

Geschäftsverzeichnisnr. 7481
Entscheid Nr. 46/2021 vom 11. März 2021

ENTSCHEID

In Sachen: Klage auf teilweise einstweilige Aufhebung der Ordonnanz der Region Brüssel-Hauptstadt vom 29. Oktober 2020 « zur Abänderung der Ordonnanz vom 26. Juli 2013 zur Umsetzung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG und zur Abänderung des Brüsseler Kodex über das Steuerverfahren », erhoben von der faktischen Vereinigung « Belgian Association of Tax Lawyers » und anderen.

Der Verfassungsgerichtshof,

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

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Klagen 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 der Ordonnanz der Region Brüssel-Hauptstadt vom 29. Oktober 2020 « zur Abänderung der Ordonnanz vom 26. Juli 2013 zur Umsetzung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG und zur Abänderung des Brüsseler Kodex über das Steuerverfahren » (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 6. November 2020, zweite Ausgabe): die faktische Vereinigung « Belgian Association of Tax Lawyers », Paul Verhaeghe und Gerd Goyvaerts, unterstützt und vertreten durch RA P. Malherbe, in Brüssel zugelassen.

Mit derselben Klageschrift beantragen die klagenden Parteien ebenfalls die teilweise Nichtigerklärung derselben Ordonnanz.

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.

Die Regierung der Region Brüssel-Hauptstadt, unterstützt und vertreten durch RA C. Molitor, RA O. Vanleemputten und RA M. de Mûelenaere, in Brüssel zugelassen, hat schriftliche Bemerkungen eingereicht.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 13. Januar 2021

- erschienen
- . RA P. Malherbe, für die klagenden Parteien,
- . RA F. Vandevoorde, in Brüssel zugelassen, *loco* RA C. Molitor, RA O. Vanleemputten und RA M. de Mûelenaere, für Regierung der Region Brüssel-Hauptstadt,
- haben die referierenden Richter R. Leysen und P. Nihoul 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 Sprachengebrauch beziehen, wurden zur Anwendung gebracht.

II. *Rechtliche Würdigung*

(...)

In Bezug auf die angefochtenen Bestimmungen

B.1.1. Die klagenden Parteien beantragen die Nichtigerklärung verschiedener Bestimmungen der Ordonnanz der Region Brüssel-Hauptstadt vom 29. Oktober 2020 « zur Abänderung der Ordonnanz vom 26. Juli 2013 zur Umsetzung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG und zur Abänderung des Brüsseler Kodex über das Steuerverfahren » (nachstehend: Ordonnanz vom 29. Oktober 2020). Sie beantragen ebenfalls die einstweilige Aufhebung der Artikel 4, 6 und 11 dieser Ordonnanz.

Diese Ordonnanz setzt die Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 « zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen » (nachstehend: Richtlinie (EU) 2018/822) um. 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 Region Brüssel-Hauptstadt führt die Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 einige Abänderungen an der Ordonnanz vom 26. Juli 2013 « zur Umsetzung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG » (nachstehend: Ordonnanz vom 26. Juli 2013) durch.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Toute personne a le droit de fournir des éléments prouvant qu'elle ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement être censée savoir qu'elle participait à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. À cette fin, cette personne peut invoquer tous les faits et

circonstances pertinents ainsi que les informations disponibles et son expertise et sa compréhension en la matière.

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

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

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

[...]

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

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

B.1.4. Durch Artikel 6 der angefochtenen Ordonnanz wird ein Artikel 9/2 in die Ordonnanz vom 26. Juli 2013 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 9/2 §§ 1 bis 3 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013 bestimmt:

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

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

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

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

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

§ 2. Dans le cas de dispositifs commercialisables, l'intermédiaire est tenu d'établir tous les trois mois un rapport périodique fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration visées au paragraphe 10, alinéa 2, 1°, 4°, 7°, et 8°, qui sont devenues disponibles depuis la transmission du dernier rapport.

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

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

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

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

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

B.1.5. Artikel 9/2 § 6 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, bestimmt die Weise, wie sich die Meldepflicht zum Berufsgeheimnis verhält, dem bestimmte Intermediäre unterliegen. Ein dem Berufsgeheimnis unterliegender Intermediär ist nach dieser Bestimmung von der Meldepflicht nur befreit, wenn er einen anderen beteiligten Intermediär oder andere beteiligte Intermediäre, oder, falls solche fehlen, den oder die Steuerpflichtigen schriftlich und unter Angabe von Gründen darüber in

Kenntnis setzt, dass er der Meldepflicht nicht nachkommen kann. Der Steuerpflichtige kann dem Intermediär eine schriftliche Zustimmung zukommen lassen, damit dieser die Meldepflicht dennoch erfüllt. Nach Artikel 9/2 § 6 Absatz 5 ist die Berufung auf ein Berufsgeheimnis ausgeschlossen, wenn sich die Meldepflicht auf marktfähige Gestaltungen bezieht. Artikel 9/2 § 6 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013 bestimmt:

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

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

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

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

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

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

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

B.1.6. Wenn kein Intermediär vorhanden ist oder der Intermediär den relevanten Steuerpflichtigen oder einen anderen Intermediär über die Anwendung einer Befreiung nach Artikel 9/2 § 2 Absatz 1 in Kenntnis setzt, trifft die Verpflichtung, Informationen über eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung bereitzustellen, den anderen Intermediär, der in Kenntnis gesetzt wurde, oder, bei Fehlen eines solchen, den relevanten Steuerpflichtigen (Artikel 9/2 § 7 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

B.1.8. In Artikel 12 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 ist das Inkrafttreten der Ordonnanz wie folgt geregelt:

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

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

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

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

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

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

In Bezug auf die 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 der angefochtenen Ordonnanz aufgrund der Gefahr, dass den Rechtsanwälten, die verpflichtet werden, ihr Berufsgeheimnis zu missachten, und ihren Mandanten durch die Anwendung der Ordonnanz 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 9/2 § 6 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der angefochtenen Ordonnanz, 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 9/2 § 6 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der angefochtenen Ordonnanz, gerichtet sind.

B.2.3. Der erste Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die Artikel 4 und 6 der angefochtenen Ordonnanz 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 Artikel 6 der angefochtenen Ordonnanz so ausgelegt werden könne, dass die Steuerpflichtigen und die Intermediäre, wenn sie gleichzeitige Meldungspflichten in mehreren Mitgliedstaaten hätten, diese Pflichten nur dann erfüllen müssten, wenn sie eine persönliche Bindung zur Region Brüssel-Hauptstadt 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 die angefochtene Ordonnanz gegen die Artikel 10, 11, 170 und 172 der Verfassung, indem die Ordonnanz die Richtlinie (EU) 2018/822 in anderen Angelegenheiten als denen der Gesellschaftssteuern umsetze, ohne dass dies sachlich begründet werde.

B.2.5. Der dritte Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die angefochtene Ordonnanz 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 die Ordonnanz 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 die angefochtene Ordonnanz gegen die Artikel 10, 11, 12, 14, 170 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 2, 4 Absatz 3, 5 und 6 des EUV, mit den Artikeln 26 Absatz 2, 49, 56, 63, 65 Absatz 3 und 115 des AEUV, mit den Artikeln 20 und 47 bis 53 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, mit den Artikeln 6 und 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit Artikel 17 des Internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte, indem der Begriff des Intermediärs bezüglich solcher Personen, die keine Betreuer seien, nicht hinreichend bestimmt sei. Da die Definitionen in der Ordonnanz auf der Richtlinie beruhen, verstößt diese nach Ansicht der klagenden Parteien ebenso gegen die angeführten Bestimmungen.

B.2.7. Der fünfte Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die angefochtene Ordonnanz 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 die angefochtene Ordonnanz 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 die angefochtene Ordonnanz am 1. Juli 2020 in Kraft trete, während sie erst am 6. November 2020 im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht worden sei.

B.2.9. Aus der Darlegung in der Klageschrift ergibt sich, dass keiner dieser Klagegründe gegen Artikel 9/2 § 6 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der angefochtenen Ordonnanz, 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 die angefochtene Ordonnanz 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 der 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 die angefochtene Ordonnanz das Berufsgeheimnis, das dem Beruf des Rechtsanwalts eigen sei, aufhebe, indem es Rechtsanwälten eine Meldepflicht auferlege. Die klagenden Parteien führen an, dass die angefochtene Ordonnanz gegen diese Bestimmungen verstoße, weil ausgeschlossen werde, dass sich ein Rechtsanwalt, der als Intermediär im Sinne der Ordonnanz 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 ist, die anderen beteiligten Intermediäre schriftlich und unter Angabe von Gründen 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 der in der vorliegenden Rechtssache angefochtenen Ordonnanz.

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 Entscheid 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 9/2 § 6 Absatz 5 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, gegen die in B.5.1 erwähnten Bestimmungen verstoße, weil es einen Rechtsanwalt, der als Intermediär im Sinne der Ordonnanz tätig werde, daran hindere, dass er sich auf sein Berufsgeheimnis berufe, um von der Meldepflicht bezüglich marktfähiger Gestaltungen befreit zu werden.

B.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 9/2 § 1 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013).

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 9/2 § 2 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013). Die Informationen, die bereitgestellt werden müssen, sind, soweit anwendbar:

- die Angaben zu den Intermediären und relevanten Steuerpflichtigen 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.7.1. 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. 7481 führen keine Argumente an, die in Bezug auf Artikel 9/2 § 6 Absatz 5 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, zu einem anderen Ergebnis führen, sofern sich dieser auf die erste Meldepflicht für marktfähige Gestaltungen bezieht.

B.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 9/2 § 6 Absatz 5 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. 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 9/2 § 6 Absatz 5 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der angefochtenen Ordonnanz vom 29. 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:

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

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

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 9/2 § 6 Absatz 5 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. 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 9/2 § 2 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013 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 9/2 § 6 Absatz 1 Nr. 1 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, dazu verpflichtet sei, die anderen beteiligten Intermediäre schriftlich und unter Angabe von Gründen davon in Kenntnis zu setzen, dass er seiner Meldepflicht nicht nachkommen könne. Diese Anforderung könne nicht erfüllt werden, ohne dennoch das Berufsgeheimnis zu verletzen.

Der Wortlaut von Artikel 9/2 § 6 Absatz 1 Nr. 1 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013 ist vergleichbar mit dem Wortlaut von Artikel 11/6 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des 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 9/2 § 6 Absatz 1 Nr. 1 der Ordonnanz vom

26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. 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 seiner Entscheidung 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 6 der angefochtenen Ordonnanz 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 9/2 § 6 Absatz 1 Nr. 1 und Absatz 5 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. 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 7481 eingetragenen Nichtigkeitsklage im *Belgischen Staatsblatt* entfaltet.

Was die Anwendung von Artikel 20 Nr. 1 des Sondergesetzes von 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 von 6. Januar 1989 im Rahmen der einstweiligen Aufhebung der Ausführung von Artikel 9/2 § 6 Absatz 1 Nr. 1 und Absatz 5 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. 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 9/2 § 6 Absatz 1 Nr. 1 der Ordonnanz der Region Brüssel-Hauptstadt vom 26. Juli 2013 « zur Umsetzung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG », eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 « zur Abänderung der Ordonnanz vom 26. Juli 2013 zur Umsetzung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG und zur Abänderung des Brüsseler Kodex über das Steuerverfahren », 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 9/2 § 6 Absatz 5 desselben Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 derselben Ordonnanz vom 29. 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 9/2 § 2 der genannten Ordonnanz vom 26. Juli 2013 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 7481 eingetragenen Nichtigkeitsklage im *Belgischen Staatsblatt* weiterhin entfalten;

3. weist die Klage 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 11. März 2021.

Der Kanzler,

Der Präsident,

P.-Y. Dutilleux

L. Lavrysen