

Geschäftsverzeichnisnr. 7480
Entscheid Nr. 45/2021 vom 11. März 2021

ENTSCHEID

In Sachen: Klage auf teilweise einstweilige Aufhebung des Dekrets der Wallonischen Region vom 1. Oktober 2020 « zur Abänderung des Dekrets vom 6. Mai 1999 über die Festsetzung, die Beitreibung und die Streitsachen bezüglich der wallonischen regionalen Abgaben zwecks der Umsetzung der Richtlinie 2018/822/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen », erhoben von der faktischen Vereinigung « Belgian Association of Tax Lawyers » und anderen.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten F. Daoût und L. Lavrysen, und den Richtern J.-P. Moerman, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet, R. Leysen, J. Moerman, Y. Kherbache und T. Detienne, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten F. Daoût,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Klage und Verfahren*

Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 11. Dezember 2020 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 15. Dezember 2020 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf teilweise einstweilige Aufhebung des Dekrets der Wallonischen Region vom 1. Oktober 2020 « zur Abänderung des Dekrets vom 6. Mai 1999 über die Festsetzung, die Beitreibung und die Streitsachen bezüglich der wallonischen regionalen Abgaben zwecks der Umsetzung der Richtlinie 2018/822/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen » (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 20. Oktober 2020): die faktische Vereinigung « Belgian Association of Tax Lawyers », Paul Verhaeghe und Gerd Goyvaerts, unterstützt und vertreten durch RA P. Malherbe, in Brüssel zugelassen.

Mit derselben Klageschrift beantragen die klagenden Parteien ebenfalls die völlige oder teilweise Nichtigerklärung desselben Dekrets.

Durch Anordnung vom 17. Dezember 2020 hat der Gerichtshof den Sitzungstermin für die Verhandlung über die Klage auf einstweilige Aufhebung auf den 13. Januar 2021 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 8. Januar 2021 einzureichen und eine Abschrift derselben innerhalb derselben Frist den klagenden Parteien zu übermitteln.

Es wurden keine Schriftsätze eingereicht.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 13. Januar 2021

- erschienen
- . RA P. Malherbe, für die klagenden Parteien,
- . RA V. Delcuve und RÄin J. Chomé, in Brüssel zugelassen, für Wallonische Regierung,
- haben die referierenden Richter T. Detienne und R. Leysen Bericht erstattet,
- wurden die vorgenannten Rechtsanwälte angehört,
- wurde die Rechtssache zur Beratung gestellt.

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

II. *Rechtliche Würdigung*

(...)

In Bezug auf die angefochtenen Bestimmungen

B.1.1. Die klagenden Parteien beantragen die Nichtigerklärung des Dekrets der Wallonischen Region vom 1. Oktober 2020 « zur Abänderung des Dekrets vom 6. Mai 1999 über die Festsetzung, die Beitreibung und die Streitsachen bezüglich der wallonischen regionalen Abgaben zwecks der Umsetzung der Richtlinie 2018/822/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen » (nachstehend: Dekret vom 1. Oktober 2020). Sie beantragen ebenfalls die einstweilige Aufhebung der Artikel 2, 3, 5 und 8 dieses 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 Wallonischen Region führt das Dekret vom 1. Oktober 2020 einige Abänderungen am Dekret der Wallonischen Region vom 6. Mai 1999 « über die Festsetzung, die Beitreibung und die Streitsachen bezüglich der wallonischen regionalen Abgaben » (nachstehend: Dekret vom 6. Mai 1999) durch.

Durch Artikel 3 des angefochtenen Dekrets werden in Artikel 64*bis* des Dekrets vom 6. Mai 1999 mehrere Definitionen eingeführt:

« 19° ‘ grenzüberschreitende Gestaltungen ’: eine Gestaltung, die entweder mehr als einen Mitgliedstaat oder einen Mitgliedstaat und ein Drittland betrifft, wobei mindestens eine der folgenden Bedingungen erfüllt ist:

a) nicht alle an der Gestaltung Beteiligten sind im selben Hoheitsgebiet steuerlich ansässig;

b) einer oder mehrere der an der Gestaltung Beteiligten ist/sind gleichzeitig in mehreren Hoheitsgebieten steuerlich ansässig;

c) einer oder mehrere der an der Gestaltung Beteiligten übt/üben in einem anderen Hoheitsgebiet über eine dort gelegene Betriebsstätte eine Geschäftstätigkeit aus, und die Gestaltung stellt teilweise oder ganz die durch die Betriebsstätte ausgeübte Geschäftstätigkeit dar;

d) einer oder mehrere der an der Gestaltung Beteiligten übt/üben in einem anderen Hoheitsgebiet eine Tätigkeit aus, ohne dort steuerlich ansässig zu sein oder eine Betriebsstätte zu begründen;

e) eine solche Gestaltung hat möglicherweise Auswirkungen auf den automatischen Informationsaustausch oder die Identifizierung der wirtschaftlichen Eigentümer.

Für die Zwecke der Ziffern 19 bis 26 von § 2 und des Artikels 64*quinquies*/2 kann es sich bei einer Gestaltung auch um eine Reihe von Gestaltungen handeln. Eine Gestaltung kann mehr als einen Schritt oder Teil umfassen;

20° ‘ meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung ’: jede grenzüberschreitende Gestaltung, die mindestens eines der Kennzeichen aufweist;

21° ‘ Kennzeichen ’: ein Merkmal oder eine Eigenschaft einer grenzüberschreitenden Gestaltung gemäß Paragraf 2, das bzw. die auf ein potenzielles Risiko der Steuervermeidung hindeutet;

22° ‘ Intermediär ’: jede Person, die eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung konzipiert, vermarktet, organisiert oder zur Umsetzung bereitstellt oder die die Umsetzung einer solchen Gestaltung verwaltet.

Dieser Ausdruck bezeichnet auch jede Person, die - unter Berücksichtigung der relevanten Fakten und Umstände und auf der Grundlage der verfügbaren Informationen sowie des einschlägigen Fachwissens und Verständnisses, die für die Erbringung solcher Dienstleistungen erforderlich sind, - weiß oder vernünftigerweise wissen müsste, dass sie unmittelbar oder über andere Personen Hilfe, Unterstützung oder Beratung im Hinblick auf Konzeption, Vermarktung, Organisation, Bereitstellung zur Umsetzung oder Verwaltung der Umsetzung einer meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung geleistet hat. Jede Person hat das Recht, Beweise zu erbringen, wonach sie nicht wusste oder vernünftigerweise nicht wissen konnte, dass sie an einer meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung beteiligt war. Die

betreffende Person kann zu diesem Zweck alle relevanten Fakten und Umstände sowie verfügbaren Informationen und ihr einschlägiges Fachwissen und Verständnis geltend machen.

Damit eine Person als Intermediär fungieren kann, muss sie mindestens eine der folgenden zusätzlichen Bedingungen erfüllen:

- a) sie ist in einem Mitgliedstaat steuerlich ansässig;
- b) sie hat eine Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat, durch die die Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Gestaltung erbracht werden;
- c) sie ist nach dem Recht eines Mitgliedstaats eingetragen oder unterliegt dem Recht eines Mitgliedstaats;
- d) sie ist in einem Mitgliedstaat Mitglied in einer Organisation für juristische, steuerliche oder beratende Dienstleistungen;

23° ‘relevanter Steuerpflichtiger’: jede Person, der eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung zur Umsetzung bereitgestellt wird oder die bereit ist, eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung umzusetzen, oder die den ersten Schritt einer solchen Gestaltung umgesetzt hat;

[...]

25° ‘marktfähige Gestaltung’: eine grenzüberschreitende Gestaltung, die konzipiert wird, vermarktet wird, umsetzungsbereit ist oder zur Umsetzung bereitgestellt wird, ohne dass sie individuell angepasst werden muss;

26° ‘maßgeschneiderte Gestaltung’: jede grenzüberschreitende Gestaltung, bei der es sich nicht um eine marktfähige Gestaltung handelt ».

B.1.4. Durch Artikel 5 des angefochtenen Dekrets wird Artikel 64*quinquies*/2 in das Dekret vom 6. Mai 1999 eingefügt. Diese Bestimmung regelt die obligatorische Bereitstellung von Informationen über meldepflichtige Gestaltungen durch Intermediäre oder die relevanten Steuerpflichtigen sowie den automatischen Austausch notwendiger Informationen durch die zuständige Behörde über aggressive Steuergestaltungen. Der neue Artikel 64*quinquies*/2 §§ 1 und 2 des Dekrets vom 6. Mai 1999 bestimmt:

« § 1. Die Intermediäre übermitteln der zuständigen belgischen Behörde die ihnen bekannten, in ihrem Besitz oder unter ihrer Kontrolle befindlichen Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, und zwar innerhalb von 30 Tagen beginnend:

1° an dem Tag, nach dem die meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung zur Umsetzung bereitgestellt wird;

2° an dem Tag, nach dem die meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung umsetzungsbereit ist;

3° wenn der erste Schritt der Umsetzung der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung gemacht wurde,

je nachdem, was früher eintritt.

Ungeachtet des Absatzes 1 sind auch die in Artikel 64*bis* § 1 Absatz 4 Ziffer 22 Absatz 2 genannten Intermediäre zur Vorlage der Informationen innerhalb von 30 Tagen, beginnend an dem Tag, nach dem sie unmittelbar oder über andere Personen Hilfe, Unterstützung oder Beratung geleistet haben, verpflichtet.

§ 2. Im Falle von marktfähigen Gestaltungen ergreifen die Mitgliedstaaten die erforderlichen Maßnahmen, um sicherzustellen, dass der Intermediär alle drei Monate einen regelmäßigen Bericht mit einer Aktualisierung vorlegt, der neue meldepflichtige Informationen gemäß Paragraf 14 Ziffern 1, 4, 7 und 8 enthält, die seit der Vorlage des letzten Berichts verfügbar geworden sind ».

Artikel 64*quinquies*/2 § 3 bestimmt, welche Behörde informiert werden muss, wenn mehrere Behörden in Betracht kommen. Artikel 64*quinquies*/2 § 4 regelt die Meldepflicht, wenn mehrere Intermediäre an derselben Gestaltung beteiligt sind:

« Besteht gemäß Paragraf 3 eine Verpflichtung zur Mehrfachmeldung, ist der Intermediär von der Vorlage der Informationen befreit, wenn er nachweisen kann, dass dieselben Informationen bereits in einem anderen Mitgliedstaat vorgelegt wurden ».

B.1.5. Artikel 64*quinquies*/2 § 5 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020, bestimmt die Weise, wie sich die Meldepflicht zum Berufsgeheimnis verhält, dem bestimmte Intermediäre unterliegen. Ein dem Berufsgeheimnis unterliegender Intermediär ist nach dieser Bestimmung von der Meldepflicht nur befreit, wenn er einen anderen Intermediär oder, falls ein solcher fehlt, den Steuerpflichtigen von den Meldepflichtigen kraft Artikel 64*quinquies*/2 § 6 in Kenntnis setzt. Nach Artikel 64*quinquies*/2 § 5 Absatz 3 ist die Berufung auf ein Berufsgeheimnis ausgeschlossen, wenn sich die Meldepflicht auf marktfähige Gestaltungen bezieht. Artikel 64*quinquies*/2 § 5 des Dekrets vom 6. Mai 1999 bestimmt:

« Den Intermediären wird das Recht auf Befreiung von der Pflicht gewährt, Informationen über eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung vorzulegen, wenn mit der Meldepflicht gegen eine gesetzliche, strafrechtlich geahndete Verschwiegenheitspflicht verstoßen würde. In solchen Fällen unterrichten die Intermediäre unverzüglich andere

Intermediäre oder, falls es keine solchen gibt, den relevanten Steuerpflichtigen unverzüglich über ihre Meldepflichten gemäß Paragraf 6.

Intermediäre können die in Absatz 1 genannte Befreiung nur insoweit in Anspruch nehmen, als sie ihre Tätigkeit im Rahmen der für ihren Beruf relevanten nationalen Rechtsvorschriften ausüben, und dies nur ab dem Zeitpunkt, an dem sie die Meldepflicht nach Absatz 1 erfüllt haben.

Es kann keine Verschwiegenheitspflicht im Sinne des vorliegenden Paragrafen geltend gemacht werden in Bezug auf die Meldepflicht für marktfähige Gestaltungen, die gemäß Paragraf 2 eine periodische Berichterstattung veranlassen ».

B.1.6. Wenn kein Intermediär vorhanden ist oder der Intermediär den relevanten Steuerpflichtigen oder einen anderen Intermediär über die Anwendung einer Befreiung nach Artikel 64*quinquies*/2 § 5 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 64*quinquies*/2 § 7 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020).

B.1.7. Der automatische Austausch notwendiger Informationen über aggressive Steuergestaltungen seitens der zuständigen Behörde wird in Artikel *quinquies*/2 §§ 13 bis 16 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020, geregelt:

« § 13. Die zuständige belgische Behörde übermittelt die in Paragraf 14 aufgeführten Informationen über die grenzüberschreitenden Gestaltungen, über welche sie von dem Intermediär und dem relevanten Steuerpflichtigen gemäß den Paragrafen 1 bis 12 unterrichtet wurde, den zuständigen Behörden aller anderen Mitgliedstaaten im Wege eines automatischen Austauschs gemäß den praktischen Regelungen nach Artikel 64*octies* § 8.

§ 14. Die von der zuständigen belgischen Behörde gemäß Paragraf 13 zu übermittelnden Informationen umfassen soweit anwendbar Folgendes:

1° die Angaben zu den Intermediären und relevanten Steuerpflichtigen, einschließlich des Namens, des Geburtsdatums und -orts (bei natürlichen Personen), der Steueransässigkeit und der Steueridentifikationsnummer sowie gegebenenfalls der Personen, die als verbundene Unternehmen des relevanten Steuerpflichtigen gelten;

2° Einzelheiten zu den in Anhang IV der Richtlinie aufgeführten Kennzeichen, die bewirken, dass die grenzüberschreitende Gestaltung meldepflichtig ist;

3° eine Zusammenfassung des Inhalts der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung, soweit vorhanden, einschließlich eines Verweises auf die Bezeichnung, unter der es allgemein bekannt ist, und einer abstrakt gehaltenen Beschreibung der relevanten Geschäftstätigkeiten oder Gestaltungen, die nicht zur Preisgabe eines Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnisses oder eines Geschäftsverfahrens oder von Informationen führt, deren Preisgabe die öffentliche Ordnung verletzen würde;

4° das Datum, an dem der erste Schritt der Umsetzung der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung gemacht wurde oder gemacht werden wird;

5° Einzelheiten zu den nationalen Vorschriften, die die Grundlage der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung bilden;

6° den Wert der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung;

7° die Angabe des Mitgliedstaats des/der relevanten Steuerpflichtigen und aller anderen Mitgliedstaaten, die wahrscheinlich von der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung betroffen sind;

8° Angaben zu allen anderen Personen in einem Mitgliedstaat, die wahrscheinlich von der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung betroffen sind, einschließlich Angaben darüber, zu welchen Mitgliedstaaten sie in Beziehung stehen.

§ 15. Die Tatsache, dass eine Steuerverwaltung nicht auf eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung reagiert, impliziert in keiner Weise die Anerkennung der Gültigkeit oder der steuerlichen Behandlung dieser Gestaltung.

§ 16. Der automatische Informationsaustausch erfolgt innerhalb eines Monats nach Ablauf des Quartals, in dem die Informationen vorgelegt wurden. Die ersten Informationen werden bis zum 31. Oktober 2020 übermittelt ».

B.1.8. In Artikel 8 des Dekrets vom 1. Oktober 2020 ist das Inkrafttreten des Dekrets wie folgt geregelt:

« Das vorliegende Dekret tritt am Tage seiner Veröffentlichung im *Belgischen Staatsblatt* in Kraft.

Die Artikel 2 bis 7 des vorliegenden Dekrets werden am 1. Juli 2020 wirksam ».

Nach Artikel 64^{quinquies}/2 § 11 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020, müssen die Intermediäre und die Steuerpflichtigen spätestens am 31. August 2020 Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, bei denen der erste Schritt zwischen dem 25. Juni 2018 und dem 1. Juli 2020 umgesetzt worden ist, bereitstellen:

«Die Intermediären und die relevanten Steuerpflichtigen sind zur Vorlage von Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen verpflichtet, deren erster Schritt zwischen dem 25. Juni 2018 und dem 1. Juli 2020 umgesetzt wurde. Gegebenenfalls legen die Intermediären und die relevanten Steuerpflichtigen Informationen über diese meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltungen spätestens am 31. August 2020 vor ».

In Bezug auf die Tragweite der Klage auf einstweilige Aufhebung

B.2.1. Der Gerichtshof bestimmt die Tragweite der Klage auf einstweilige Aufhebung anhand des Inhalts der Klageschrift und insbesondere auf der Grundlage der Darlegung der Gefahr eines schwer wiedergutzumachenden ernsthaften Nachteils und der Klagegründe. Er beschränkt somit seine Prüfung auf die Teile der angefochtenen Bestimmungen, zu denen einerseits dargelegt wird, inwiefern ihre Anwendung zu einem schwer wiedergutzumachenden ernsthaften Nachteil führen könnte, und andererseits dargelegt wird, inwiefern sie gegen die in den Klagegründen geltend gemachten Referenznormen verstoßen würden. Er beschränkt seine Prüfung außerdem auf die Referenznormen, bei denen dargelegt wird, in welcher Hinsicht gegen sie verstoßen würde.

B.2.2. Die klagenden Parteien beantragen hauptsächlich 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 vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof. Die Gefahr eines schwer wiedergutzumachenden ernsthaften Nachteils, auf die sie diesen letzteren Antrag stützen, ergibt sich ausschließlich aus der Weise, wie Artikel 64*quinquies*/2 § 5 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des angefochtenen Dekrets, die Folgen der Meldepflicht für Intermediäre regelt, die dem Berufsgeheimnis unterliegen, insbesondere Rechtsanwälte, die als Intermediär tätig werden.

Der Gerichtshof beschränkt die Prüfung der Klage auf einstweilige Aufhebung deshalb auf die Klagegründe, die gegen Artikel 64*quinquies*/2 § 5 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des angefochtenen Dekrets, gerichtet sind.

B.2.3. Der erste Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die Artikel 3 und 5 des angefochtenen Dekrets gegen die Artikel 10, 11, 143 § 1, 170 und 172 der Verfassung, gegen Artikel 6 § 1 VI Absatz 3 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen und gegen Artikel 1^{ter} des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 bezüglich der Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen. Die klagenden Parteien führen an, dass die Artikel 3 und 5 des angefochtenen Dekrets so ausgelegt werden könnten, dass die Steuerpflichtigen und die Intermediäre der angefochtenen Meldepflicht nur dann unterlägen, wenn sie persönliche Bindungen zur Wallonischen Region hätten. Dies führt nach Ansicht der klagenden Parteien zu einer ungerechtfertigten Ungleichbehandlung innerhalb der belgischen Wirtschafts- und Währungsunion, die die Ziele der angeführten Bestimmungen gefährde.

B.2.4. Der zweite Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß durch das angefochtene Dekret gegen die Artikel 10, 11, 170 und 172 der Verfassung, indem das Dekret die Richtlinie (EU) 2018/822 in anderen Angelegenheiten als denen der Gesellschaftssteuer umsetze, ohne dass dies sachlich begründet werde.

B.2.5. Der dritte Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß durch das angefochtene Dekret gegen die Artikel 10, 11, 22, 29, 170 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 2, 4 Absatz 3, 5 und 6 des Vertrags über die Europäische Union (nachstehend: EUV), mit den Artikeln 16 Absatz 1, 26 Absatz 2, 49, 56, 63, 65 Absatz 3 und 115 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (nachstehend: AEUV), mit den Artikeln 7, 8 Absatz 1, 20 und 51 bis 53 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, mit Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit Artikel 17 des Internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte. Die klagenden Parteien 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.2.6. Der vierte Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß durch das angefochtene Dekret gegen die Artikel 10, 11, 12, 14, 170 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 2, 4 Absatz 3, 5 und 6 des EUV, mit den Artikeln 26 Absatz 2,

49, 56, 63, 65 Absatz 3 und 115 des AEUV, mit den Artikeln 20 und 47 bis 53 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, mit den Artikeln 6 und 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit Artikel 17 des Internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte, indem der Begriff des Intermediärs bezüglich solcher Personen, die keine Betreuer seien, nicht hinreichend bestimmt sei. Da die Definitionen im Dekret auf der Richtlinie beruhen, verstößt diese nach Ansicht der klagenden Parteien ebenso gegen die angeführten Bestimmungen.

B.2.7. Der fünfte Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß durch das angefochtene Dekret gegen die Artikel 10, 11, 12, 14, 170 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 2, 4 Absatz 3, 5 und 6 des EUV, mit den Artikeln 26 Absatz 2, 49, 56, 63 und 115 des AEUV, mit den Artikeln 20 und 47 bis 53 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und mit den Artikeln 6 Absätze 1 und 2 und 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention, indem Beginn und Ende der Frist für die Erfüllung der Meldepflicht nicht hinreichend bestimmt seien.

B.2.8. Der sechste Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß durch das angefochtene Dekret gegen die Artikel 10, 11, 12, 14, 170, 172 und 190 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 2, 4 Absatz 3 und 6 des EUV, mit den Artikeln 49, 56 und 63 des AEUV, mit den Artikeln 20 und 47 bis 53 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und mit den Artikeln 6 Absätze 1 und 2 und 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention, indem das angefochtene Dekret am 1. Juli 2020 in Kraft trete, während es erst am 20. Oktober 2020 im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht worden sei.

B.2.9. Aus der Darlegung in der Klageschrift ergibt sich, dass keiner dieser Klagegründe gegen Artikel 64^{quinquies}/2 § 5 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des angefochtenen Dekrets, gerichtet ist. Diese Klagegründe müssen daher im Rahmen der Klage auf einstweilige Aufhebung nicht geprüft werden.

In Bezug auf die Voraussetzungen für die einstweilige Aufhebung

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

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.

B.5.1. Der siebte Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß durch das angefochtene Dekret gegen die Artikel 10, 11, 12, 14, 18, 19, 22, 29, 170 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 2, 4 Absatz 3 Unterabsatz 1, 6 und 19 des EUV, mit den Artikel 16 Absatz 1 des AEUV, mit den Artikeln 7, 8 Absatz 1, 20 und 47 bis 53 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und mit den Artikeln 6 Absätze 3, 8 und 10 der Europäischen Menschenrechtskonvention, indem das angefochtene Dekret das Berufsgeheimnis, das dem Beruf des Rechtsanwalts eigen sei, aufhebe, indem es Rechtsanwälten eine Meldepflicht auferlege. Die klagenden Parteien führen an, dass das

angefochtene Dekret gegen diese Bestimmungen verstoße, weil ausgeschlossen werde, dass sich ein Rechtsanwalt, der als Intermediär im Sinne des Dekrets tätig werde, auf sein Berufsgeheimnis berufe, um von der regelmäßigen Meldepflicht im Rahmen marktfähiger Gestaltungen befreit zu werden. Der Rechtsanwalt könne diese Meldepflicht jedoch nicht erfüllen, ohne sein Berufsgeheimnis zu verletzen. Die klagenden Parteien beanstanden ebenfalls, dass der Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde und sich auf sein Berufsgeheimnis berufen möchte, dazu gehalten sei, die anderen beteiligten Intermediäre davon in Kenntnis zu setzen, dass er seiner Meldepflicht nicht nachkommen könne.

B.5.2. Beim Gerichtshof wurden unter anderem durch die klagenden Parteien dieses Verfahrens Klagen auf einstweilige Aufhebung und Nichtigerklärung eingereicht gegen das flämische Dekret vom 26. Juni 2020 « zur Abänderung des Dekrets vom 21. Juni 2013 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen » (nachstehend: Dekret vom 26. Juni 2020). Diese Klagen wurden verbunden und unter den Nummern 7429-7443 ins Geschäftsverzeichnis eingetragen. Die von den klagenden Parteien in diesen Rechtssachen angefochtenen Bestimmungen ähneln inhaltlich den Bestimmungen des in der vorliegenden Rechtssache angefochtenen Dekrets.

Der siebte Klagegrund in der vorliegenden Rechtssache ist nahezu identisch mit dem sechsten Klagegrund, den die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7443 geltend gemacht haben, und schließt an die ersten beiden, in der Rechtssache Nr. 7429 angeführten Klagegründe an. In seiner Entscheidung Nr. 167/2020 vom 17. Dezember 2020 hat sich der Gerichtshof zur Schwere der Klagegründe in den vorerwähnten Rechtssachen geäußert.

In Bezug auf die Meldepflicht im Rahmen marktfähiger Gestaltungen

B.6.1. Die klagenden Parteien führen an, dass Artikel 64^{quinquies}/2 § 5 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020, 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.

B.6.2. In Bezug auf diese Gestaltungen gilt für Intermediäre eine doppelte Meldepflicht. Zu dem Zeitpunkt, zu dem sie zum ersten Mal bereitgestellt werden oder umsetzungsbereit sind, müssen diese Gestaltungen, genauso wie die maßgeschneiderten Gestaltungen, individuell gemeldet werden (Artikel 64*quinquies*/2 § 1 des Dekrets vom 6. Mai 1999).

B.6.3. Hinsichtlich der marktfähigen Gestaltungen gilt darüber hinaus auch die Verpflichtung für Intermediäre, alle drei Monate einen regelmäßigen Bericht mit einer Aktualisierung vorzulegen, der neue meldepflichtige Informationen enthält, die in Bezug auf die marktfähigen Gestaltungen verfügbar geworden sind (Artikel 64*quinquies*/2 § 2 des Dekrets vom 6. Mai 1999). Die Informationen, die bereitgestellt werden müssen, sind, soweit anwendbar:

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

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

- die Angabe des Mitgliedstaats des/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.7.1. Im vorerwähnten Entscheid Nr. 167/2020 hat der Gerichtshof in Bezug auf den ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7429 entschieden, dass dieser Klagegrund nicht als ernsthaft einzustufen ist, sofern er sich auf die erste Meldepflicht bezüglich marktfähiger Gestaltungen nach Artikel 11/3 des flämischen Dekrets vom 21. Juni 2013 « über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung » (nachstehend:

flämisches Dekret vom 21. Juni 2013) bezieht, da bei einer marktfähigen Gestaltung aufgrund ihrer Art angenommen werden kann, dass im Rahmen der ersten individuellen Meldung die bereitzustellenden Informationen sich nicht auf Informationen beziehen werden, die von einem gesetzlichen Befreiungstatbestand oder einem Berufsgeheimnis erfasst sind (B.7.6).

Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7480 führen keine Argumente an, die in Bezug auf Artikel 64*quinquies*/2 § 5 Absatz 3 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020, zu einem anderen Ergebnis führen, sofern sich dieser auf die erste Meldepflicht für marktfähige Gestaltungen bezieht.

B.7.2. Aus den gleichen Gründen, die im vorerwähnten Entscheid Nr. 167/2020 angeführt wurden, ist der siebte Klagegrund in dem Umfang, in dem er sich gegen Artikel 64*quinquies*/2 § 5 Absatz 3 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020, richtet, nicht als ernsthaft anzusehen, und zwar sofern er sich auf die erste Meldepflicht für marktfähige Gestaltungen bezieht.

B.8.1. In Bezug auf die regelmäßige Meldepflicht im Rahmen marktfähiger Gestaltungen hat der Gerichtshof in seinem Entscheid Nr. 167/2020 entschieden:

« 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.8.2. Artikel 64*quinquies*/2 § 5 Absatz 3 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des angefochtenen Dekrets vom 1. Oktober 2020, bestimmt genauso wie Artikel 11/6 § 3 des vorerwähnten flämischen Dekrets vom 21. Juni 2013, eingefügt durch Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020, dass sich der Intermediär in Bezug auf die regelmäßige Meldepflicht für marktfähige grenzüberschreitende Gestaltungen nicht auf das Berufsgeheimnis berufen kann. Den Vorarbeiten zu dieser Bestimmung lässt sich entnehmen, dass diese auf die gleiche Weise begründet wurde wie das flämische Pendant:

« [...] en parallèle avec l'article 326/7, § 3, du C.I.R. 92, l'article 289*bis*/7, § 3, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 146*duodecies*, § 3, du Code des droits de succession, l'article 211*bis*/7, § 3, du Code des droits et taxes divers, et l'article 11/6, § 3, du décret flamand du 21 juin 2013 relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal, l'alinéa 3 prévoit que ce secret professionnel ne puisse pas être invoqué concernant l'obligation de déclaration des dispositifs commercialisables qui donnent lieu à un rapport périodique » (*Parl. Dok.*, Wallonisches Parlament, 2019-2020, Nr. 240/1, S. 6).

B.8.3. Aus den gleichen Gründen, die im vorerwähnten Entscheid Nr. 167/2020 angeführt wurden, ist der siebte Klagegrund in dem Umfang, in dem er sich gegen Artikel 64*quinquies*/2 § 5 Absatz 3 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020, richtet, als ernsthaft anzusehen, und zwar sofern dieser bestimmt, dass sich Rechtsanwälte im Rahmen der regelmäßigen Meldepflicht für marktfähige grenzüberschreitende Gestaltungen im Sinne von Artikel 64*quinquies*/2 § 2 des Dekrets vom 6. Mai 1999 nicht auf das Berufsgeheimnis berufen können.

In Bezug auf die Informationspflicht gegenüber den anderen beteiligten Intermediären

B.9.1. Im siebten Klagegrund bemängeln die klagenden Parteien ebenfalls, dass der Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde und sich auf sein Berufsgeheimnis berufen

möchte, nach Artikel 64*quinquies*/2 § 5 des Dekrets vom 6. Mai 1999 dazu verpflichtet sei, die anderen beteiligten Intermediäre davon in Kenntnis zu setzen, dass er seiner Meldepflicht nicht nachkommen könne. Diese Anforderung könne nicht erfüllt werden, ohne dennoch das Berufsgeheimnis zu verletzen.

Der Wortlaut von Artikel 64*quinquies*/2 § 5 Absatz 1 des Dekrets vom 6. Mai 1999 ist vergleichbar mit dem Wortlaut von Artikel 11/6 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des flämischen Dekrets vom 21. Juni 2013. In seinem Entscheid Nr. 167/2020 hat der Gerichtshof in Bezug auf Artikel 11/6 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Dekrets vom 21. Juni 2013 entschieden, dass, wenn der andere Intermediär der Mandant des Rechtsanwalts ist, das Berufsgeheimnis den Rechtsanwalt nicht daran hindert, dass er seinen Mandanten auf seine Meldepflicht hinweist (B.9.3). In Bezug auf die Fallkonstellation, in der der andere Intermediär nicht der Mandant des Rechtsanwalts ist, hat der Gerichtshof geurteilt:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

B.9.5. Der Gerichtshof ist nicht befugt, sich zur Vereinbarkeit von 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.9.2. Auf Grundlage des Vorstehenden hat der Gerichtshof mit seinem Entscheid Nr. 167/2020 dem Gerichtshof der Europäischen Union die folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

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

B.9.3. Die vorerwähnte Frage stellt sich auch bei der Prüfung der vorliegenden Klage. Sofern die klagenden Parteien während der Sitzung vorgebracht haben, dass der Gerichtshof zusätzliche Fragen in Bezug auf die Verpflichtungen des Mandanten eines Rechtsanwalts, der als Intermediär tätig werde, stellen müsse, führen sie einen neuen Klagegrund an, der folglich nicht zulässig ist.

B.10. Der Gerichtshof kann sich nicht ohne Vorwegnahme der Antwort des Gerichtshofs der Europäischen Union auf die durch den Entscheid Nr. 167/2020 vorgelegte Vorabentscheidungsfrage bezüglich der Gültigkeit zum ernsthaften Charakter des siebten Klagegrunds äußern, sofern er sich gegen Artikel 64^{quinqües}/2 § 5 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020, richtet. Daraus ergibt sich, dass ohne Möglichkeit der Prüfung des ernsthaften Charakters dieses Klagegrunds davon ausgegangen werden muss, dass die erste Voraussetzung des Artikels 20 Nr. 1 des vorerwähnten Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 erfüllt ist.

In Bezug auf die Gefahr eines schwer wiedergutzumachenden ernsthaften Nachteils

B.11. 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.12.1. Um nachzuweisen, dass ihnen durch die Anwendung der angefochtenen Bestimmungen ein schwer wiedergutzumachender ernsthafter Nachteil drohe, führen die klagenden Parteien an, dass ihre Mitglieder - betreffend die erste klagende Partei - beziehungsweise sie selbst - betreffend die zweite und dritte klagende Partei - durch die angefochtenen Bestimmungen vor die Wahl gestellt würden, entweder ihr Berufsgeheimnis oder die angefochtene Meldepflicht zu verletzen. Weil die angefochtenen Bestimmungen den Rechtsanwalt dazu verpflichten, dieses Berufsgeheimnis zu verletzen, wird dem Vertrauensverhältnis zwischen dem Rechtsanwalt und seinem Mandanten ein nicht wiedergutzumachender Schaden zugefügt. Darüber hinaus sind sie der Gefahr ausgesetzt, dass gegen sie strafrechtliche beziehungsweise administrative Sanktionen oder Sanktionen wegen

der Verletzung von Standespflichten verhängt werden, und drohen ihnen Einkommensverluste, wenn sie diese Sanktionen vermeiden wollen.

B.12.2. Wie der Gerichtshof in seinem Entscheid Nr. 167/2020 geurteilt hat, ist das Berufsgeheimnis des Rechtsanwalts ein wesentlicher Bestandteil des Rechts auf Achtung des Privatlebens und des Rechts auf ein faires Verfahren (B.5.5). Die klagenden Parteien lassen es als plausibel erscheinen, dass ihnen durch die sofortige Anwendung von Artikel 5 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.

B.13. Die Bedingungen für eine einstweilige Aufhebung sind in Bezug auf Artikel 64^{quinquies}/2 § 5 Absätze 1 und 3 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020, erfüllt. Diese Bestimmungen sind in dem im Tenor genannten Umfang einstweilen aufzuheben.

In Bezug auf die Dauer der einstweiligen Aufhebung

B.14.1. 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.14.2. Der Gerichtshof kann seinen Entscheid zur Hauptklage erst erlassen, nachdem er das Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Union in Beantwortung der durch den Entscheid Nr. 167/2020 vorgelegten Vorabentscheidungsfrage sowie die diesbezüglichen Bemerkungen der Parteien zu dem Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Union zur Kenntnis nehmen konnte.

B.14.3. 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.14.4. 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.13 angeführten Bestimmungen ihre Wirkungen bis zum Datum der Veröffentlichung des Entscheids des Gerichtshofs zu der im Geschäftsverzeichnis unter der Nummer 7480 eingetragenen Nichtigkeitsklage im *Belgischen Staatsblatt* entfaltet.

Was die Anwendung von Artikel 20 Nr. 1 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof betrifft

B.15.1. Die klagenden Parteien führen an, dass die einstweilige Aufhebung auf die Artikel 2 und 19 des EUV gestützt werden müsse, da Artikel 25 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 die Dauer einer einstweiligen Aufhebung aufgrund von Artikel 20 dieses Sondergesetzes auf drei Monate beschränke.

B.15.2. Unter Berücksichtigung der Feststellung in B.14.4, dass Artikel 25 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 im Rahmen der einstweiligen Aufhebung der Ausführung von Artikel 94^{quinquies}/2 § 5 Absätze 1 und 3 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020, außer Anwendung zu lassen ist, ist die Klage auf einstweilige Aufhebung dieser Bestimmung auf Grundlage der Artikel 2 und 19 des EUV gegenstandslos.

Was die Anträge auf Vorlage von Vorabentscheidungsfragen an den Gerichtshof der Europäischen Union betrifft

B.16. In Anbetracht des Vorstehenden gibt es in dieser Phase des Verfahrens keinen Anlass, dem Gerichtshof der Europäischen Union die von den klagenden Parteien vorgeschlagenen Vorabentscheidungsfragen zu stellen.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

1. hebt

- Artikel 64*quinquies*/2 § 5 Absatz 1 des Dekrets der Wallonischen Region vom 6. Mai 1999 « über die Festsetzung, die Beitreibung und die Streitsachen bezüglich der wallonischen regionalen Abgaben », eingefügt durch Artikel 5 des Dekrets der Wallonischen Region vom 1. Oktober 2020 « zur Abänderung des Dekrets vom 6. Mai 1999 über die Festsetzung, die Beitreibung und die Streitsachen bezüglich der wallonischen regionalen Abgaben zwecks der Umsetzung der Richtlinie 2018/822/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen », 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 64*quinquies*/2 § 5 Absatz 3 desselben Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 desselben Dekrets vom 1. Oktober 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 64*quinquies*/2 § 2 des genannten Dekrets vom 6. Mai 1999 nicht auf das Berufsgeheimnis berufen kann,

einstweilig auf;

2. ordnet an, dass die vorerwähnten einstweiligen Aufhebungen ihre Wirkung bis zum Datum der Veröffentlichung des Entscheids zu der im Geschäftsverzeichnis unter der Nummer 7480 eingetragenen Nichtigkeitsklage im *Belgischen Staatsblatt* weiterhin entfalten;

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

Erlassen in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 11. März 2021.

Der Kanzler,

Der Präsident,

P.-Y. Dutilleux

F. Daoût