat een andere intermediair dezelfde inlichtingen al heeft verstrekt. Die bepalingen wijken niet af van artikel 326/7 van het WIB 1992, van artikel 289*bis*/7 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, van artikel 146*duodecies* van het Wetboek der successierechten en van artikel 211*bis*/7 van het Wetboek diverse rechten en taksen, die, zoals is vermeld in B.59, erin voorzien dat de intermediair die zich op het beroepsgeheim beroept, is vrijgesteld van de meldingsplicht zodra hij heeft voldaan aan de verplichting om dit aan de andere betrokken intermediairs of, bij gebreke daarvan, aan de relevante belastingplichtige te melden.

B.63. Daar het berust op een verkeerde lezing van de bestreden bepalingen, is het derde middel in de zaak nr. 7410 niet gegrond.

*Wat betreft de verplichting, voor de advocaat-intermediair die zich op het beroepsgeheim beroept, om de andere intermediairs in te lichten (tweede middel, tweede onderdeel, in de zaak nr. 7410 en achtste middel, derde grief, eerste deel, in de zaak nr. 7407)*

B.64. Uit de uiteenzetting van het middel blijkt dat het tweede onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7410 is gericht tegen artikel 326/7, § 1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van het WIB 1992, artikel 289bis/7, § 1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146duodecies, § 1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van het Wetboek der successierechten en artikel 211bis/7, § 1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van het Wetboek diverse rechten en taksen, ingevoegd bij de artikelen 9, 26, 41 en 55 van de wet van 20 december 2019.

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 klagen aan dat de advocaat-intermediair die zich op zijn beroepsgeheim wil beroepen, krachtens de bestreden bepalingen, ertoe is gehouden de andere betrokken intermediairs schriftelijk en gemotiveerd ervan op de hoogte te brengen dat hij niet aan zijn meldingsplicht kan voldoen. Die vereiste is volgens de verzoekende partijen onmogelijk te vervullen zonder alsnog het beroepsgeheim te schenden. Bovendien zou zij niet noodzakelijk zijn om de melding van de grensoverschrijdende constructie te garanderen, aangezien de cliënt, al dan niet bijgestaan door de advocaat, de andere intermediairs kan inlichten en hij hen kan vragen om te voldoen aan hun meldingsplicht.

Het eerste deel van de derde grief van het achtste middel in de zaak nr. 7407 sluit aan bij het tweede onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7410.

B.65. De inhoud van de bestreden bepalingen is vergelijkbaar met die van artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van het decreet van 21 juni 2013. Bij zijn voormelde arrest nr. 167/2020 heeft het Hof, ten aanzien van artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van het decreet van 21 juni 2013, geoordeeld dat indien de andere intermediair de cliënt van de advocaat is, het beroepsgeheim

niet verhindert dat de advocaat zijn cliënt wijst op zijn meldingsplicht (B.9.3). Met betrekking tot de hypothese waarin de andere intermediair niet de cliënt van de advocaat is, heeft het Hof geoordeeld :

« B.9.2. Zoals is vermeld in B.6, wordt de informatie die advocaten over hun cliënten aan de bevoegde autoriteit moeten doorgeven, door het beroepsgeheim beschermd, indien die informatie betrekking heeft op activiteiten die vallen onder zijn specifieke opdracht van verdediging of vertegenwoordiging in rechte en verlening van juridisch advies. Het loutere feit een beroep te hebben gedaan op een advocaat, valt onder de bescherming van het beroepsgeheim. Hetzelfde geldt *a fortiori* voor de identiteit van de cliënten van een advocaat. De informatie die ten aanzien van de autoriteit wordt beschermd door het beroepsgeheim, is dit eveneens ten aanzien van andere actoren, zoals bijvoorbeeld andere betrokken intermediairs.

B.9.3. Zoals eveneens is vermeld in B.6, dient de regel van het beroepsgeheim maar te wijken indien zulks kan worden verantwoord door een dwingende reden van algemeen belang en indien de opheffing van het geheim strikt evenredig is. Overeenkomstig de parlementaire voorbereiding zou de verplichting, voor een intermediair, om de andere betrokken intermediairs op gemotiveerde wijze op de hoogte te brengen van het feit dat hij zich beroept op het beroepsgeheim en bijgevolg niet aan de meldingsplicht zal voldoen, noodzakelijk zijn om te voldoen aan de vereisten van de richtlijn, en om te verzekeren dat het aanvoeren van het beroepsgeheim niet verhindert dat de noodzakelijke meldingen gebeuren (*Parl. St.*, Vlaams Parlement, 2019-2020, nr. 322/1, pp. 20-21)

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

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

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

B.9.4. Luidens artikel 2 ervan heeft het bestreden decreet tot doel de richtlijn (EU) 2018/822 om te zetten.

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

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

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

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

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

B.9.5. Het Hof is niet bevoegd om uitspraak te doen over de bestaanbaarheid van de voormelde richtlijn met de artikelen 7 en 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.

B.9.6. Artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna : het VWEU) verleent het Hof van Justitie de bevoegdheid om bij wijze van prejudiciële beslissing uitspraak te doen over zowel de uitlegging van de verdragen en van de handelingen van de instellingen van de Europese Unie als de geldigheid van die handelingen. Volgens de derde alinea ervan is een nationale rechterlijke instantie gehouden zich tot het Hof van Justitie te wenden, indien haar beslissingen - zoals die van het Grondwettelijk Hof - volgens het nationale recht niet vatbaar zijn voor hoger beroep. Wanneer er twijfel is over de interpretatie of de geldigheid van een bepaling van het recht van de Europese Unie die van belang is voor de oplossing van een voor een dergelijk nationaal rechtscollege hangend geschil, dient dat rechtscollege, zelfs ambtshalve, het Hof van Justitie prejudicieel te ondervragen.

B.9.7. Aangezien het beroep tot vernietiging en de vordering tot schorsing van het decreet dat ertoe strekt richtlijn (EU) 2018/822 om te zetten, de geldigheid ervan in twijfel trekken, is het vereist dat, teneinde definitieve uitspraak te doen over het beroep tot vernietiging, vooraf uitsluitel wordt gegeven omtrent de geldigheid van de voormelde richtlijn. Bijgevolg dient de in het dictum geformuleerde prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie van de Europese Unie te worden gesteld ».

B.66. Op basis van het voorgaande heeft het Hof bij zijn arrest nr. 167/2020 aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 1, punt 2), van de richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 ‘ tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU, wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies ’ het recht op een eerlijk proces zoals gewaarborgd bij artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en het recht op eerbiediging van het privéleven zoals gewaarborgd bij artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese in zoverre het nieuwe artikel *8bis ter*, lid 5, dat het heeft ingevoegd in de richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 ‘ betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG ’, erin voorziet dat indien een lidstaat de noodzakelijke maatregelen neemt om intermediairs het recht op ontheffing van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verlenen wanneer de meldingsplicht een inbreuk zou vormen op het wettelijke verschoningsrecht conform het nationale recht van die lidstaat, die lidstaat gehouden is de intermediairs te verplichten iedere andere intermediair of, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen, in zoverre die verplichting tot gevolg heeft dat een advocaat die optreedt als intermediair verplicht wordt gegevens die hij verneemt tijdens de uitoefening van de wezenlijke activiteiten van zijn beroep, namelijk het verdedigen of vertegenwoordigen in rechte van de cliënt en het verlenen van juridisch advies, zelfs buiten elk rechtsgeding, te delen met een andere intermediair die niet zijn cliënt is ? ».

B.67. De voormelde vraag rijst eveneens in het kader van de thans onderzochte grieven.

In afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op de prejudiciële vraag die is gesteld bij het arrest nr. 167/2020, dient de uitspraak over de in B.64 vermelde grieven te worden aangehouden.

*Wat betreft de verplichting, voor de advocaat-intermediair die zich op het beroepsgeheim beroept, om bij gebrek aan andere intermediairs de relevante belastingplichtige in te lichten (tweede middel, derde onderdeel, in de zaak nr. 7410 en achtste middel, derde grief, tweede deel, in de zaak nr. 7407)*

B.68. In het derde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7410 klagen de verzoekende partijen aan dat de advocaat-intermediair die zich op zijn beroepsgeheim wil beroepen ten aanzien van de meldingsplicht, bij gebrek aan andere intermediair, verplicht is de relevante belastingplichtige of belastingplichtigen schriftelijk en gemotiveerd op de hoogte te

brengen van de meldingsplicht. Indien die belastingplichtige niet de cliënt is van de advocaat-intermediair, is het volgens de verzoekende partijen niet mogelijk aan die verplichting te voldoen zonder het beroepsgeheim te schenden.

B.69. Het tweede deel van de derde grief van het achtste middel in de zaak nr. 7407 sluit aan bij het derde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7410.

B.70. Volgens de Ministerraad is de hypothese waarop dat onderdeel gebaseerd is, onbestaande. De cliënt van de advocaat die optreedt als intermediair, zal volgens hem immers per definitie ofwel de relevante belastingplichtige, ofwel een andere intermediair zijn.

B.71. Uit de parlementaire voorbereiding van artikel 9 van de wet van 20 december 2019 blijkt dat artikel 326/7, § 1, eerste lid, 2°, van het WIB 1992, artikel 289bis/7, § 1, eerste lid, 2°, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146*duodecies*, § 1, eerste lid, 2°, van het Wetboek der successierechten en artikel 211bis/7, § 1, eerste lid, 2°, van het Wetboek diverse rechten en taksen zo moeten worden gelezen, dat de belastingplichtige of belastingplichtigen waarnaar wordt verwezen, de cliënten zijn van de intermediair die zich op het beroepsgeheim beroept (*Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 22).

B.72. Daar zij berusten op een verkeerde lezing van de bestreden bepalingen, is het derde onderdeel van het tweede middel, in de zaak nr. 7410 en het tweede deel van de derde grief van het achtste middel, in de zaak nr. 7407 niet gegrond.

*Wat betreft de mogelijkheid, voor de relevante belastingplichtige, om de advocaat-intermediair toe te staan om de meldingsplicht te vervullen of om te eisen dat de advocaat-intermediair aan de relevante belastingplichtige de noodzakelijke inlichtingen meedeelt om over te gaan tot de melding (tweede middel, vierde en vijfde onderdeel, in de zaak nr. 7410 en achtste middel, tweede en vijfde grief, in de zaak nr. 7407)*

B.73. Uit de uiteenzetting van het middel blijkt dat het vierde en het vijfde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7410 gericht zijn tegen artikel 326/7, § 2, eerste lid, van het WIB 1992, artikel 289bis/7, § 2, eerste lid, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146*duodecies*, § 2, eerste lid, van het Wetboek der successierechten en

artikel 211*bis*/7, § 2, eerste lid, van het Wetboek diverse rechten en taksen, ingevoegd bij de artikelen 9, 26, 41 en 55 van de wet van 20 december 2019.

In het vierde onderdeel bekritisieren de verzoekende partijen de bestreden bepalingen, in zoverre zij in de mogelijkheid voorzien, voor de relevante belastingplichtige, cliënt van de advocaat-intermediair, om aan de advocaat-intermediair de opdracht te geven toch te voldoen aan de meldingsplicht. Hierdoor zou het voor de belastingplichtige mogelijk worden de advocaat te verplichten zijn beroepsgeheim te schenden. Het vijfde onderdeel is afgeleid uit dezelfde grief, maar met betrekking tot de situatie waarin de relevante belastingplichtige niet de cliënt van de advocaat is.

B.74. De tweede grief van het achtste middel in de zaak nr. 7407 sluit aan bij het vierde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7410.

B.75. Uit de uiteenzetting van de vijfde grief van het achtste middel in de zaak nr. 7407 blijkt dat die is gericht tegen artikel 326/7, § 2, tweede lid, van het WIB 1992, artikel 289*bis*/7, § 2, tweede lid, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146*duodecies*, § 2, tweede lid, van het Wetboek der successierechten en artikel 211*bis*/7, § 2, tweede lid, van het Wetboek diverse rechten en taksen. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 voeren aan dat de mogelijkheid voor de relevante belastingplichtige om te eisen dat de advocaat-intermediair aan hem de noodzakelijke inlichtingen meedeelt om over te gaan tot de melding, afbreuk doet aan het beroepsgeheim.

B.76. In tegenstelling tot de hypothese waarop het vijfde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7410 berust, kan alleen de relevante belastingplichtige die cliënt is van de advocaat-intermediair die laatstgenoemde, op grond van de in B.73 vermelde bepalingen, toestaan om de meldingsplicht te vervullen.

Evenzo, indien de relevante belastingplichtige die toestemming niet verleent, is alleen de intermediair van wie de relevante belastingplichtige cliënt is, ertoe gehouden de noodzakelijke inlichtingen mee te delen om over te gaan tot de melding, zodat geen afbreuk wordt gedaan aan het beroepsgeheim van de advocaat-intermediair.

B.77. Het vierde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7410 en de tweede grief van het achtste middel in de zaak nr. 7407 berusten op de veronderstelling dat de advocaat-intermediair, in het geval dat een belastingplichtige ervoor kiest de in B.73 vermelde bepalingen toe te passen, verplicht zou zijn uit eigen naam de meldingsplicht te vervullen. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt echter dat dit niet het geval is, en de advocaat alsnog kan weigeren, of de melding kan voorleggen aan de tuchtoverheid van zijn beroepsorganisatie :

« Daaronder voorziet de wet, naast de situatie met betrekking tot het bepalen van een rechtspositie zoals hierboven beschreven, in een mogelijkheid voor de belastingplichtige om de intermediair die zich beroept op een beroepsgeheim alsnog de toelating te geven om de noodzakelijke melding te doen. Eveneens kan de intermediair, indien de belastingplichtige voor deze toelating kiest, de melding voorleggen aan de tuchtoverheid van zijn beroepsorganisatie teneinde de inhoud en omvang van de melding na te gaan. Indien de relevante belastingplichtige niet opteert om de toelating tot melding, ondanks zijn beroepsgeheim, aan de intermediair te geven voorziet het wetsontwerp evenwel in de verplichting voor de intermediair om de nodige informatie aan de belastingplichtige te bezorgen teneinde deze laatste in staat te stellen om de melding correct te kunnen uitvoeren » (*Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 21).

B.78. Het vierde en vijfde onderdeel van het tweede middel, in de zaak nr. 7410 en de tweede en vijfde grief van het achtste middel, in de zaak nr. 7407 zijn niet gegrond.

*Wat betreft de door de belastingadministratie uitgevoerde controles bij de advocaat-intermediair (vierde middel in de zaak nr. 7410 en achtste middel, zesde grief, in de zaak nr. 7407)*

B.79. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 leiden een vierde middel af uit de schending, door de artikelen 1 tot 62 van de wet van 20 december 2019, van de artikelen 22, 29 en 170 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het algemeen rechtsbeginsel van rechtszekerheid, met het algemeen rechtsbeginsel van het beroepsgeheim van de advocaat, met de artikelen 1, 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met de artikelen 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 en 51 van het Handvest en met artikel 6 van het VEU.

Uit de uiteenzetting van het middel blijkt dat dat laatste is gericht tegen de artikelen 315<sup>quater</sup> en 323<sup>ter</sup> van het WIB 1992, artikel 289<sup>bis</sup>/13 van het Wetboek der



registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146*septdecies* van het Wetboek der successierechten en artikel 211*bis*/12 van het Wetboek diverse rechten en taksen, ingevoegd bij de artikelen 14, 16, 32, 46 en 60 van de wet van 20 december 2019.

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 voeren aan dat de bestreden bepalingen afbreuk doen aan het beroepsgeheim van de advocaat in zoverre zij de belastingadministratie toelaten controles uit te voeren bij een advocaat-intermediair zonder dat die laatstgenoemde zich kan beroepen op het beroepsgeheim.

B.80. De zesde grief van het achtste middel in de zaak nr. 7407 sluit aan bij het vierde middel in de zaak nr. 7410.

B.81. Artikel 315*quater* van het WIB 1992 bepaalt :

« De relevante belastingplichtige, bedoeld in artikel 326/1, 5°, is gehouden alle informatie die hij zelf, dan wel middels zijn intermediair, in toepassing van artikelen 326/1 tot en met 326/9 heeft gemeld of diende te melden, aan de Administratie, op haar verzoek, zonder verplaatsing, met het oog op het nazien ervan, voor te leggen, met inbegrip van de onderliggende documenten die zij voor of na de melding van diens intermediair heeft ontvangen, of die zij zelf heeft opgesteld met betrekking tot de meldingsplichtige constructie ».

De verzoekende partijen zetten niet uiteen in welke zin die bepaling, die betrekking heeft op de relevante belastingplichtigen, afbreuk zou doen aan het beroepsgeheim van een advocaat-intermediair.

Het vierde middel in de zaak nr. 7410 en de zesde grief van het achtste middel, in de zaak nr. 7407 zijn niet ontvankelijk, in zoverre ze zijn gericht tegen artikel 315*quater* van het WIB 1992.

B.82. Artikel 323*ter* van het WIB 1992 bepaalt :

« De fiscale administratie mag binnen de door haar bepaalde termijn, welke wegens wettige redenen kan worden verlengd, voor zover zij die informatie nodig acht om de correcte naleving van de artikelen 326/1 t.e.m. 326/9 te verzekeren, van de betrokken intermediair(s) de informatie vorderen die in toepassing van artikelen 326/1 tot en met 326/9 diende te worden gemeld aan de Belgische bevoegde autoriteit en die, na toepassing te hebben gemaakt van artikel 315*quater*, niet werden overgemaakt ».

Artikel 334 van het WIB 1992 bepaalt :

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

Zoals de Ministerraad onderstreept en zoals blijkt uit de tekst van die bepalingen is artikel 334 van het WIB 1992 van toepassing bij een controle van een intermediair op grond van artikel 323*ter* van hetzelfde Wetboek. De intermediair die het voorwerp uitmaakt van een dergelijke controle, kan zich dus beroepen op het beroepsgeheim.

Het vierde middel in de zaak nr. 7410 en de zesde grief van het achtste middel, in de zaak nr. 7407 zijn niet gegrond, in zoverre zij zijn gericht tegen artikel 323*ter* van het WIB 1992.

B.83. Artikel 289*bis*/13 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten bepaalt :

« De fiscale administratie, mag binnen de door haar bepaalde termijn, welke wegens wettige redenen kan worden verlengd, voor zover zij die informatie nodig acht om de correcte naleving van de artikelen 289*bis*/1 tot en met 289*bis*/11 te verzekeren, van de betrokken intermediair(s) alle informatie vorderen die in toepassing van artikel 289*bis*/1 tot en met 289*bis*/11 diende te worden gemeld aan de Belgische bevoegde autoriteit ».

Artikel 146*septdecies* van het Wetboek der successierechten en artikel 211*bis*/12 van het Wetboek diverse rechten en taksen bevatten vergelijkbare bepalingen.

Het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, het Wetboek der successierechten en het Wetboek diverse rechten en taksen bevatten geen bepaling die de advocaat-intermediair toelaat zich te beroepen op het beroepsgeheim bij een controle op grond van de voormelde bepalingen. De onmogelijkheid, voor de advocaat-intermediair, om zich te beroepen op het beroepsgeheim bij een dergelijke controle doet afbreuk aan het daadwerkelijke karakter van de ontheffing van de meldingsplicht bepaald in artikel 289*bis*/7 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, in artikel 146*duodecies* van het Wetboek der

successierechten en in artikel 211*bis*/7 van het Wetboek diverse rechten en taksen, en doet op onevenredige wijze afbreuk aan het beroepsgeheim van de advocaat.

B.84. Het vierde middel in de zaak nr. 7410 en de zesde grief van het achtste middel, in de zaak nr. 7407 zijn gegrond, in zoverre zij zijn gericht tegen artikel 289*bis*/13 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146*septdecies* van het Wetboek der successierechten en artikel 211*bis*/12 van het Wetboek diverse rechten en taksen. Die bepalingen dienen te worden vernietigd.

*Wat betreft de ontstentenis van onderscheiden regels voor de advocaat (tweede middel, tweede onderdeel, in de zaak nr. 7409)*

B.85. In het tweede onderdeel van haar tweede middel voert de verzoekende partij in de zaak nr. 7409 aan dat de wet van 20 december 2019 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt, in zoverre zij niet voorziet in onderscheiden regels voor de advocaat.

B.86. Ten aanzien van de marktklare constructies kan het onderzoek van dat onderdeel niet leiden tot een ruimere vaststelling van schending dan die welke is vermeld in B.55.

B.87. Voor het overige valt het onderzoek van dat onderdeel samen met dat van de grief vermeld in B.64. Om de in B.65 tot B.67 vermelde redenen dient de uitspraak over die grief te worden aangehouden in afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op de prejudiciële vraag die is gesteld bij het arrest nr. 167/2020.

*5. De beperking van het beroepsgeheim van andere intermediairs dan de advocaten (eerste tot vierde middel in de zaak nr. 7412)*

B.88. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7412 leiden vier middelen af uit de schending, door de artikelen 5 tot 9, 16, 22 tot 26, 32, 37 tot 41, 46, 51 tot 55 en 60 van de wet van 20 december 2020, van de artikelen 10, 11 en 22 van de Grondwet, in samenhang gelezen

met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met artikel 7 van het Handvest en, wat het eerste middel betreft, met artikel 8 van het Handvest.

In het eerste middel bekritisieren zij de bestreden bepalingen in zoverre zij het beroepsgeheim niet beschermen wanneer de intermediair advies verstrekt over de toekomstige rechtstoestand van de cliënt of over niet-juridische elementen van de toestand van de cliënt.

In het tweede middel bekritisieren zij de bestreden bepalingen in zoverre zij het beroepsgeheim in mindere mate beschermen dan de wet van 18 september 2017 «tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten».

In het derde middel bekritisieren zij de bestreden bepalingen in zoverre zij, zonder redelijke verantwoording, een verschil in behandeling doen ontstaan onder de intermediairs, naargelang zij al dan niet samenwerken met andere intermediairs. Zij voeren aan dat, in aanwezigheid van meerdere intermediairs, een intermediair die zich beroept op het beroepsgeheim de andere intermediairs hiervan in kennis moet stellen en derhalve zijn beroepsgeheim moet schenden.

In het vierde middel bekritisieren zij de bestreden bepalingen in zoverre zij geen enkele rol toekennen aan de tuchtoverheden.

B.89. Het Hof onderzoekt de vier middelen gezamenlijk.

B.90. Ten aanzien van de initiële individuele melding betreffende een marktklare constructie dient te worden vastgesteld dat, zoals in B.54.3 is vermeld, de inlichtingen die bij die melding moeten worden meegedeeld, niet zijn gedekt door het beroepsgeheim.

B.91. Ten aanzien van de periodieke meldingsplicht betreffende een marktklare constructie dient te worden vastgesteld dat, zoals in B.54.4 is vermeld, het niet uitgesloten is dat die meldingsplicht betrekking heeft op activiteiten die vallen onder het beroepsgeheim.

Om de in B.54.4 en B.55 vermelde redenen heeft het Hof geoordeeld dat het niet redelijk verantwoord is dat de advocaten zich niet kunnen beroepen op het beroepsgeheim ten aanzien van de periodieke meldingsplicht inzake marktklare constructies.

Hoewel het juist is dat het beroepsgeheim van de advocaat, in zoverre het een fundamenteel bestanddeel is van het recht op een eerlijk proces, zich onderscheidt van dat van de andere houders van het beroepsgeheim, en hoewel het juist is dat de advocaten zijn onderworpen aan een bijzonder statuut en een specifieke opdracht vervullen in het kader van de rechtsbedeling, dient te worden vastgesteld dat, te dezen, de in B.54.4 en B.55 vermelde redenen eveneens gelden ten aanzien van de andere intermediairs die zijn gehouden tot het beroepsgeheim.

De in B.55 vastgestelde ongrondwettigheid heeft bijgevolg betrekking op alle intermediairs die zijn gehouden tot het beroepsgeheim.

Artikel 326/7, § 3, van het WIB 1992, artikel 289*bis*/7, § 3, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146*duodecies*, § 3, van het Wetboek der successierechten en artikel 211*bis*/7, § 3, van het Wetboek diverse rechten en taksen, ingevoegd bij de artikelen 9, 26, 41 en 55 van de wet van 20 december 2019, dienen te worden vernietigd in zoverre zij erin voorzien dat de intermediair die is gehouden tot het strafrechtelijk gesanctioneerde beroepsgeheim zich niet kan beroepen op het beroepsgeheim ten aanzien van de periodieke meldingsplicht inzake marktklare constructies in de zin van artikel 326/4 van het WIB 1992, van artikel 289*bis*/4 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, van artikel 146*nonies* van het Wetboek der successierechten en van artikel 211*bis*/4 van het Wetboek diverse rechten en taksen.

B.92. Ten aanzien van de verplichting, voor de intermediair die zich beroept op het beroepsgeheim, om de andere intermediairs in kennis te stellen van hun meldingsplicht, dient, alvorens ten gronde uitspraak te doen, aan het Hof van Justitie een prejudiciële vraag te worden gesteld die vergelijkbaar is met die welke is gesteld bij het arrest nr. 167/2020, maar die betrekking heeft op alle intermediairs die gehouden zijn tot het beroepsgeheim en uitsluitend betrekking heeft op het recht op eerbiediging van het privéleven (vierde prejudiciële vraag die in het dictum is opgenomen).

*6. De inmenging, die anders is dan die welke verband houdt met de beperking van het beroepsgeheim, in het recht op eerbiediging van het privéleven van de intermediairs en van de relevante belastingplichtigen (tweede middel, eerste onderdeel, in de zaak nr. 7409)*

B.93. De verzoekende partij in de zaak nr. 7409 leidt een tweede middel af uit de schending, door de wet van 20 december 2019, van de artikelen 10, 11 en 22 van de Grondwet, van de artikelen 7, 8, 20 en 21 van het Handvest, van de artikelen 1 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en van artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, in samenhang gelezen met de artikelen 6 en 7 van het Europees verdrag voor de rechten van de mens, met de artikelen 47, 48, 49, 51 en 52 van het Handvest, met de algemene rechtsbeginselen inzake de rechten van verweer en met artikel 6, lid 2, van het VEU.

In het eerste onderdeel voert zij aan dat de wet van 20 december 2019 het recht op eerbiediging van het privéleven en het recht op een eerlijk proces schendt, alsook afbreuk doet aan het beroepsgeheim van de advocaat.

B.94. Aangezien het Hof de grieven afgeleid uit de schending van het recht op een eerlijk proces en uit de schending van het beroepsgeheim van de advocaat reeds heeft onderzocht in het kader van het eerste tot het vijfde middel in de zaak nr. 7410 en van het achtste middel in de zaak nr. 7407, dient het Hof enkel nog de grief te onderzoeken volgens welke de wet van 20 december 2019 afbreuk doet aan het recht op eerbiediging van het privéleven.

B.95. Het recht op eerbiediging van het privéleven, zoals gewaarborgd bij artikel 22 van de Grondwet, bij artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, bij artikel 7 van het Handvest en bij artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, heeft als essentieel doel de personen te beschermen tegen inmengingen in hun privéleven. Dat recht heeft een ruime draagwijdte. De rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens doet ervan blijken dat, onder meer, de volgende gegevens en informatie betreffende personen vallen onder de bescherming van dat recht : de naam, het adres, de professionele activiteiten, de persoonlijke relaties, digitale vingerafdrukken, camerabeelden, foto's, communicatiegegevens, DNA-gegevens, gerechtelijke gegevens (veroordeling of verdenking), financiële gegevens en informatie over bezittingen (zie onder meer EHRM, 26 maart 1987, *Leander t. Zweden*, §§ 47-48; grote kamer, 4 december 2008, *S. en Marper t. Verenigd Koninkrijk*, §§ 66-68; 17 december 2009, *B.B. t. Frankrijk*, § 57; 10 februari 2011, *Dimitrov-Kazakov t. Bulgarije*, §§ 29-31; 18 oktober 2011, *Khelili t. Zwitserland*, §§ 55-57; 18 april 2013, *M.K. t. Frankrijk*, § 26; 18 september 2014, *Brunet t. Frankrijk*, § 31).

B.96. Gelet op de inlichtingen die de melding moet bevatten, vormt de meldingsplicht voor meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies een inmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven van de intermediairs en van de relevante belastingplichtigen.

B.97. Het recht op eerbiediging van het privéleven is niet absoluut. Een overheidsinmenging in de uitoefening van dat recht is niet uitgesloten, op voorwaarde dat daarin is voorzien door een voldoende nauwkeurige wetsbepaling, zij beantwoordt aan een dwingende maatschappelijke behoefte in een democratische samenleving en evenredig is met de daarmee nagestreefde legitieme doelstelling.

B.98. Alvorens ten gronde uitspraak te doen over de vraag of de inmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven voldoende nauwkeurig is bepaald, dienen, om de in B.35.1 tot B.36 en in B.39 vermelde redenen, aan het Hof van Justitie prejudiciële vragen te worden gesteld. Derhalve dienen de tweede en de derde prejudiciële vraag in het dictum eveneens betrekking te hebben op het recht op eerbiediging van het privéleven.

B.99.1. Uit overwegingen 4 en 10 van de richtlijn (EU) 2018/822 en uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 20 december 2019 (*Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/003, pp. 8-9) vloeit voort dat de meldingsplicht voor meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies ertoe strekt fiscale fraude en belastingontwijking tegen te gaan en de goede werking van de interne markt te waarborgen.

De strijd tegen fiscale fraude en tegen belastingontwijking, alsook de goede werking van de interne markt, vormen op zich legitieme doelstellingen.

B.99.2. De meldingsplicht strekt ertoe de bevoegde overheden een betere kennis te geven van de betrokken constructies en hen in staat te stellen « onverwijld [te] reageren op schadelijke fiscale praktijken en mazen [te] dichten door wetgeving vast te stellen of door passende risicobeoordelingen en belastingcontroles te verrichten » (overweging 2 van de richtlijn (EU) 2018/822 en *Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 4).

B.99.3. Uit de parlementaire voorbereiding van de richtlijn (EU) 2018/822 en uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 20 december 2019 vloeit voort dat het ultieme doel erin bestaat het opzetten en implimenteren van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies te ontraden :

« Als de belastingautoriteiten [...] informatie over mogelijk agressieve fiscale planningconstructies ontvangen vóórdat deze geïmplementeerd zijn, dan zouden zij deze constructies in het oog kunnen houden en op de fiscale risico's die zij vormen, kunnen reageren door deze met behulp van passende maatregelen in te dammen. Hiervoor moet de informatie idealiter van tevoren worden verkregen, dat wil zeggen vóórdat een constructie is geïmplementeerd en/of wordt gebruikt. Zo zouden de autoriteiten tijdig kunnen beoordelen welke risico's een constructie met zich meebrengt, en zo nodig kunnen reageren om mazen te dichten en te voorkomen dat belastinginkomsten verloren gaan. Het uiteindelijke doel bestaat erin een mechanisme op te zetten dat een afschrikkend effect sorteert, dat wil zeggen een mechanisme dat intermediairs ervan weerhoudt om dergelijke constructies te bedenken en aan te bieden » (COM(2017) 335 final, p. 3).

« Het rapportagevereiste in het kader van een meldingsplicht zal de druk op intermediairs verhogen om geen agressieve fiscale planningconstructies te bedenken, aan te bieden en te implementeren. Ook belastingplichtigen zullen minder geneigd zijn om dergelijke regelingen op te zetten of te gebruiken als zij weten dat die regelingen in het kader van een meldingsplicht moeten worden gerapporteerd » (COM(2017) 335 final, p. 10).

« Het vroegtijdig ontvangen van de informatie laat de fiscale administratie overigens ook toe om de dialoog te openen met de intermediair en/of relevante belastingplichtige teneinde te voorkomen dat bepaalde constructies worden geïmplementeerd. Het afradend effect van de meldingsplicht kan derhalve op verschillende manieren worden bereikt » (*Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 16).

B.99.4. Het onderzoek van de legitimiteit van de doelstelling die erin bestaat het opzetten en implementeren van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies te ontraden, valt te dezen samen met het onderzoek van de evenredigheid van de maatregel.

B.100. Uit de definitie van « meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie » vloeit voort dat drie of vier voorwaarden moeten worden vervuld opdat de meldingsplicht van toepassing is : (1) het moet gaan om een « constructie », (2) die « grensoverschrijdend » is, (3) die minstens een « wezenskenmerk » moet bevatten en (4) die, wanneer dat wordt vereist gelet op de aanwezige wezenskenmerk, moet voldoen aan de « *main benefit test* ».

Aldus, in tegenstelling tot wat is bepaald in artikel 6 van de richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 « tot vaststelling van regels ter bestrijding van



belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt » (hierna : de richtlijn (EU) 2016/1164), waarvan het toepassingsgebied zich overigens beperkt tot de vennootschapsbelasting, is het te dezen niet noodzakelijkerwijze vereist dat de constructie niet authentiek is.

Bovendien, nog steeds in tegenstelling tot wat is bepaald in artikel 6 van de richtlijn (EU) 2016/1164, is het te dezen niet noodzakelijkerwijs vereist dat de voornaamste doelstelling of een van de voornaamste doelstellingen van de constructie het verkrijgen van een fiscaal voordeel is, daar de « *main benefit test* » enkel geldt in aanwezigheid van sommige wezenskenmerken. Bovendien, wanneer de « *main benefit test* » wordt vereist, is het, in tegenstelling tot wat is bepaald in artikel 6 van de richtlijn (EU) 2016/1164, niet noodzakelijk dat het fiscaal voordeel indruist tegen het doel van het toepasselijk fiscaal recht.

Ten slotte, luidens artikel 1, lid 1, van de richtlijn 2011/16/EU, heeft die laatste betrekking op de uitwisseling van « inlichtingen die naar verwachting van belang zijn voor de administratie en de handhaving van de nationale wetgeving van de lidstaten met betrekking tot de [...] belastingen » die vallen onder het toepassingsgebied van die richtlijn. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie blijkt dat de uitdrukking « naar verwachting van belang zijn » moet « worden uitgelegd in het licht van het [...] algemeen beginsel van Unierecht inzake de bescherming van natuurlijke of rechtspersonen tegen willekeurige of onevenredige ingrepen van het openbaar gezag in hun privésfeer » (HvJ, grote kamer, 6 oktober 2020, C-245/19 en C-246/19, *État luxembourgeois*, punt 111). Te dezen, wanneer is voldaan aan de drie of vier voormelde toepassingsvoorwaarden van de meldingsplicht, vloeit hieruit een onweerlegbaar vermoeden voort luidens hetwelk te melden inlichtingen « naar verwachting van belang » zijn.

Uit hetgeen voorafgaat, vloeit voort dat het toepassingsgebied van de meldingsplicht voor meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies ruim is. Die meldingsplicht kan betrekking hebben op constructies die geoorloofd, authentiek en niet onbehoorlijk zijn en waarvan het voornaamste doel niet fiscaal is.

B.101. De vraag rijst derhalve of, gelet inzonderheid op het ruime toepassingsgebied van de meldingsplicht en op de inlichtingen die moeten worden gemeld, de meldingsplicht voor meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies redelijk verantwoord en evenredig met de nagestreefde doelstellingen is.

Daarnaast rijst ook de vraag of de meldingsplicht pertinent is ten opzichte van het doel de goede werking van de interne markt te garanderen, aangezien in het bijzonder de voorwaarde volgens welke de constructie « grensoverschrijdend » moet zijn, de uitoefening van de door het Europese recht gewaarborgde vrijheden van verkeer zou kunnen belemmeren.

Daar die meldingsplicht haar oorsprong vindt in de richtlijn (EU) 2018/822, dient, alvorens ten gronde uitspraak te doen over de in B.94 vermelde grief, aan het Hof van Justitie de vijfde prejudiciële vraag te worden gesteld die in het dictum is opgenomen.

*7. De bepaling die de inwerkingtreding van de wet van 20 december 2019 regelt (vijfde middel in de zaak nr. 7410)*

B.102. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 leiden een vijfde middel af uit de schending van de artikelen 22, 29 en 170 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het algemeen rechtsbeginsel van rechtszekerheid, met het algemeen rechtsbeginsel van het beroepsgeheim van de advocaat, met de artikelen 1, 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met de artikelen 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 en 51 van het Handvest en met artikel 6 van het VEU.

Uit de uiteenzetting van het middel blijkt dat dat laatste is gericht tegen artikel 61 van de wet van 20 december 2019. De verzoekende partijen voeren aan dat de in de andere middelen aangeklaagde ongrondwettigheden een weerslag hebben op die bepaling, die de inwerkingtreding van die wet regelt.

B.103. Een vernietigingsarrest doet de vernietigde bepaling *ab initio* verdwijnen uit de rechtsorde. De vernietiging van de bepaling die de inwerkingtreding van de vernietigde norm regelt, kan, in de regel, geen ruimere gevolgen hebben.

Het vijfde middel in de zaak nr. 7410 dient derhalve niet te worden onderzocht.

Om die redenen,

het Hof

- vernietigt artikel 326/7, § 3, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, artikel 289*bis*/7, § 3, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146*duodecies*, § 3, van het Wetboek der successierechten en artikel 211*bis*/7, § 3, van het Wetboek diverse rechten en taksen, ingevoegd bij de artikelen 9, 26, 41 en 55 van de wet van 20 december 2019 « tot omzetting van Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies », in zoverre zij erin voorzien dat de intermediair die gehouden is tot het strafrechtelijk gesanctioneerde beroepsgeheim zich niet kan beroepen op het beroepsgeheim ten aanzien van de periodieke meldingsplicht inzake marktklare constructies in de zin van artikel 326/4 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, van artikel 289*bis*/4 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, van artikel 146*nonies* van het Wetboek der successierechten en van artikel 211*bis*/4 van het Wetboek diverse rechten en taksen;

- vernietigt artikel 289*bis*/13 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146*septdecies* van het Wetboek der successierechten en artikel 211*bis*/12 van het Wetboek diverse rechten en taksen, ingevoegd bij de artikelen 32, 46 en 60 van de voormelde wet van 20 december 2019;

- houdt de uitspraak aan over de grieven die zijn vermeld in B.64 en in B.87, in afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie van de Europese Unie op de prejudiciële vraag die is gesteld bij het arrest nr. 167/2020 van 17 december 2020;

- alvorens ten gronde uitspraak te doen over de grieven vermeld in B.21, B.32, B.38, B.52, B.92 en B.94, stelt de volgende prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie :

1. Schendt de richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 ‘ tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies ’

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

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

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

4. Schendt artikel 1, punt 2), van de voormelde richtlijn (EU) 2018/822 het recht op eerbiediging van het privéleven zoals gewaarborgd bij artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en bij artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van mens, in zoverre het nieuwe artikel *8bis ter*, lid 5, dat het heeft ingevoegd in de voormelde richtlijn 2011/16/EU, erin voorziet dat, indien een lidstaat de noodzakelijke maatregelen neemt om intermediairs het recht op ontheffing van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verlenen wanneer de meldingsplicht een inbreuk zou vormen op het wettelijke verschoningsrecht conform het nationale recht van die lidstaat, die lidstaat ertoe gehouden is de intermediairs te verplichten iedere andere intermediair of, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen, in zoverre die verplichting tot gevolg heeft dat een intermediair die krachtens het recht van die lidstaat is onderworpen aan het strafrechtelijk gesanctioneerde beroepsgeheim verplicht wordt de inlichtingen die hij verneemt tijdens de uitoefening van zijn beroep, te delen met een andere intermediair die niet zijn cliënt is ?

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

- verwerpt de beroepen voor het overige.

Aldus gewezen in het Frans, het Nederlands en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 15 september 2022.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

P. Nihoul