

Geschäftsverzeichnismrn. 7429 und 7443
Entscheid Nr. 167/2020 vom 17. Dezember 2020

ENTSCHEID

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

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten L. Lavrysen und F. Daoût, und den Richtern J.-P. Moerman, P. Nihoul, R. Leysen, J. Moerman und Y. Kherbache, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschaut, unter dem Vorsitz des Präsidenten L. Lavrysen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. Gegenstand der Klagen und Verfahren

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

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

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

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

Durch Anordnungen vom 23. September 2020 und 7. Oktober 2020 hat der Gerichtshof den Sitzungstermin für die Verhandlung über die Klagen auf einstweilige Aufhebung auf den 21. Oktober 2020 anberaumt, nachdem die in Artikel 76 § 4 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof genannten Behörden aufgefordert wurden, ihre etwaigen schriftlichen Bemerkungen in der Form eines Schriftsatzes spätestens am 15. und 19. Oktober 2020 einzureichen und eine Abschrift derselben innerhalb derselben Frist den klagenden Parteien zu übermitteln.

Die Flämische Regierung, unterstützt und vertreten durch RA M. Delanote, in Brüssel zugelassen, hat schriftliche Bemerkungen eingereicht.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 21. Oktober 2020

- erschienen

. RA M. Storme, in Gent zugelassen, *loco* RA P. Wouters, für die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7429,

. RA P. Malherbe, für die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7443,

. RA M. Delanote, für die Flämische Regierung,

- haben die referierenden Richter J. Moerman und J.-P. Moerman Bericht erstattet,

- wurden die vorgenannten Rechtsanwälte angehört,

- wurden die Rechtssachen zur Beratung gestellt.

Die Vorschriften des vorerwähnten Sondergesetzes vom 6. Januar 1989, die sich auf das Verfahren und den Sprachengebrauch beziehen, wurden zur Anwendung gebracht.

II. *Rechtliche Würdigung*

(...)

In Bezug auf die angefochtenen Bestimmungen

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

Dieses Dekret setzt die Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 « zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen » (nachstehend: Richtlinie (EU) 2018/822) um. Aus dem zweiten Erwägungsgrund dieser Richtlinie ergibt sich, dass diese sich im Rahmen der Bemühungen der Europäischen Union bewegt, Steuertransparenz auf Unionsebene zu berücksichtigen:

« Für die Mitgliedstaaten wird es immer schwieriger, ihre nationalen Steuerbemessungsgrundlagen gegen Aushöhlung zu schützen, da die Steuerplanungsstrukturen immer ausgefeilter werden und sich häufig die höhere Mobilität von Kapital und Personen im Binnenmarkt zunutze machen. Derartige Strukturen umfassen häufig Gestaltungen, die für mehrere Hoheitsgebiete gemeinsam entwickelt werden und durch die steuerpflichtige Gewinne in Staaten mit vorteilhafteren Steuersystemen verlagert werden oder die eine Verringerung der

Gesamtsteuerbelastung der Steuerpflichtigen bewirken. Infolgedessen kommt es häufig zu einem beträchtlichen Rückgang der Steuereinnahmen in den Mitgliedstaaten, was diese wiederum daran hindert, eine wachstumsfreundliche Steuerpolitik zu verfolgen. Es ist daher von entscheidender Bedeutung, dass die Steuerbehörden der Mitgliedstaaten umfassende und relevante Informationen über potenziell aggressive Steuergestaltungen erhalten. Diese Informationen würden die Behörden in die Lage versetzen, zeitnah gegen schädliche Steuerpraktiken vorzugehen und Schlupflöcher durch den Erlass von Rechtsvorschriften oder durch die Durchführung geeigneter Risikoabschätzungen sowie durch Steuerprüfungen zu schließen ».

Konkret müssen die Mitgliedstaaten eine zuständige Behörde benennen, die für den Austausch notwendiger Informationen über aggressive Steuergestaltungen zwischen den Mitgliedstaaten verantwortlich ist. Damit die zuständigen Behörden über diese Informationen verfügen können, führt die Richtlinie eine Meldepflicht für potenzielle aggressive grenzüberschreitende Steuergestaltungen ein.

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

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

[...]

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

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

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

« 17° dispositif transfrontières : un dispositif concernant plusieurs États membres ou un État membre et un pays tiers si l'une au moins des conditions suivantes est remplie :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

21° contribuable concerné : toute personne à qui un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, ou qui est disposée à mettre en œuvre un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou qui a mis en œuvre la première étape d'un tel dispositif;

[...]

23° dispositif commercialisable : un dispositif transfrontière qui est conçu, commercialisé, prêt à être mis en œuvre, ou mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, sans avoir besoin d'être adapté de façon importante;

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

[...] ».

B.1.4. Der automatische Austausch notwendiger Informationen über aggressive Steuergestaltungen seitens der zuständigen Behörde ist in Artikel 11/2 des Dekrets vom 21. Juni 2013 in der Fassung der Einfügung durch Artikel 9 des Dekrets vom 26. Juni 2020 geregelt:

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

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

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

2° des informations détaillées sur les marqueurs, visés à l'article 5/1 selon lesquels le dispositif transfrontière doit faire l'objet d'une déclaration;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

B.1.5. Durch die Artikel 10 bis 19 des Dekrets vom 26. Juni 2020 wird Kapitel 2 Abschnitt 2 des Dekrets vom 21. Juni 2013 ein Unterabschnitt 2 hinzugefügt. In diesem Unterabschnitt ist die obligatorische Bereitstellung von Informationen über meldepflichtige

Gestaltungen durch Intermediäre oder die relevanten Steuerpflichtigen geregelt. Die Artikel 11/3 und 11/4 des Dekrets vom 21. Juni 2013 bestimmen:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Infolge der Coronakrise wurde durch Artikel 1 der Richtlinie (EU) 2020/876 des Rates vom 24. Juni 2020 « zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU, um der dringenden Notwendigkeit einer Verlängerung bestimmter Fristen für die Vorlage und den Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung infolge der COVID-19-Pandemie Rechnung zu tragen » ein Artikel 27*bis* in die Richtlinie 2011/16 eingefügt, mit dem den Mitgliedstaaten ermöglicht wurde, die Frist hinsichtlich meldepflichtiger grenzüberschreitender Gestaltungen zu verlängern.

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

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

Avis n° 20051 du 29 juin 2020

Une directive européenne (dite ' DAC6 ') oblige les intermédiaires fiscaux à déclarer certains dispositifs fiscaux transfrontières à l'autorité compétente. Concrètement, cette directive a été transposée par le décret du 26 juin 2020 modifiant le décret du 21 juin 2013 relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal, en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

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

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

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

. Les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration qui, entre le 1er juillet 2020 et le 31 décembre 2020, sont mis à disposition aux fins de leur mise en œuvre,

ou qui sont prêts à être mis en œuvre, ou dont la première étape de la mise en œuvre a été accomplies;

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

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

In Bezug auf den Umfang der Klage auf Nichtigkeitserklärung und der Klage auf einstweilige Aufhebung in der Rechtssache Nr. 7429

B.2.1. Der Gerichtshof muss den Umfang der Nichtigkeitsklage - und somit der Klage auf einstweilige Aufhebung - anhand des Inhalts der Klageschrift und insbesondere auf der Grundlage der Darlegung der Klagegründe bestimmen. Der Gerichtshof begrenzt seine Prüfung auf jene Bestimmungen, gegen die Klagegründe gerichtet sind.

B.2.2. Aus der Darlegung des Klagegrunds geht hervor, dass sich die Einwände der klagenden Partei in der Rechtssache Nr. 7429 nur auf die Artikel 14, 17, 29 und 30 des Dekrets vom 26. Juni 2020 beziehen, sofern diese Bestimmungen Rechtsanwälte betreffen, die als Intermediär im Sinne des Dekrets vom 26. Juni 2020 tätig werden, und die Auswirkungen dieser Bestimmungen auf das Berufsgeheimnis dieser Rechtsanwälte. Die Klagen auf Nichtigkeitserklärung und einstweilige Aufhebung sind daher unzulässig, insofern sie gegen die übrigen Bestimmungen des Dekrets vom 26. Juni 2020 gerichtet sind.

In Bezug auf die Voraussetzungen für die einstweilige Aufhebung in der Rechtssache Nr. 7429

B.3. Laut Artikel 20 Nr. 1 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof sind zwei Grundbedingungen zu erfüllen, damit auf einstweilige Aufhebung erkannt werden kann:

- Die vorgebrachten Klagegründe müssen ernsthaft sein.

- Die unmittelbare Durchführung der angefochtenen Maßnahme muss die Gefahr eines schwer wiedergutzumachenden ernsthaften Nachteils in sich bergen.

Da die beiden Bedingungen kumulativ sind, führt die Feststellung der Nichterfüllung einer dieser Bedingungen zur Zurückweisung der Klage auf einstweilige Aufhebung.

In Bezug auf die Ernsthaftigkeit der Klagegründe in der Rechtssache Nr. 7429

B.4. Der ernsthafte Klagegrund ist nicht mit dem begründeten Klagegrund zu verwechseln.

Damit ein Klagegrund als ernsthaft im Sinne von Artikel 20 Nr. 1 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof betrachtet werden kann, genügt es nicht, wenn er offensichtlich nicht unbegründet im Sinne von Artikel 72 ist; vielmehr muss er auch nach einer ersten Prüfung der Daten, über die der Gerichtshof in diesem Stand des Verfahrens verfügt, begründet erscheinen.

Was den ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7429 betrifft

B.5.1. Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7429 ist unter anderem aus einem Verstoß durch Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020 gegen die Artikel 22 und 29 der Verfassung in Verbindung mit den Artikeln 6 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit den Artikeln 7 und 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union abgeleitet.

B.5.2. Artikel 22 der Verfassung und Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention garantieren das Recht auf Achtung des Privatlebens. Die beiden Bestimmungen bilden eine untrennbare Einheit.

B.5.3. Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention schützt das Recht auf ein faires Verfahren. Obwohl Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention auf nicht strafrechtliche Steuerstreitigkeiten keine Anwendung findet (EuGHMR, 12. Juli 2001, *Ferrazzini gegen Italien*), wird das Recht auf ein faires Verfahren auch von einem allgemeinen Rechtsgrundsatz gewährleistet.

B.5.4. Artikel 7 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union bestimmt:

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

Artikel 47 derselben Charta bestimmt:

« Jede Person, deren durch das Recht der Union garantierte Rechte oder Freiheiten verletzt worden sind, hat das Recht, nach Maßgabe der in diesem Artikel vorgesehenen Bedingungen bei einem Gericht einen wirksamen Rechtsbehelf einzulegen.

Jede Person hat ein Recht darauf, dass ihre Sache von einem unabhängigen, unparteiischen und zuvor durch Gesetz errichteten Gericht in einem fairen Verfahren, öffentlich und innerhalb angemessener Frist verhandelt wird. Jede Person kann sich beraten, verteidigen und vertreten lassen.

Personen, die nicht über ausreichende Mittel verfügen, wird Prozesskostenhilfe bewilligt, soweit diese Hilfe erforderlich ist, um den Zugang zu den Gerichten wirksam zu gewährleisten ».

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

Das Recht auf Achtung des Privatlebens, so wie es in Artikel 7 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union gewährleistet ist, und das Recht auf eine wirksame Beschwerde, das in Artikel 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union garantiert ist, müssen nach deren Artikel 52 Absatz 3 unter Bezugnahme auf die Bedeutung und Tragweite, die ihnen in der Europäischen Menschenrechtskonvention verliehen wird, definiert werden.

Aus der Erläuterung zu Artikel 7 der Charta geht hervor, dass dieser Artikel auf Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention basiert. Aus der Erläuterung zu Artikel 47 der Charta geht hervor, dass der zweite Absatz dieses Artikels Artikel 6 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention entspricht, außer dass im Recht der Union das Recht auf Zugang zu einem Gericht nicht nur für Streitigkeiten in Bezug auf zivilrechtliche Ansprüche und Verpflichtungen oder strafrechtliche Anklagen gilt.

B.5.5. Das Berufsgeheimnis des Rechtsanwalts ist ein wesentlicher Bestandteil des Rechts auf Achtung des Privatlebens und des Rechts auf ein faires Verfahren.

Die Geheimhaltungspflicht des Rechtsanwalts bezweckt nämlich hauptsächlich, das Grundrecht auf Achtung des Privatlebens derjenigen, die jemanden ins Vertrauen ziehen, bisweilen in sehr persönlichen Dingen, zu schützen. Die Wirksamkeit der Rechte der Verteidigung eines jeden Rechtsuchenden setzt übrigens notwendigerweise voraus, dass ein Vertrauensverhältnis zwischen dieser Person und dem Rechtsanwalt, der sie berät und verteidigt, zustande kommen kann. Dieses notwendige Vertrauensverhältnis kann nur zustande kommen und bestehen bleiben, wenn der Rechtsuchende die Gewähr hat, dass die Dinge, die er seinem Rechtsanwalt anvertraut, durch diesen nicht an die Öffentlichkeit gebracht werden. Daraus ergibt sich, dass die den Rechtsanwälten auferlegte Regel des Berufsgeheimnisses ein fundamentales Element der Rechte der Verteidigung ist.

Wie der Kassationshof bemerkt, « beruht das Berufsgeheimnis, dem die Mitglieder der Rechtsanwaltschaft unterliegen, auf der Notwendigkeit, denjenigen, die sich ihnen anvertrauen, absolute Sicherheit zu bieten » (Kass., 13. Juli 2010, *Pas.*, 2010, Nr. 480; siehe auch Kass., 9. Juni 2004, *Pas.*, 2004, Nr. 313).

Auch wenn es « nicht unantastbar » ist, stellt das Berufsgeheimnis des Rechtsanwalts « eines der Grundprinzipien, auf denen die Organisation des Gerichtswesens in einer demokratischen Gesellschaft beruht » dar (EuGHMR, 6. Dezember 2012, *Michaud gegen Frankreich*, § 123).

B.5.6. Verstöße gegen die Pflichten, die durch die Artikel 11/3 bis 11/11 des Dekrets vom 21. Juni 2013, eingeführt durch das angefochtene Dekret, auferlegt werden, werden mit einer

administrativen Geldbuße bestraft. Diese Geldbuße, die bis zu 100 000 EUR betragen kann (Artikel 30/1 Absatz 2 des Dekrets vom 21. Juni 2013, eingeführt durch Artikel 23 des angefochtenen Dekrets), hat eine vorwiegend repressive Beschaffenheit, sodass die Festlegung dieser Verstöße dem allgemeinen Grundsatz der Vorhersehbarkeit der Unterstrafestellung genügen muss.

B.5.7. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die Verfassungsmäßigkeit der angefochtenen Bestimmungen unter Berücksichtigung des Umstandes zu beurteilen ist, dass das Berufsgeheimnis des Rechtsanwalts ein allgemeiner Grundsatz ist, der mit der Einhaltung der Grundrechte zusammenhängt, dass aus diesem Grund und in Anwendung des allgemeinen Grundsatzes der Vorhersehbarkeit der Unterstrafestellung die von diesem Geheimnis abweichenden Regeln nur strikt ausgelegt werden können und dass die Weise, auf die der Anwaltsberuf in der innerstaatlichen Rechtsordnung organisiert ist, berücksichtigt werden muss. Somit ist nur von der Regel des Berufsgeheimnisses abzuweichen, wenn dies durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses zu rechtfertigen ist und wenn die Aufhebung des Geheimnisses strikt im Verhältnis zu diesem Ziel steht.

B.6. Der Gerichtshof hat sich bereits mehrfach zur Verfassungsmäßigkeit von Meldepflichten im Lichte der vorerwähnten Anforderungen geäußert. In seinem Entscheid Nr. 10/2008 vom 23. Januar 2008 hat sich der Gerichtshof zur Verfassungsmäßigkeit der Pflicht der Rechtsanwälte beziehen, den Behörden im Rahmen der Bekämpfung der Geldwäsche Informationen weiterzuleiten, geäußert.

In diesem Entscheid hat der Gerichtshof geurteilt, dass die Informationen, von denen der Rechtsanwalt einerseits im Rahmen seiner Verteidigungs- und Vertretungstätigkeit und andererseits bei der Beurteilung der Rechtslage für den Klienten Kenntnis erlangt hat, durch das Berufsgeheimnis gedeckt sind (B.9.2 und B.9.3).

Darüber hinaus hat der Gerichtshof, auf Grundlage des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 26. Juni 2007 in der Rechtssache C-305/05, präzisiert, dass die Wendung « Beurteilung der Rechtslage » für den Klienten den Begriff der Rechtsberatung umfasst (B.9.4). Er hat geurteilt, dass die Tätigkeit als Rechtsberater dazu dient, « den Klienten über den Stand der auf seine persönliche Lage oder auf die von ihm beabsichtigte Transaktion anwendbaren Gesetzgebung zu informieren oder ihn über die Weise der Durchführung dieser

Transaktion im gesetzlichen Rahmen zu beraten » und dass diese « es also dem Klienten ermöglichen [soll], ein Gerichtsverfahren bezüglich dieser Transaktion zu vermeiden » (B.9.5).

Der Gerichtshof hat entschieden, dass die Informationen, von denen der Rechtsanwalt anlässlich der Ausübung der wesentlichen Tätigkeiten seines Berufes, nämlich Verteidigung oder Vertretung des Klienten vor Gericht und Rechtsberatung, selbst außerhalb jeglichen Gerichtsverfahrens, Kenntnis erlangt, weiterhin dem Berufsgeheimnis unterliegen und den Behörden daher nicht zur Kenntnis gebracht werden dürfen, und dass dem Rechtsanwalt nur dann, wenn er eine Tätigkeit außerhalb seines spezifischen Auftrags der Verteidigung oder der Vertretung vor Gericht und der Rechtsberatung ausübt, die Verpflichtung zur Mitteilung der ihm bekannten Informationen an die Behörden auferlegt werden kann (B.9.6).

In seinem Entscheid Nr. 43/2019 vom 14. März 2019 hat sich der Gerichtshof zu der Verpflichtung der Rechtsanwälte geäußert, jährlich eine Liste mit bestimmten Informationen über mehrwertsteuerpflichtige Mandanten, zu deren Gunsten sie Dienstleistungen erbracht haben, an die Steuerverwaltung zu übermitteln. Der Gerichtshof hat bestätigt, dass der bloße Umstand der Einschaltung eines Rechtsanwalts in den Schutzbereich des Berufsgeheimnisses fällt. Gleiches gilt *a fortiori* für die Identität der Mandanten eines Rechtsanwalts (B.6). Jedoch ist es angesichts des Ziels der Sicherstellung der Beitreibung der Mehrwertsteuer und der Verhinderung der Steuerhinterziehung und des Umstands, dass die Meldepflicht an ausreichende Garantien geknüpft ist, wie die Geheimhaltungspflicht des Beamten der mit der Mehrwertsteuer beauftragten Verwaltung, nicht sachlich ungerechtfertigt, einen Rechtsanwalt dazu zu verpflichten, der mit der Mehrwertsteuer beauftragten Verwaltung bestimmte in der Mehrwertsteuerliste erwähnte Daten mitzuteilen (B.9.1-B.9.3).

In seinem Entscheid Nr. 114/2020 vom 24. September 2020 hat der Gerichtshof die vorerwähnten Grundsätze bestätigt. In diesem Entscheid hat der Gerichtshof das Gesetz vom 18. September 2017 « zur Verhinderung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung und zur Beschränkung der Nutzung von Bargeld » teilweise für nichtig erklärt. Er hat entschieden, dass ein Rechtsanwalt nicht verpflichtet werden kann, das Büro für die Verarbeitung finanzieller Informationen (BVFI) über einen Verdacht zu informieren, wenn sein Mandant auf seinen Rat hin von der Vornahme einer verdächtigen Transaktion absieht. Ebenso wenig kann einer Person, die außerhalb des Vertrauensverhältnisses zwischen dem Rechtsanwalt und

seinem Mandanten steht, selbst wenn es sich dabei um einen Rechtsanwalt handeln sollte, erlaubt werden, vom Berufsgeheimnis erfasste Informationen an das BVFI mitzuteilen.

B.7.1. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7429 führen an, dass Artikel 11/6 § 3 des Dekrets vom 21. Juni 2013 in der Fassung der Einfügung durch Artikel 14 des angefochtenen Dekrets gegen die in B.5.1 erwähnten Bestimmungen verstoße, weil es einen Rechtsanwalt, der als Intermediär im Sinne des Dekrets tätig werde, daran hindere, dass er sich auf sein Berufsgeheimnis berufe, um von der Meldepflicht bezüglich marktfähiger Gestaltungen befreit zu werden. Außerdem machen sie geltend, dass der Begriff « marktfähige Gestaltung » zu vage sei.

B.7.2. Marktfähige Gestaltungen sind nach der Definition des Artikels 5 Nr. 23 des Dekrets vom 21. Juni 2013 in der Fassung der Einfügung durch Artikel 5 des angefochtenen Dekrets grenzüberschreitende Gestaltungen, die konzipiert werden, vermarktet werden, umsetzungsbereit sind oder zur Umsetzung bereitgestellt werden, ohne dass sie individuell angepasst werden müssen:

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

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

B.7.3. Dem Wortlaut des Artikels 5 Nr. 23 des Dekrets vom 21. Juni 2013 und den Vorarbeiten lässt sich auf hinreichend klare Weise entnehmen, dass es um eine grenzüberschreitende Gestaltung geht, die auf größtenteils identische und standardisierte Weise verschiedenen Steuerpflichtigen bereitgestellt werden kann und die im Rahmen der Umsetzung zugunsten eines konkreten Steuerpflichtigen nur geringfügig angepasst werden muss. Der Begriff « marktfähige Gestaltung » ist folglich hinreichend bestimmt.

B.7.4. In Bezug auf diese Gestaltungen gilt für Intermediäre eine doppelte Meldepflicht. Zu dem Zeitpunkt, zu dem sie zum ersten Mal bereitgestellt werden oder umsetzungsbereit sind, müssen diese Gestaltungen, genauso wie die maßgeschneiderten Gestaltungen, individuell gemeldet werden (Artikel 11/3 des Dekrets vom 21. Juli 2013).

B.7.5. Hinsichtlich der marktfähigen Gestaltungen gilt darüber hinaus auch die Verpflichtung für Intermediäre, alle drei Monate einen regelmäßigen Bericht mit einer Aktualisierung vorzulegen, der neue meldepflichtige Informationen enthält, die in Bezug auf die marktfähigen Gestaltungen verfügbar geworden sind (Artikel 11/4 des Dekrets vom 21. Juni 2013). Die Informationen, die zu diesem Zeitpunkt bereitgestellt werden müssen, sind, soweit anwendbar:

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

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

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

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

B.7.6. Aus den Vorarbeiten ergibt sich, dass sich der Dekretgeber bei Artikel 11/6 des Dekrets vom 21. Juni 2013 in der Fassung der Einfügung durch Artikel 14 des angefochtenen Dekrets ausdrücklich auf Artikel 9 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 « zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs

im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen » (nächstehend: Gesetz vom 20. Dezember 2019) gestützt hat (*Parl. Dok.*, Flämisches Parlament, 2019-2020, Nr. 322/1, S. 21).

Nach den Vorarbeiten zu Artikel 9 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 bezieht sich die Möglichkeit der Geltendmachung eines Berufsgeheimnis nur « auf Hilfe, Unterstützung oder Beratung, die der Intermediär dem relevanten Steuerpflichtigen leistet, sofern es um die Bestimmung der Rechtsposition eines relevanten Steuerpflichtigen oder die Verteidigung eines Steuerpflichtigen in einem Gerichtsverfahren geht, was auch im Gesetz vom 18. September 2017 zur Verhinderung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung und zur Beschränkung der Nutzung von Bargeld auftaucht. Insbesondere geht es ausschließlich um rechtliche Beratungsleistungen unter Ausschluss von potenzieller aggressiver Steuerplanung. Nur bei diesen Tätigkeiten kommt für den Intermediär von Rechts wegen eine Befreiung von der Meldepflicht in Betracht. Andererseits kann ein Berater, der sich auf die vorerwähnten rechtlichen Beratungsleistungen beschränkt und der zu keinem Zeitpunkt unmittelbar oder über andere Personen Hilfe, Unterstützung oder Beratung im Hinblick auf Konzeption, Vermarktung, Organisation, Bereitstellung zur Umsetzung oder Verwaltung der Umsetzung der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung geleistet hat, entsprechend der Definition in der Richtlinie nicht als Intermediär angesehen werden und trifft ihn daher keine Meldepflicht » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, S. 19).

Sowohl daraus als auch aus den Vorarbeiten zu Artikel 11/6 des Dekrets (*Parl. Dok.*, Flämisches Parlament, 2019-2020, Nr. 322/1, S. 20) lässt sich ableiten, dass sich diese Bestimmungen auf Fälle beziehen, die von einem strafbewehrten Berufsgeheimnis erfasst sind. Im Falle eines Rechtsanwalts, der als Intermediär tätig wird, beinhaltet das, dass er sich der Meldepflicht nur bei Tätigkeiten entziehen kann, die seinen spezifischen Auftrag der Verteidigung oder der Vertretung vor Gericht und der Rechtsberatung betreffen. Wie der Staatsrat in seinem Gutachten zur föderalen Regelung bemerkt hat, kann bei einer marktfähigen Gestaltung aufgrund ihrer Art angenommen werden, dass im Rahmen der ersten individuellen Meldung « die bereitzustellenden Informationen sich nicht auf Informationen beziehen werden, die von einem gesetzlichen Befreiungstatbestand oder einem Berufsgeheimnis erfasst sind » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, SS. 113-114).

Daraus geht hervor, dass der Klagegrund nicht als ernsthaft einzustufen ist, sondern er sich auf die erste Meldepflicht bezüglich marktfähiger Gestaltungen bezieht.

B.7.7. Im Gegensatz zu dem, was im Rahmen der ersten Meldepflicht bei marktfähigen Gestaltungen festgestellt wurde, ist es angesichts der in B.7.5 angeführten Informationen, die im Rahmen der regelmäßigen Meldepflicht mitzuteilen sind, nicht ausgeschlossen, dass sich diese Meldepflicht auf Tätigkeiten bezieht, die unter das Berufsgeheimnis fallen.

Auch wenn das Berufsgeheimnis in Notsituationen oder bei Kollision mit einem höherrangigen Gut zurücktreten muss, ist dennoch darauf hinzuweisen, dass Artikel 11/6 Absatz 2 des Dekrets vom 21. Juni 2013 in der Fassung der Einfügung durch das angefochtene Dekret eine absolute und *a priori* Aufhebung des Berufsgeheimnisses in Bezug auf die regelmäßigen Berichte zu marktfähigen Gestaltungen vorsieht. In den Vorarbeiten wird diese Maßnahme begründet mit «dem Umstand, dass die quartalsweise Meldepflicht bei marktfähigen Gestaltungen nicht auf einen Steuerpflichtigen abgewälzt werden kann, da dieser nicht über die notwendigen Informationen verfügt, um diese Meldung vorzunehmen» (*Parl. Dok.*, Flämisches Parlament, 2019-2020, Nr. 322/1, S. 21).

Wie sich aus den Vorarbeiten ergibt, steht dem nichts im Wege, dass der Intermediär, der die Meldepflicht aufgrund eines Berufsgeheimnisses selbst nicht erfüllen kann, unabhängig davon, ob es sich dabei um die erste oder regelmäßige Meldepflicht handelt, dem Steuerpflichtigen bei der Erfüllung der ihn insofern treffenden Meldepflicht Hilfe leistet (ebenda). Es ist nicht ersichtlich, weshalb es im Rahmen einer maßgeschneiderten Gestaltung möglich sein soll, dem Steuerpflichtigen die notwendigen Informationen zukommen zu lassen, jedoch nicht im Rahmen einer marktfähigen Gestaltung, bei der der Steuerpflichtige keine individuellen Anpassungen vornehmen muss, mit Ausnahme der Informationen, die dem Steuerpflichtigen selbst in vielen Fällen zur Verfügung stehen, wie sich der Aufzählung in B.7.5 entnehmen lässt.

B.7.8. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass Artikel 11/6 § 3 des Dekrets vom 21. Juni 2013, eingeführt durch Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020, insofern er vorsieht, dass Rechtsanwälte sich angesichts der regelmäßigen Meldepflicht für marktfähige Gestaltungen im Sinne von Artikel 11/4 des Dekrets vom 21. Juni 2013 nicht auf das Berufsgeheimnis berufen können, nicht in einem vernünftigen Verhältnis zum angestrebten Ziel steht.

B.7.9. Im begrenzten Rahmen der Prüfung, die der Gerichtshof bei der Behandlung der Klage auf einstweilige Aufhebung vornehmen konnte, ist der erste Klagegrund in Bezug auf die regelmäßige Meldepflicht im Rahmen marktfähiger grenzüberschreitender Gestaltungen als ernsthaft im Sinne von Artikel 20 Nr. 1 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 zu betrachten.

B.7.10. Angesichts der vorstehenden Ausführungen und des Umstands, dass die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7429 ihren Antrag auf Vorlage einer Vorabentscheidungsfrage an den Gerichtshof der Europäischen Union während der Sitzung zurückgenommen haben, ist es nicht erforderlich, diesen Antrag zu prüfen.

Was den ersten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7429 betrifft

B.8.1. Der erste Teil des zweiten Klagegrunds ist unter anderem aus einem Verstoß durch Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020 gegen die Artikel 22 und 29 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 6 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit den Artikeln 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 und 51 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, abgeleitet. Die klagenden Parteien beanstanden, dass die Befreiung von den Meldepflichten für Berufsgeheimnisträger nach Artikel 11/6 § 1 Absatz 2 des Dekrets vom 21. Juni 2013 in der Fassung der Einfügung durch Artikel 14 des angefochtenen Dekrets erst ab dem Zeitpunkt gelte, an dem ein anderer Intermediär der Meldepflicht nachgekommen sei. Es sei für den Rechtsanwalt unmöglich, sich dessen zu vergewissern, ohne dennoch sein Berufsgeheimnis zu verletzen.

B.8.2. Wie die Flämische Regierung anführt, hat die angefochtene Bestimmung nicht die Tragweite, die die klagenden Parteien insofern zugrunde legen.

Nach dieser Bestimmung soll die Befreiung von der Meldepflicht nicht davon abhängig gemacht werden, dass die Meldung von einem anderen beteiligten Intermediär oder, bei Fehlen eines solchen, dem Steuerpflichtigen vorgenommen wurde. Diese Bestimmung führt vielmehr dazu, dass die Befreiung nur gilt, wenn der Intermediär, der sich auf sein Berufsgeheimnis beruft, der Verpflichtung nachgekommen ist, die anderen beteiligten Intermediäre oder, bei Fehlen von solchen, den Steuerpflichtigen davon in Kenntnis zu setzen.

B.8.3. Der erste Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7429 beruht auf einer falschen Auslegung des damit angefochtenen Artikels und ist deshalb nicht ernsthaft.

Was den zweiten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7429 betrifft

B.9.1. Der zweite Teil des zweiten Klagegrunds ist unter anderem aus einem Verstoß durch Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020 gegen die Artikel 22 und 29 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 6 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit den Artikeln 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 und 51 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, abgeleitet. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7429 beanstanden, dass der Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde und sich auf sein Berufsgeheimnis berufen möchte, nach Artikel 11/6 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Dekrets vom 21. Juni 2013 in der Fassung der Einfügung durch Artikel 14 des angefochtenen Dekrets dazu verpflichtet sei, die anderen beteiligten Intermediäre schriftlich und unter Angabe von Gründen davon in Kenntnis zu setzen, dass er seiner Meldepflicht nicht nachkommen könne. Diese Anforderung könne nicht erfüllt werden, ohne dennoch das Berufsgeheimnis zu verletzen. Darüber hinaus sei sie nicht erforderlich, um die Meldung der grenzüberschreitenden Gestaltung sicherzustellen, da der Mandant, sei es unter Hinzuziehung des Rechtsanwalts oder ohne seine Hilfe, die anderen Intermediäre benachrichtigen und fragen könne, ihre Meldepflicht zu erfüllen.

B.9.2. Wie in B.6 erwähnt wurde, sind die Informationen, die Rechtsanwälte über ihre Mandanten an die zuständige Behörde weiterleiten müssen, vom Berufsgeheimnis geschützt, wenn sich diese Informationen auf Tätigkeiten beziehen, die seinen spezifischen Auftrag der Verteidigung oder der Vertretung vor Gericht und der Rechtsberatung betreffen. Der bloße Umstand der Einschaltung eines Rechtsanwalts fällt in den Schutzbereich des Berufsgeheimnisses. Gleiches gilt *a fortiori* für die Identität der Mandanten eines Rechtsanwalts. Die Informationen, die im Verhältnis zur Behörde vom Berufsgeheimnis erfasst sind, sind dies auch im Verhältnis zu anderen Personen wie beispielsweise anderen beteiligten Intermediären.

B.9.3. Wie ebenso in B.6 erwähnt wurde, muss das Berufsgeheimnis nur zurücktreten, wenn ein zwingender Grund des Allgemeininteresses dies rechtfertigt und die Offenlegung des Geheimnisses im strikten Sinne verhältnismäßig ist. Nach den Vorarbeiten ist die Verpflichtung bezüglich eines Intermediärs, die anderen beteiligten Intermediäre unter Angabe von Gründen davon in Kenntnis zu setzen, dass er sich auf sein Berufsgeheimnis beruft und die Meldepflicht folglich nicht erfüllen wird, notwendig, um den Anforderungen der Richtlinie zu genügen und sicherzustellen, dass die Geltendmachung des Berufsgeheimnisses nicht verhindert, dass die notwendigen Meldungen vorgenommen werden (*Parl. Dok.*, Flämisches Parlament, 2019-2020, Nr. 322/1, SS. 20-21).

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

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

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

B.9.4. Nach Artikel 2 des angefochtenen Dekrets hat dieses die Umsetzung der Richtlinie (EU) 2018/822 zum Ziel.

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

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

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

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

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

B.9.5. Der Gerichtshof ist nicht befugt, sich zur Vereinbarkeit von vorerwähnten Richtlinie mit den Artikeln 7 und 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union zu äußern.

B.9.6. Nach Artikel 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (nachstehend: AEUV) ist der Gerichtshof der Europäischen Union dafür zuständig, im Wege der Vorabentscheidung über die Auslegung der Verträge sowie über die Gültigkeit und die Auslegung der Handlungen der Einrichtungen der Europäischen Union zu entscheiden. Gemäß Absatz 3 desselben Artikels ist ein einzelstaatliches Gericht verpflichtet, den Gerichtshof der

Europäischen Union anzurufen, wenn dessen Entscheidungen - wie die des Verfassungsgerichtshofs - selbst nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können. Wenn es Zweifel über die Auslegung oder die Gültigkeit einer Bestimmung des Rechts der Europäischen Union gibt, die für die Entscheidung in einer bei einem solchen einzelstaatlichen Gericht anhängigen Streitigkeit wichtig ist, hat dieses Gericht den Gerichtshof der Europäischen Union im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens, selbst von Amts wegen, anzurufen.

B.9.7. Da die Klage auf Nichtigerklärung und die Klage auf einstweilige Aufhebung des Dekrets, durch das die Richtlinie (EU) 2018/822 umgesetzt werden soll, deren Gültigkeit anzweifeln, ist es erforderlich, dass, bevor eine endgültige Entscheidung über die Nichtigkeitsklage ergeht, die Frage der Gültigkeit der vorerwähnten Richtlinie geklärt wird. Dementsprechend ist die im Tenor formulierte Frage dem Gerichtshof der Europäischen Union zur Vorabentscheidung vorzulegen.

B.10. Der Gerichtshof kann sich nicht ohne Vorwegnahme der Antwort des Gerichtshofs der Europäischen Union auf die durch vorliegenden Entscheid vorzulegende Vorabentscheidungsfrage bezüglich der Gültigkeit zum ernsthaften Charakter des zweiten Teils des zweiten Klagegrundes äußern. Daraus ergibt sich, dass ohne Möglichkeit der Prüfung des ernsthaften Charakters dieses Teils davon ausgegangen werden muss, dass die erste Voraussetzung des Artikels 20 Nr. 1 des vorerwähnten Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 erfüllt ist.

Was den dritten Teil des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache Nr. 7429 betrifft

B.11.1. Im dritten Teil des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache Nr. 7429 beanstanden die klagenden Parteien, dass der Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde und der sich im Rahmen der Meldepflicht auf sein Berufsgeheimnis berufen möchte, wegen des Fehlens eines anderen Intermediärs verpflichtet sei, den beziehungsweise die relevanten Steuerpflichtigen schriftlich und unter Angabe von Gründen über die Meldepflicht in Kenntnis zu setzen. Wenn dieser Steuerpflichtige nicht der Mandant des Rechtsanwalts sei, der als Intermediär tätig werde, sei es nicht möglich, dieser Verpflichtung ohne Verletzung des Berufsgeheimnisses nachzukommen.

Nach Ansicht der Flämischen Regierung kann sich der Fall, der diesem Teil zugrunde liege, nicht ereignen. Der Mandant des Rechtsanwalts, der als Intermediär tätig werde, sei nämlich per definitionem entweder der Steuerpflichtige oder ein anderer Intermediär.

B.11.2. Aus den Vorarbeiten zu Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020 sowie der Definition des Begriffs des Intermediärs in Artikel 5 Nr. 20 des Dekrets vom 21. Juni 2013 ergibt sich, dass Artikel 11/6 § 1 Absatz 1 Nr. 2 so zu verstehen ist, dass der Steuerpflichtige oder die Steuerpflichtigen, auf den beziehungsweise die verwiesen wird, die Mandanten des Intermediärs sind, der sich auf das Berufsgeheimnis beruft (*Parl. Dok.*, Flämisches Parlament, 2019-2020, Nr. 322/1, S. 21).

B.11.3. Der dritte Teil des zweiten Klagegrunds beruht auf einer falschen Auslegung des damit angefochtenen Artikels und ist deshalb nicht ernsthaft.

Was den vierten und den fünften Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7429 betrifft

B.12.1. Im vierten Teil beanstanden die klagenden Parteien, dass Artikel 11/6 § 2 Absatz 1 des Dekrets vom 21. Juni 2013 in der Fassung der Einfügung durch Artikel 14 des angefochtenen Dekrets die Möglichkeit für den betreffenden Steuerpflichtigen, bei dem es sich um den Mandanten des Rechtsanwalts handle, der als Intermediär tätig werde, vorsehe, den Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde, den Auftrag zu erteilen, die Meldepflicht dennoch zu erfüllen. Dadurch werde es dem Steuerpflichtigen ermöglicht, den Rechtsanwalt zu verpflichten, sein Berufsgeheimnis zu verletzen. Der fünfte Teil des zweiten Klagegrundes beruht auf dem gleichen Einwand, jedoch geht es dabei um die Situation, in der der Steuerpflichtige nicht der Mandant des Rechtsanwalts ist.

B.12.2. Aus der Darlegung des Klagegrundes geht hervor, dass der vierte Teil auf der Annahme beruht, dass der Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, falls der Steuerpflichtige sich dafür entscheidet, Artikel 11/6 § 2 Absatz 1 des Dekrets vom 21. Juni 2013 anzuwenden, verpflichtet wäre, der Meldepflicht im eigenen Namen nachzukommen. Aus den Vorarbeiten zur föderalen Regelung, die der angefochtenen Regelung ausdrücklich und

wörtlich zugrunde liegt, geht allerdings hervor, dass dies nicht der Fall ist und der Rechtsanwalt sich trotzdem weigern kann oder die Meldung der Disziplinarbehörde seiner Berufsorganisation vorlegen kann:

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

B.12.3. Der vierte und der fünfte Teil des zweiten Klagegrunds beruhen auf einer falschen Auslegung des damit angefochtenen Artikels und sind deshalb nicht ernsthaft.

Was den dritten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7429 betrifft

B.13.1. Der dritte Klagegrund ist aus einem Verstoß durch die Artikel 1 bis 30 des Dekrets vom 26. Juni 2020 gegen die Artikel 22, 29 und 170 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit dem allgemeinen Grundsatz der Rechtssicherheit, mit dem allgemeinen Grundsatz des Berufsgeheimnisses des Rechtsanwalts, mit den Artikeln 1, 6 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention, mit den Artikeln 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 und 51 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und mit Artikel 6 des Vertrags über die Europäische Union (nachstehend: EUV), abgeleitet. Die klagenden Parteien beanstanden, dass bei Vorliegen mehrerer Intermediäre der Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde, nach Artikel 17 des angefochtenen Dekrets nur dann von seiner Meldepflicht befreit werden könne, wenn er schriftlich beweisen könne, dass diese Pflicht bereits von einem anderen Intermediär erfüllt worden sei. Es sei für den Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde, nicht möglich, diesen schriftlichen Beweis zu erbringen, ohne sein Berufsgeheimnis zu verletzen.

B.13.2. Wie die Flämische Regierung anführt, hat die angefochtene Bestimmung nicht die Tragweite, die die klagenden Parteien insofern zugrunde legen.

Wie in B.1.7 erwähnt wurde, bestimmt Artikel 11/9 des Dekrets vom 21. Juni 2013, dass ein Intermediär von der Pflicht zur Bereitstellung der erforderlichen Informationen nur befreit wird, wenn er schriftlich beweisen kann, dass ein anderer Intermediär diese Informationen bereits bereitgestellt hat. Im Gegensatz zu dem, was die klagenden Parteien anführen, weicht Artikel 11/9 des Dekrets vom 21. Juni 2013 nicht von Artikel 11/6 desselben Dekrets ab. Artikel 11/9 bezieht sich nämlich auf den Fall, in dem verschiedene Intermediäre der Meldepflicht unterliegen.

B.13.3. Der dritte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7429 beruht auf einer falschen Auslegung des damit angefochtenen Artikels und ist deshalb nicht ernsthaft.

Was die Gefahr eines schwer wiedergutzumachenden ernsthaften Nachteils in der Rechtssache Nr. 7429 betrifft

B.14. Eine einstweilige Aufhebung durch den Gerichtshof muss verhindern können, dass den klagenden Parteien durch die sofortige Anwendung der angefochtenen Norm ein ernsthafter Nachteil entstehen würde, der bei einer etwaigen Nichtigerklärung nicht oder nur schwer wiedergutzumachen wäre.

B.15.1. Um nachzuweisen, dass ihnen durch die Anwendung der angefochtenen Bestimmungen ein schwer wiedergutzumachender ernsthafter Nachteil drohe, führen die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7429 an, dass ihre Mitglieder - betreffend die erste klagende Partei in der Rechtssache - beziehungsweise sie selbst - betreffend die zweite klagende Partei - durch die angefochtenen Bestimmungen vor die Wahl gestellt würden, entweder ihr Berufsgeheimnis oder die angefochtene Meldepflicht zu verletzen. Im letzteren Fall könne eine Geldbuße von 1 250 bis 100 000 EUR verhängt werden. So wird nach Ansicht der klagenden Parteien dem Vertrauensverhältnis zwischen dem Mandanten und seinem Rechtsanwalt ein nicht wiedergutzumachender Schaden zugefügt, da Mandanten nicht mehr darauf vertrauen könnten, dass ihr Rechtsanwalt das Berufsgeheimnis wahren werde.

B.15.2. Wie in B.5.5 erwähnt wurde, ist das Berufsgeheimnis des Rechtsanwalts ein wesentlicher Bestandteil des Rechts auf Achtung des Privatlebens und des Rechts auf ein faires Verfahren. Die klagenden Parteien lassen es als plausibel erscheinen, dass ihnen durch die

sofortige Anwendung des Artikels 14 des angefochtenen Dekrets ein ernsthafter Nachteil droht, weil ein Rechtsanwalt im Rahmen der Ausübung der wesentlichen Tätigkeiten seines Berufes, nämlich der Verteidigung oder der Vertretung des Mandanten vor Gericht und der Rechtsberatung, dazu verpflichtet werden kann, Informationen bereitzustellen, die unter das Berufsgeheimnis fallen. Es geht dabei um einen Nachteil, der im Falle einer etwaigen Nichtigerklärung dieser Bestimmung schwer wiedergutmacht werden könnte. Die etwaige einstweilige Aufhebung hinsichtlich der Durchführung durch die Verwaltung hat darauf keinen Einfluss, das gilt umso mehr, als sich diese einstweilige Aufhebung nur auf die Frist bezieht, innerhalb der eine etwaige Meldung zu erfolgen hat, jedoch nicht verhindert, dass die Meldepflicht für die betreffenden grenzüberschreitenden Gestaltungen entsteht.

B.16. Die Bedingungen für eine einstweilige Aufhebung sind in Bezug auf Artikel 11/6 § 1 Absatz 1 Nr. 1 und Artikel 11/6 § 3 des Dekrets vom 21. Juni 2013 in der Fassung der Einfügung durch Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020 erfüllt. Diese Bestimmungen sind in dem im Tenor genannten Umfang einstweilen aufzuheben.

In Bezug auf die Dauer der einstweiligen Aufhebung

B.17.1. Artikel 25 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 bestimmt:

« Der Verfassungsgerichtshof erlässt seinen Entscheid über den Hauptantrag binnen drei Monaten nach der Verkündung des Entscheids, der die Aussetzung anordnet. Diese Frist kann nicht verlängert werden.

Wird der Entscheid über den Hauptantrag nicht binnen dieser Frist erlassen, endet die Wirksamkeit der Aussetzung unmittelbar ».

B.17.2. Der Gerichtshof kann seinen Entscheid zur Hauptklage erst erlassen, nachdem er die Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union in Bezug auf die durch vorliegenden Entscheid vorgelegte Vorabentscheidungsfrage sowie die diesbezüglichen Standpunkte der Parteien zur Kenntnis nehmen konnte.

B.17.3. Der Gerichtshof der Europäischen Union hat entschieden, dass

« ein mit einem nach Gemeinschaftsrecht zu beurteilenden Rechtsstreit befasstes nationales Gericht in der Lage sein muss, vorläufige Maßnahmen zu erlassen, um die volle Wirksamkeit der späteren Gerichtsentscheidung über das Bestehen der aus dem Gemeinschaftsrecht hergeleiteten Rechte sicherzustellen » (EuGH, 13. März 2007, C-432/05, *Unibet*, Randnr. 67).

Und :

« Der gemeinschaftsrechtlich gewährleistete Rechtsschutz umfaßt in den Fällen, in denen die verwaltungsmäßige Durchführung von Gemeinschaftsverordnungen nationalen Stellen obliegt, das Recht der Bürger, die Rechtmäßigkeit dieser Verordnungen vor dem nationalen Gericht Inzident zu bestreiten und dieses zur Befassung des Gerichtshofes mit Vorlagefragen zu veranlassen.

Dieses Recht wäre gefährdet, wenn der Bürger trotz des Vorliegens bestimmter Voraussetzungen solange nicht in der Lage wäre, eine Aussetzung der Vollziehung zu erreichen und damit für sich der Verordnung einstweilen die Wirksamkeit zu nehmen, als es an einem Urteil des Gerichtshofes fehlt, der allein befugt ist, die Ungültigkeit einer Gemeinschaftsverordnung festzustellen » (EuGH, 21. Februar 1991, C-143/88 und C-92/89, *Zuckerfabrik Süderdithmarschen AG und Zuckerfabrik Soest GmbH*, Randnrn. 16-17).

B.17.4. Der Grundsatz der Effektivität des Unionsrechts beinhaltet, dass die vom Gerichtshof angeordnete einstweilige Aufhebung aufrechtzuerhalten ist, bis er seinen Entscheid in der Sache selbst erlassen kann, was nicht innerhalb der in Artikel 25 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 vorgesehenen Frist von drei Monaten möglich ist.

Vorliegend ist Artikel 25 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 deshalb außer Anwendung zu lassen und anzuordnen, dass die einstweilige Aufhebung der in B.16 angeführten Bestimmungen ihre Wirkungen bis zum Datum der Veröffentlichung des Entscheids des Gerichtshofs zu den im Geschäftsverzeichnis unter den Nummern 7429 und 7443 eingetragenen Nichtigkeitsklagen im Belgischen Staatsblatt entfaltet.

In Bezug auf die Klage auf einstweilige Aufhebung in der Rechtssache Nr. 7443

Was die Zulässigkeit der Klage auf Nichtigklärung und der Klage auf einstweilige Aufhebung in der Rechtssache Nr. 7443 betrifft

B.18.1. Die erste klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7443 ist die « Belgian Association of Tax Lawyers ». Die Flämische Regierung ist der Ansicht, dass diese Partei nicht über die Rechtsfähigkeit verfüge, vor dem Gerichtshof eine Nichtigkeitsklage zu erheben, da nicht bestritten werde, dass es sich dabei um eine nicht rechtsfähige Vereinigung handle.

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

B.18.2. Da die Klage auf einstweilige Aufhebung der Nichtigkeitsklage untergeordnet ist, muss die Zulässigkeit der Nichtigkeitsklage und insbesondere das Bestehen des erforderlichen Interesses an der Klageerhebung bereits in die Prüfung der Klage auf einstweilige Aufhebung einbezogen werden.

B.18.3. Laut Artikel 2 Nr. 2 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 muss die vor dem Gerichtshof klagende Partei eine natürliche oder juristische Person sein, die ein Interesse nachweist.

B.18.4. Die zweite und die dritte klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7443 üben den Beruf des Rechtsanwalts aus, wobei sie auch in Steuerangelegenheiten tätig werden.

Aus der beschränkten Prüfung der Zulässigkeit der Nichtigkeitsklage, die der Gerichtshof im Rahmen der Klage auf einstweilige Aufhebung hat durchführen können, geht nicht hervor, dass die Nichtigkeitsklage - und somit die Klage auf einstweilige Aufhebung - als unzulässig zu betrachten ist, was die zweite und die dritte klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7443 betrifft.

In der vorerwähnten Eigenschaft als Rechtsanwalt haben diese klagenden Parteien nämlich ein Interesse an einer Klage auf Nichtigklärung eines Dekrets, das ihnen eine Meldepflicht

aufgelegt, wenn sie als Intermediär tätig werden. Folglich ist es nicht notwendig, die Zulässigkeit der Klage der ersten klagenden Partei zu prüfen.

Was die Gefahr eines schwer wiedergutzumachenden ernsthaften Nachteils in der Rechtssache Nr. 7443 betrifft

B.19.1. Wie in B.15.2 erwähnt wurde, ist es plausibel, dass durch die sofortige Anwendung des Artikels 14 des angefochtenen Dekrets ein ernsthafter Nachteil droht, weil ein Rechtsanwalt im Rahmen der Ausübung der wesentlichen Tätigkeiten seines Berufes, nämlich der Verteidigung oder der Vertretung des Mandanten vor Gericht und der Rechtsberatung, dazu verpflichtet werden kann, Informationen bereitzustellen, die unter das Berufsgeheimnis fallen.

B.19.2. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7443 beantragen mit ihrem Hauptantrag die einstweilige Aufhebung des angefochtenen Dekrets aufgrund der Gefahr, dass den Rechtsanwälten, die verpflichtet werden, ihr Berufsgeheimnis zu missachten, und ihren Mandanten durch seine Anwendung ein nicht wiedergutzumachender Schaden zugefügt wird. Hilfsweise beantragen sie die Anwendung von Artikel 20 Nr. 1 des Sondergesetzes über den Verfassungsgerichtshof. Die Gefahr eines schwer wiedergutzumachenden ernsthaften Nachteils, worauf sie diesen letzteren Antrag stützen, ergibt sich, wie in der Rechtssache Nr. 7429, ausschließlich aus der Weise, wie Artikel 14 des angefochtenen Dekrets die Folgen der Meldepflicht für Intermediäre regelt, die einem Berufsgeheimnis unterliegen, insbesondere Rechtsanwälte, die als Intermediär tätig werden.

Der Gerichtshof beschränkt die Prüfung der Klage auf einstweilige Aufhebung in der Rechtssache Nr. 7443 deshalb auf die Klagegründe, die gegen Artikel 14 des angefochtenen Dekrets gerichtet sind.

Was die ersten fünf Klagegründe in der Rechtssache Nr. 7443 betrifft

B.20.1. Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 bezieht sich auf einen Verstoß des angefochtenen Dekrets gegen die Artikel 10, 11, 170 § 2 und 172 der Verfassung, weil das

Dekret die Richtlinie (EU) 2018/822 in anderen Angelegenheiten als denen der Gesellschaftssteuern umsetze, ohne dass dies sachlich begründet werde.

B.20.2. Der zweite Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 bezieht sich auf einen Verstoß des angefochtenen Dekrets gegen die Artikel 10, 11, 170 § 2 und 172 der Verfassung an sich oder in Verbindung mit Artikel 5 EUV, mit den Artikeln 16 Absatz 1, 26 Absatz 2, 49, 56, 63, 65 Absatz 3 und 115 des AEUV, mit den Artikeln 7, 8 Absatz 1 und 51 bis 53 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, mit den Artikeln 6 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit Artikel 17 des Internationalen Pakts über bürgerliche und politische Rechte (nachstehend: UN-Zivilpakt). Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7443 beanstanden, dass die durch das Dekret eingeführten Informationspflichten auf Vermutungen in Bezug auf aggressive Steuerplanung beruhten, die nicht auf angemessene Weise aus den in der Richtlinie ausgearbeiteten Wesensmerkmalen abgeleitet werden könnten. Außerdem beanstanden sie, dass bestimmte Wesensmerkmale dadurch eine unwiderlegbare Vermutung einführten, dass es bei diesen nicht möglich sei, dass der betreffende Steuerpflichtige nachweise, dass die Absicht der Gestaltung nicht hauptsächlich steuerlicher Art sei.

B.20.3. Der dritte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 bezieht sich auf einen Verstoß des angefochtenen Dekrets gegen die Artikel 10, 11, 12, 14, 170 § 2 und 172 der Verfassung an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 20, 48 Absatz 1, 49, 51 und 52 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, mit den Artikeln 6 und 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit Artikel 17 des UN-Zivilpakts, weil der Begriff des Intermediärs bezüglich solcher Personen, die keine Betreuer seien, nicht hinreichend bestimmt sei. Da die Definitionen im Dekret auf der Richtlinie beruhen, verstößt diese nach Ansicht der klagenden Parteien ebenso gegen die angeführten Bestimmungen.

B.20.4. Der vierte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 bezieht sich auf einen Verstoß des angefochtenen Dekrets gegen die Artikel 10, 11, 170 § 2 und 172 der Verfassung an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 20, 48 Absatz 1, 49, 50, 51 und 52 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und mit den Artikeln 6 Absätze 1 und 2 sowie 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention, weil Beginn und Ende der Frist für die Erfüllung der Meldepflicht nicht hinreichend bestimmt seien.

B.20.5. Der fünfte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 beruht auf einem Verstoß des angefochtenen Dekrets gegen die Artikel 10, 11, 12, 14, 172 und 190 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 20, 48 Absatz 1, 49, 50, 51 und 52 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union sowie mit den Artikeln 6 Absätze 1 und 2 sowie 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention, weil das angefochtene Dekret am 1. Juli 2020 in Kraft trete, während es erst am 3. Juli 2020 im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht worden sei.

B.21. Aus der Darlegung in der Antragschrift ergibt sich, dass keiner dieser Klagegründe gegen Artikel 14 des angefochtenen Dekrets gerichtet ist. Diese Klagegründe müssen daher im Rahmen der Klage auf einstweilige Aufhebung nicht geprüft werden.

Was den sechsten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 betrifft

B.22.1. Der sechste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 beruht auf einem Verstoß des angefochtenen Dekrets gegen die Artikel 10, 11, 19, 22, 29 und 170 der Verfassung an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 2, 4 Absatz 3 Unterabsatz 1 und 19 EUV, mit Artikel 16 Absatz 1 AEUV, mit den Artikeln 7, 8 Absatz 1, 20, 47, 48, 51, 52, 53 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union sowie mit den Artikeln 6 Absatz 3, 8 und 10 der Europäischen Menschenrechtskonvention, weil das angefochtene Dekret das Berufsgeheimnis, das dem Beruf des Rechtsanwalts eigen sei, aufhebe, indem es Rechtsanwälten eine Meldepflicht auferlege. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7443 beanstanden, dass selbst die auf Grundlage des Berufsgeheimnisses vorgesehenen Ausnahmen an Verpflichtungen geknüpft seien, andere Intermediäre beziehungsweise Steuerpflichtige unter Angabe von Gründen davon in Kenntnis zu setzen, dass das Berufsgeheimnis geltend gemacht werde. Dieser Klagegrund schließt an die ersten beiden Klagegründe in der Rechtssache Nr. 7429 an.

B.22.2. Da der sechste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 nicht zu einer umfassenderen einstweiligen Aufhebung führen kann, als in B.16 festgestellt wurde, ist es nicht notwendig, diesen Klagegrund zu prüfen.

Was die Anwendung von Artikel 20 Nr. 1 des Sondergesetzes über den Verfassungsgerichtshof betrifft

B.23.1. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7443 führen an, dass die einstweilige Aufhebung auf die Artikel 2 und 19 EUV gestützt werden müsse, da Artikel 25 des Sondergesetzes über den Verfassungsgerichtshof die Dauer einer einstweiligen Aufhebung gemäß Artikel 20 dieses Sondergesetzes auf drei Monate beschränke.

B.23.2. Unter Berücksichtigung der Feststellung in B.17.4, dass Artikel 25 des Sondergesetzes im Rahmen der einstweiligen Aufhebung der Umsetzung von Artikel 11/6 § 1 Absatz 1 Nr. 1 und Artikel 11/6 § 3 des Dekrets vom 21. Juni 2013 in der Fassung der Einfügung durch Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020 außer Anwendung zu lassen ist, ist der Antrag auf einstweilige Aufhebung dieser Bestimmung auf Grundlage der Artikel 2 und 19 EUV gegenstandslos.

Was die Anträge in der Rechtssache Nr. 7443, dem Gerichtshof der Europäischen Union Vorabentscheidungsfragen vorzulegen, betrifft

B.24. Angesichts obiger Ausführungen gibt es in dieser Phase des Verfahrens keinen Anlass, dem Gerichtshof der Europäischen Union die von den klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7443 vorgeschlagenen Fragen zu stellen.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

1. stellt dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfrage:

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

2. hebt

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

- Artikel 11/6 § 3 desselben Dekrets vom 21. Juni 2013 in der Fassung der Einfügung durch Artikel 14 desselben Dekrets vom 26. Juni 2020 ausschließlich insofern, als er bestimmt, dass sich ein Rechtsanwalt im Rahmen der Verpflichtung zur regelmäßigen Meldung bezüglich marktfähiger grenzüberschreitender Gestaltungen im Sinne von Artikel 11/4 des angeführten Dekrets vom 21. Juni 2013 nicht auf das Berufsgeheimnis berufen kann,

einstweilen auf;

ordnet an, dass die vorerwähnten einstweiligen Aufhebungen ihre Wirkung bis zum Datum der Veröffentlichung des Entscheids zu den im Geschäftsverzeichnis unter den Nummern 7429 und 7443 eingetragenen Nichtigkeitsklagen im *Belgischen Staatsblatt* weiterhin entfalten;

3. weist die Klagen auf einstweilige Aufhebung im Übrigen zurück.

Erlassen in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 17. Dezember 2020.

Der Kanzler,

Der Präsident,

F. Meersschaut

L. Lavrysen