



Verfassungsgerichtshof

**Entscheid Nr. 103/2022  
vom 15. September 2022  
Geschäftsverzeichnismrn. 7407, 7409, 7410 und 7412**

*In Sachen:* Klagen auf völlige oder teilweise Nichtigerklärung des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 « zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen », erhoben von der faktischen Vereinigung « Belgian Association of Tax Lawyers » und anderen, von der Kammer der französischsprachigen und deutschsprachigen Rechtsanwaltschaften, von der Kammer der flämischen Rechtsanwaltschaften und Alex Tallon und vom Institut der Buchprüfer und Steuerberater und anderen.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten P. Nihoul und L. Lavrysen, den Richtern T. Giet, J. Moerman, Y. Kherbache, T. Detienne, D. Pieters, S. de Bethune und E. Bribosia, und dem emeritierten Richter J.-P. Moerman gemäß Artikel 60*bis* des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten P. Nihoul,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*I. Gegenstand der Klagen und Verfahren*

a. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 29. Juni 2020 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 30. Juni 2020 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigerklärung des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 « zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen » (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 30. Dezember 2019): die faktische Vereinigung « Belgian Association of Tax Lawyers », P.V. und G.G., unterstützt und vertreten durch RA P. Malherbe, in Brüssel zugelassen.

Mit separater Klageschrift beantragten die klagenden Parteien ebenfalls die einstweilige Aufhebung desselben Gesetzes. In seinem Entscheid Nr. 168/2020 vom 17. Dezember 2020,

veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 27. April 2021, hat der Gerichtshof die Klage auf einstweilige Aufhebung zurückgewiesen.

b. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 29. Juni 2020 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 30. Juni 2020 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob die Kammer der französischsprachigen und deutschsprachigen Rechtsanwaltschaften, unterstützt und vertreten durch RÄin S. Scarnà, in Brüssel zugelassen, Klage auf Nichtigerklärung desselben Gesetzes.

c. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 30. Juni 2020 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 1. Juli 2020 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigerklärung desselben Gesetzes: die Kammer der flämischen Rechtsanwaltschaften und Alex Tallon, unterstützt und vertreten durch RA P. Wouters, beim Kassationshof zugelassen.

d. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 30. Juni 2020 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 2. Juli 2020 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 5 bis 9, 16, 22 bis 26, 32, 37 bis 41, 46, 51 bis 55 und 60 desselben Gesetzes: das Institut der Buchprüfer und Steuerberater, das Berufsinstitut der zugelassenen Buchhalter und Fiskalisten, Frédéric Delrue, Mirjam Vermaut, Bart Van Coile und Vincent Delvaux, unterstützt und vertreten durch RA J. Judo, in Brüssel zugelassen.

Diese unter den Nummern 7407, 7409, 7410 und 7412 ins Geschäftsverzeichnis des Gerichtshofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

Schriftsätze wurden eingereicht von

- der IVOG « Rat der europäischen Anwaltschaften », unterstützt und vertreten durch RÄin M. Grégoire, beim Kassationshof zugelassen, und durch RA C. De Jonghe und RÄin E. Esterzon, in Brüssel zugelassen,

- dem « Conseil national des barreaux de France », unterstützt und vertreten durch RA J.-P. Hordies, in Brüssel zugelassen, und RA G. de Foestraets, beim Kassationshof zugelassen,

- dem Ministerrat, unterstützt und vertreten durch F. Roland, Generalberaterin beim FÖD Finanzen.

Die klagenden Parteien haben Erwidierungsschriftsätze eingereicht.

Der Ministerrat hat auch Gegenerwidierungsschriftsätze eingereicht.

Durch Anordnung vom 20. April 2022 hat der Gerichtshof nach Anhörung der referierenden Richter J.-P. Moerman und J. Moerman beschlossen, dass die Rechtssachen verhandlungsreif sind, dass keine Sitzung abgehalten wird, außer wenn eine Partei innerhalb von sieben Tagen nach Erhalt der Notifizierung dieser Anordnung einen Antrag auf Anhörung eingereicht hat, und dass vorbehaltlich eines solchen Antrags die Verhandlung am 4. Mai 2022 geschlossen und die Rechtssachen zur Beratung gestellt werden.

Infolge der Anträge mehrerer klagender Parteien auf Anhörung hat der Gerichtshof durch Anordnung vom 4. Mai 2022 den Sitzungstermin auf den 8. Juni 2022 anberaumt.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 8. Juni 2022

- erschienen
- . RA P. Malherbe, für die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407,
- . RÄin S. Scarnà und RA J. Noël, in Brüssel zugelassen, für die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7409,
- . RA P. Wouters, für die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7410,
- . RA F. Judo, für die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7412,
- . RÄin M. Grégoire, für die IVoG « Rat der europäischen Anwaltschaften » (intervenierende Partei),
- . RA J.-P. Hordies, ebenfalls *loco* RA G. de Foestraets, für den « Conseil national des barreaux de France » (intervenierende Partei),
- . die Generalberaterin F. Roland, für den Ministerrat,
- haben die referierenden Richter J.-P. Moerman und J. Moerman Bericht erstattet,
- wurden die vorgenannten Parteien angehört,
- wurden die Rechtssachen zur Beratung gestellt.

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

## II. *Rechtliche Würdigung*

(...)

### *In Bezug auf das angefochtene Gesetz und dessen Kontext*

B.1. Die klagenden Parteien beantragen die völlige oder teilweise Nichtigkeitserklärung des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 « zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden

automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen » (nachstehend: Gesetz vom 20. Dezember 2019).

Wie aus seiner Überschrift hervorgeht, bezweckt das Gesetz vom 20. Dezember 2019 die Umsetzung der Richtlinie (UE) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 « zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen » (nachstehend: Richtlinie (EU) 2018/822).

B.2.1. Die Richtlinie (EU) 2018/822/EG ändert die Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 « über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG » (nachstehend: Richtlinie 2011/16/EU) ab.

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

Aus dem Erwägungsgrund 2 der Richtlinie (EU) 2018/822 ergibt sich, dass diese darauf abzielt, die Steuertransparenz in Bezug auf « potenziell aggressive » grenzüberschreitende Steuergestaltungen zu erhöhen:

« Für die Mitgliedstaaten wird es immer schwieriger, ihre nationalen Steuerbemessungsgrundlagen gegen Aushöhlung zu schützen, da die Steuerplanungsstrukturen immer ausgefeilter werden und sich häufig die höhere Mobilität von Kapital und Personen im Binnenmarkt zunutze machen. Derartige Strukturen umfassen häufig Gestaltungen, die für mehrere Hoheitsgebiete gemeinsam entwickelt werden und durch die steuerpflichtige Gewinne in Staaten mit vorteilhafteren Steuersystemen verlagert werden oder die eine Verringerung der Gesamtsteuerbelastung der Steuerpflichtigen bewirken. Infolgedessen kommt es häufig zu einem beträchtlichen Rückgang der Steuereinnahmen in den Mitgliedstaaten, was diese wiederum daran hindert, eine wachstumsfreundliche Steuerpolitik zu verfolgen. Es ist daher von entscheidender Bedeutung, dass die Steuerbehörden der Mitgliedstaaten umfassende und relevante Informationen über potenziell aggressive Steuergestaltungen erhalten. Diese Informationen würden die Behörden in die Lage versetzen, zeitnah gegen schädliche Steuerpraktiken vorzugehen und Schlupflöcher durch den Erlass von Rechtsvorschriften oder

durch die Durchführung geeigneter Risikoabschätzungen sowie durch Steuerprüfungen zu schließen ».

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

B.2.2. Die Gestaltungen, die gemeldet werden müssen, sind grenzüberschreitende Gestaltungen, die mindestens ein im neuen Anhang IV der Richtlinie 2011/16/EU aufgeführtes « Kennzeichen » aufweisen, wobei bestimmte Kennzeichen nur berücksichtigt werden können, wenn sie überdies das « Kriterium des ‘ Main benefit ’-Tests » erfüllen. Im Erwägungsgrund 9 der Richtlinie (EU) 2018/822 heißt es diesbezüglich:

« Aggressive Steuerplanungsgestaltungen haben sich über Jahre hinweg entwickelt, sind immer komplexer geworden und unterliegen ständigen Änderungen und Anpassungen, mit denen auf Gegenmaßnahmen der Steuerbehörden reagiert wird. Angesichts dessen wäre es wirksamer, potenziell aggressive Steuerplanungsgestaltungen durch die Zusammenstellung einer Liste von Merkmalen und Elementen von Transaktionen zu erfassen, die stark auf Steuervermeidung oder Steuermisbrauch hindeuten, anstatt den Begriff der aggressiven Steuerplanung zu definieren. Diese Merkmale werden als ‘ Kennzeichen ’ bezeichnet ».

Im neuen Anhang IV der Richtlinie 2011/16/EU werden die Kennzeichen in fünf Kategorien eingeteilt: Kategorie A (« Allgemeine Kennzeichen in Verbindung mit dem ‘ Main benefit ’-Test »), Kategorie B (« Spezifische Kennzeichen in Verbindung mit dem ‘ Main benefit ’-Test »), Kategorie C (« Spezifische Kennzeichen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Transaktionen »), Kategorie D (« Spezifische Kennzeichen hinsichtlich des automatischen Informationsaustauschs und der wirtschaftlichen Eigentümer ») und Kategorie E (« Spezifische Kennzeichen hinsichtlich der Verrechnungspreisgestaltung »). Die Kennzeichen der Kategorie A, der Kategorie B und der Kategorie C Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i, Buchstabe c und Buchstabe d können nur berücksichtigt werden, wenn sie das « Kriterium des ‘ Main benefit ’-Tests » erfüllen. Nach dem vorerwähnten Anhang ist dieses Kriterium erfüllt, « wenn festgestellt werden kann, dass der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile, den eine Person unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände vernünftigerweise von einer Gestaltung erwarten kann, die Erlangung eines Steuervorteils ist ». Bezüglich der Kennzeichen gemäß Kategorie C Absatz 1 kann die Erfüllung der in Kategorie C

Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i, Buchstabe c oder Buchstabe d dargelegten Bedingungen nicht allein der Grund für die Feststellung sein, dass eine Gestaltung das Kriterium des « Main benefit »-Tests erfüllt.

B.2.3. 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.3.1. Zur Umsetzung dieser Meldepflicht ändert das Gesetz vom 20. Dezember 2019 das Einkommensteuergesetzbuch 1992 (nachstehend: EStGB 1992), das Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuch, das Erbschaftssteuergesetzbuch und das Gesetzbuch der verschiedenen Gebühren und Steuern ab.

B.3.2. Artikel 3 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 fügt einen neuen Artikel 326/1 in das EStGB 1992 ein, der mehrere Begriffsbestimmungen enthält:

« Für die Anwendung des vorliegenden Abschnitts und des Artikels 338 § 6/4 versteht man unter:

1. ‘ grenzüberschreitender Gestaltung ’: 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.

Bei einer Gestaltung kann es sich auch um eine Reihe von Gestaltungen handeln. Eine Gestaltung kann mehr als einen Schritt oder Teil umfassen,

2. ‘ meldepflichtiger grenzüberschreitender Gestaltung ’: grenzüberschreitende Gestaltung, die mindestens eines der in Artikel 326/2 erwähnten Kennzeichen aufweist,

3. ‘ Kennzeichen ’: Merkmal oder Eigenschaft einer grenzüberschreitenden Gestaltung wie in Artikel 326/2 erwähnt, das beziehungsweise die auf ein potenzielles Risiko der Steuervermeidung hindeutet,

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

Als Intermediär wird auch eine Person bezeichnet, 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 Mitgliedstaates eingetragen oder unterliegt dem Recht eines Mitgliedstaates.
- d) Sie ist in einem Mitgliedstaat Mitglied eines Berufsverbands für juristische, steuerliche oder beratende Dienstleistungen,

5. ‘relevantem Steuerpflichtigen’: 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,

6. ‘marktfähiger Gestaltung’: grenzüberschreitende Gestaltung, die konzipiert wird, vermarktet wird, umsetzungsbereit ist oder zur Umsetzung bereitgestellt wird, ohne dass sie wesentlich individuell angepasst werden muss,

7. ‘maßgeschneiderter Gestaltung’: grenzüberschreitende Gestaltung, bei der es sich nicht um eine marktfähige Gestaltung handelt ».

Artikel 338 § 21 Nr. 21 des EStGB 1992, eingefügt durch Artikel 17 Nr. 2 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019, definiert den Begriff des verbundenen Unternehmens:

« ‘verbundene[s] Unternehmen’ für die Anwendung von § 6/4 und der Artikel 326/1 bis 326/9: eine Person, die mit einer anderen Person auf mindestens eine der folgenden Arten verbunden ist:

- a) Eine Person ist an der Geschäftsleitung einer anderen Person insofern beteiligt, als sie erheblichen Einfluss auf diese ausüben kann.
- b) Eine Person ist über einer Beteiligung von mehr als 25 Prozent der Stimmrechte an der Kontrolle einer anderen Person beteiligt.
- c) Eine Person ist über ein Eigentumsrecht, das unmittelbar oder mittelbar mehr als 25 Prozent des Kapitals beträgt, am Kapital einer anderen Person beteiligt.
- d) Eine Person hat Anspruch auf mindestens 25 Prozent der Gewinne einer anderen Person.

Falls mehr als eine Person gemäß den Buchstaben *a)* bis *d)* an der Geschäftsleitung, der Kontrolle, dem Kapital oder den Gewinnen derselben Person beteiligt ist, gelten alle betroffenen Personen als verbundene Unternehmen.

Falls dieselben Personen gemäß den Buchstaben *a)* bis *d)* an der Geschäftsleitung, der Kontrolle, dem Kapital oder den Gewinnen von mehr als einer Person beteiligt sind, gelten alle betroffenen Personen als verbundene Unternehmen.

Für die Zwecke der vorliegenden Nummer wird eine Person, die in Bezug auf die Stimmrechte oder die Kapitalbeteiligung an einem Unternehmen gemeinsam mit einer anderen Person handelt, so behandelt, als würde sie eine Beteiligung an allen Stimmrechten oder dem gesamten Kapital dieses Unternehmens halten, die beziehungsweise das von der anderen Person gehalten werden/wird.

Bei mittelbaren Beteiligungen wird die Erfüllung der Anforderungen gemäß Buchstabe *c)* durch Multiplikation der Beteiligungsquoten an den nachgeordneten Unternehmen ermittelt. Eine Person mit einer Stimmrechtsbeteiligung von mehr als 50 Prozent gilt als Halter von 100 Prozent der Stimmrechte.

Eine natürliche Person, ihr Ehepartner und ihre Verwandten in gerader aufsteigender oder gerader absteigender Linie werden als eine einzige Person behandelt ».

Die Artikel 19 Nr. 2, 20, 34 Nr. 2, 35, 48 Nr. 2 und 49 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 fügen in die Artikel 289*bis* § 2 Nr. 18 und 289*bis*/1 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, die Artikel 146*quater* § 2 Nr. 18 und 146*sexies* des Erbschaftssteuergesetzbuches und die Artikel 211*bis* Nr. 2 Nr. 18 und 211*bis*/1 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern ähnliche Begriffsbestimmungen ein.

Diese Definitionen geben fast wörtlich die in Artikel 3 Nrn. 18) bis 25) der Richtlinie 2011/16/EU in seiner durch die Richtlinie (EU) 2018/822 geänderten Fassung enthaltenen Begriffsbestimmungen wieder.

B.3.3. Artikel 326/2 des EStGB 1992, eingefügt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019, identifiziert die verschiedenen « Kennzeichen ».

Absatz 4 dieser Bestimmung identifiziert die Kennzeichen der Kategorie A:

« 1. Es liegt eine Gestaltung vor, bei der der relevante Steuerpflichtige oder ein an der Gestaltung Beteiligter sich verpflichtet, eine Vertraulichkeitsklausel einzuhalten, der zufolge sie gegenüber anderen Intermediären oder den Steuerbehörden nicht offenlegen dürfen, auf welche Weise aufgrund der Gestaltung ein Steuervorteil erlangt wird.

2. Es liegt eine Gestaltung vor, bei der der Intermediär Anspruch auf eine Vergütung (beziehungsweise Zinsen, Vergütung der Finanzkosten und sonstiger Kosten) für die Gestaltung hat und diese Vergütung in Bezug auf Folgendes festgesetzt wird:

a) Betrag des aufgrund der Gestaltung erlangten Steuervorteils oder

b) ob durch die Gestaltung tatsächlich ein Steuervorteil erlangt wird. Dies wäre mit der Verpflichtung des Intermediärs verbunden, die Vergütungen ganz oder teilweise zurückzuerstatten, falls der mit der Gestaltung beabsichtigte Steuervorteil nicht ganz oder teilweise erzielt wird.

3. Es liegt eine Gestaltung vor, deren Dokumentation und/oder Struktur im Wesentlichen standardisiert ist und für mehr als einen relevanten Steuerpflichtigen verfügbar ist, ohne dass sie für die Umsetzung wesentlich individuell angepasst werden muss ».

Absatz 5 dieser Bestimmung identifiziert die Kennzeichen der Kategorie B:

« 1. Es liegt eine Gestaltung vor, bei der ein an der Gestaltung Beteiligter künstlich Schritte unternimmt, um ein verlustbringendes Unternehmen zu erwerben, die Haupttätigkeit dieses Unternehmens zu beenden und dessen Verluste dafür zu nutzen, seine Steuerbelastung zu verringern, einschließlich der Übertragung dieser Verluste in ein anderes Hoheitsgebiet oder der rascheren Nutzung dieser Verluste.

2. Es liegt eine Gestaltung vor, die sich so auswirkt, dass Einkünfte in Vermögen, Schenkungen oder andere niedriger besteuerte oder steuerbefreite Arten von Einkünften umgewandelt werden.

3. Es liegt eine Gestaltung vor, die zirkuläre Transaktionen nutzt, die zu einem Round tripping von Vermögen führen, und zwar durch die Einbeziehung zwischengeschalteter Unternehmen ohne primäre wirtschaftliche Funktion oder von Transaktionen, die sich gegenseitig aufheben oder ausgleichen oder die ähnliche Merkmale aufweisen ».

Absatz 6 dieser Bestimmung identifiziert die Kennzeichen der Kategorie C:

« 1. Es liegt eine Gestaltung vor, die abzugsfähige grenzüberschreitende Zahlungen zwischen zwei oder mehr verbundenen Unternehmen umfasst und bei der mindestens eine der folgenden Bedingungen erfüllt ist:

a) Der Empfänger ist steuerlich in keinem Hoheitsgebiet ansässig.

b) Der Empfänger ist zwar steuerlich in einem Hoheitsgebiet ansässig, dieses Hoheitsgebiet:

- erhebt aber keine Gesellschaftssteuer oder hat einen Gesellschaftssteuersatz von null oder nahe null oder

- wird in der Liste der Drittländer geführt, die von den Mitgliedstaaten gemeinsam oder im Rahmen der OECD als nicht-kooperierende Länder eingestuft wurden.

c) Die Zahlung ist im Hoheitsgebiet, in dem der Empfänger steuerlich ansässig ist, vollständig von der Steuer befreit.

d) Die Zahlung kommt im Hoheitsgebiet, in dem der Empfänger steuerlich ansässig ist, in den Genuss von einem präferentiellen Steuerregime ».

Absatz 7 dieser Bestimmung identifiziert die Kennzeichen der Kategorie D:

« 1. Es liegt eine Gestaltung vor, die zu einer Aushöhlung der Meldepflicht gemäß den Rechtsvorschriften zur Umsetzung des Unionsrechts oder gemäß gleichwertigen Abkommen über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten, einschließlich Abkommen mit Drittländern, führen kann oder sich das Fehlen derartiger Rechtsvorschriften oder Abkommen zunutze macht. Derartige Gestaltungen umfassen zumindest Folgendes:

a) Nutzung eines Kontos, Produkts oder einer Anlage, das/die kein Finanzkonto ist oder vorgeblich kein Finanzkonto ist, jedoch Merkmale aufweist, die im Wesentlichen denen eines Finanzkontos entsprechen,

b) Übertragung eines Finanzkontos oder von Vermögenswerten in ein Hoheitsgebiet oder die Einbeziehung von Hoheitsgebieten, die nicht an den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten mit dem Staat, in dem der relevante Steuerpflichtige ansässig ist, gebunden sind,

c) Neueinstufung von Einkünften und Vermögen als Produkte oder Zahlungen, die nicht dem automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten unterliegen,

d) Übertragung oder Umwandlung eines Finanzinstituts oder eines Finanzkontos oder der darin enthaltenen Vermögenswerte in ein Finanzinstitut oder ein Finanzkonto oder in Vermögenswerte, die nicht der Meldepflicht im Rahmen des automatischen Informationsaustauschs über Finanzkonten unterliegen,

e) Einbeziehung von juristischen Einheiten, Rechtsvereinbarungen oder Strukturen, die die Meldung eines oder mehrerer Kontoinhaber oder einer oder mehrerer beherrschenden Personen im Rahmen des automatischen Informationsaustauschs über Finanzkonten ausschließen oder vorgeben auszuschließen,

f) Gestaltungen, die die Verfahren zur Erfüllung der Sorgfaltspflichten aushöhlen oder Schwächen in diesen Verfahren ausnutzen, die Finanzinstitute zur Erfüllung ihrer Meldepflichten bezüglich Informationen über Finanzkonten anwenden, einschließlich der Einbeziehung von Hoheitsgebieten mit ungeeigneten oder schwachen Regelungen für die Durchsetzung von Vorschriften gegen Geldwäsche oder mit schwachen Transparenzanforderungen für juristische Personen oder Rechtsvereinbarungen.

2. Es liegt eine Gestaltung vor mit einer intransparenten Kette an rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentümern durch die Einbeziehung von Personen, Rechtsvereinbarungen oder Strukturen,

a) die keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, die mit angemessener Ausstattung sowie angemessenen personellen Ressourcen, Vermögenswerten und Räumlichkeiten einhergeht, und

b) die in anderen Hoheitsgebieten eingetragen, ansässig oder niedergelassen sind beziehungsweise verwaltet oder kontrolliert werden als dem Hoheitsgebiet, in dem ein oder mehrere der wirtschaftlichen Eigentümer der von diesen Personen, Rechtsvereinbarungen oder Strukturen gehaltenen Vermögenswerte ansässig ist/sind, und

c) sofern die wirtschaftlichen Eigentümer dieser Personen, Rechtsvereinbarungen oder Strukturen wie in Artikel 4 Nr. 27 des Gesetzes vom 18. September 2017 zur Verhinderung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung und zur Beschränkung der Nutzung von Bargeld erwähnt nicht identifizierbar gemacht werden ».

Absatz 8 dieser Bestimmung identifiziert die Kennzeichen der Kategorie E:

« 1. Es liegt eine Gestaltung vor, die unilaterale Safe-Harbor-Regeln nutzt.

2. Es liegt eine Gestaltung vor mit Übertragung von schwer zu bewertenden immateriellen Werten. Der Begriff ‘ schwer zu bewertende immaterielle Werte ’ umfasst immaterielle Werte oder Rechte an immateriellen Werten, für die zum Zeitpunkt ihrer Übertragung zwischen verbundenen Unternehmen

a) keine ausreichend verlässlichen Vergleichswerte vorliegen und

b) zum Zeitpunkt der Transaktion die Prognosen voraussichtlicher Cashflows oder die vom übertragenen immateriellen Wert erwarteten abzuleitenden Einkünfte oder die der Bewertung des immateriellen Werts zugrunde gelegten Annahmen höchst unsicher sind, weshalb der letztendliche Erfolg des immateriellen Werts zum Zeitpunkt der Übertragung nur schwer absehbar ist.

3. Es liegt eine Gestaltung vor, bei der eine gruppeninterne grenzüberschreitende Übertragung von Funktionen und/oder Risiken und/oder Vermögenswerten stattfindet, wenn der erwartete jährliche Gewinn vor Zinsen und Steuern (EBIT) des/der Übertragenden über einen Zeitraum von drei Jahren nach der Übertragung weniger als 50 Prozent des jährlichen EBIT des/der Übertragenden beträgt, der erwartet worden wäre, wenn die Übertragung nicht stattgefunden hätte ».

Die Artikel 21, 36 und 50 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 fügen in Artikel 289*bis*/2 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, Artikel 146*septies* des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 211*bis*/2 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern ähnliche Begriffsbestimmungen ein.

In diesen Bestimmungen ist der neue Anhang IV der Richtlinie 2011/16/EU fast wörtlich wiedergegeben.

B.3.4. Artikel 338 § 6/4 des EStGB 1992, eingefügt durch Artikel 17 Nr. 3 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019, regelt den automatischen Austausch von Informationen zu den meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltungen durch die zuständigen Behörden:

« Die belgische zuständige Behörde übermittelt die in Absatz 2 erwähnten Angaben über grenzüberschreitende Gestaltungen, die ihr vom Intermediär oder vom relevanten Steuerpflichtigen gemäß den Artikeln 326/1 bis 326/8 mitgeteilt worden sind, in der in Absatz 3 erwähnten Frist den zuständigen Behörden aller anderen Mitgliedstaaten im Wege eines automatischen Austauschs.

Die von der belgischen zuständigen Behörde gemäß Absatz 1 zu übermittelnden Informationen umfassen soweit anwendbar Folgendes:

1. Angaben zu den in Artikel 326/1 Nr. 4 und 5 erwähnten Intermediären und relevanten Steuerpflichtigen, einschließlich des Namens, des Geburtsdatums und -orts (bei natürlichen Personen), des Steuerwohnsitzes und der Steueridentifikationsnummer sowie gegebenenfalls der Personen, die gemäß § 2 Nr. 21 als verbundene Unternehmen des relevanten Steuerpflichtigen gelten,

2. Einzelheiten zu den in Artikel 326/2 erwähnten Kennzeichen, die bewirken, dass die grenzüberschreitende Gestaltung meldepflichtig ist,

3. Zusammenfassung des Inhalts der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung, soweit vorhanden einschließlich eines Verweises auf die Bezeichnung, unter der sie 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. 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. Wert der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung,

7. Angabe des Mitgliedstaates 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.

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

In Absatz 2 Nr. 1, 3 und 8 des vorliegenden Paragraphen erwähnte Informationen werden der Europäischen Kommission nicht übermittelt ».

Die Artikel 19 Nr. 3, 34 Nr. 3 und 48 Nr. 3 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 fügen jeweils in den neuen Artikel 289*bis* § 6/3 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, den neuen Artikel 146*quater* § 6/3 des Erbschaftssteuergesetzbuches und den neuen Artikel 211*bis* § 6/3 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern ähnliche Begriffsbestimmungen ein.

Absatz 2 dieser Bestimmung gibt fast wörtlich Artikel 8ab Absatz 14 der Richtlinie 2011/16/EU wieder, der durch die Richtlinie (EU) 2018/822 eingefügt wurde.

B.3.5.1. Die Artikel 326/3 bis 326/11 des EStGB 1992, eingefügt durch die Artikel 5 bis 13 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019, regeln die obligatorische Übermittlung von Informationen zu den meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltungen durch die Intermediäre oder die relevanten Steuerpflichtigen.

B.3.5.2. Artikel 326/3 § 1 des EStGB 1992 bestimmt:

« Jeder Intermediär ist verpflichtet, die in Artikel 338 § 6/4 erwähnten Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, die ihm bekannt sind, die sich in seinem Besitz oder unter seiner Kontrolle befinden, bei der in Artikel 338 § 2 Nr. 6 erwähnten belgischen zuständigen Behörde vorzulegen, und zwar innerhalb von dreißig Tagen ab dem nachstehend erwähnten Fall, der zuerst eintritt:

a) Tag, nach dem die meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung zur Umsetzung bereitgestellt wird, oder

b) Tag, nach dem die meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung umsetzungsbereit ist, oder

c) wenn der erste Schritt der Umsetzung der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung gemacht wurde.

Ungeachtet des Absatzes 1 sind auch die in Artikel 326/1 Nr. 4 Absatz 2 genannten Intermediäre zur Vorlage der Informationen über eine meldepflichtige grenzüberschreitende

Gestaltung innerhalb von dreißig Tagen, beginnend an dem Tag, nach dem sie unmittelbar oder über andere Personen Hilfe, Unterstützung oder Beratung geleistet haben, verpflichtet ».

Artikel 326/3 § 2 des EStGB 1992 bestimmt, welche Behörde informiert werden muss, wenn mehrere Behörden in Betracht kommen.

B.3.5.3. Artikel 326/4 des EStGB 1992 betrifft die marktfähigen Gestaltungen und bestimmt:

« Im Falle einer marktfähigen Gestaltung muss der Intermediär alle drei Monate einen regelmäßigen Bericht mit einer Aktualisierung vorlegen, der neue meldepflichtige Informationen gemäß Artikel 338 § 6/4 Nr. 1, 4, 7 und 8 enthält, die seit der Vorlage des letzten Berichts verfügbar geworden sind ».

B.3.5.4. Artikel 326/5 des EStGB 1992 betrifft die Zuteilung einer einmaligen Referenznummer.

B.3.5.5. Artikel 326/6 des EStGB 1992 regelt die Meldepflicht, wenn mehrere Intermediäre an derselben Gestaltung beteiligt sind:

« Sind mehrere Intermediäre an derselben meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung beteiligt, müssen alle beteiligten Intermediäre Informationen über die meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung vorlegen.

Ein Intermediär ist von der Verpflichtung zur Vorlage von Informationen befreit, wenn er einen schriftlichen Nachweis erbringen kann, dass ein anderer Intermediär die in Artikel 338 § 6/4 Absatz 2 erwähnten Informationen bereits vorgelegt hat ».

B.3.5.6. Artikel 326/7 des EStGB 1992 bestimmt die Weise, wie sich die Meldepflicht zum Berufsgeheimnis verhält, dem bestimmte Intermediäre unterliegen.

Bei einem oder mehreren anderen Intermediären ist ein an das Berufsgeheimnis gebundener Intermediär nur von der Meldepflicht befreit, wenn er den/die anderen Intermediär(e) schriftlich und unter Angabe von Gründen darüber unterrichtet, dass er der Meldepflicht nicht nachkommen kann, wodurch diese Meldepflicht automatisch dem/den anderen Intermediär(en) obliegt.

Falls es keinen anderen Intermediär gibt, ist ein an das Berufsgeheimnis gebundener Intermediär nur von der Meldepflicht befreit, wenn er den/die relevanten Steuerpflichtigen schriftlich und unter Angabe von Gründen über dessen/deren Meldepflicht unterrichtet.

Ein relevanter Steuerpflichtiger kann es einem an das Berufsgeheimnis gebundenen Intermediär durch eine schriftliche Erlaubnis gestatten, der Meldepflicht nachzukommen.

Nach Artikel 326/7 § 3 des EStGB 1992 ist die Berufung auf ein Berufsgeheimnis ausgeschlossen, wenn sich die Meldepflicht auf marktfähige Gestaltungen bezieht.

Artikel 326/7 des EStGB 1992 bestimmt:

« § 1. Wenn ein Intermediär an das Berufsgeheimnis gebunden ist, muss er:

1. den/die beteiligten Intermediär(e) schriftlich und unter Angabe von Gründen darüber unterrichten, dass er der Meldepflicht nicht nachkommen kann, wodurch diese Meldepflicht automatisch dem/den anderen Intermediär(en) obliegt,

2. falls es keinen anderen Intermediär gibt, den/die relevanten Steuerpflichtigen schriftlich und unter Angabe von Gründen über dessen/deren Meldepflicht unterrichten.

Die Befreiung von der Meldepflicht wird erst wirksam ab dem Zeitpunkt, zu dem ein Intermediär der in Absatz 1 erwähnten Verpflichtung nachgekommen ist.

§ 2. Der relevante Steuerpflichtige kann dem Intermediär durch eine schriftliche Erlaubnis gestatten, der in Artikel 326/3 erwähnten Meldepflicht doch nachzukommen.

Erteilt der relevante Steuerpflichtige keine Erlaubnis, obliegt die Meldepflicht weiterhin dem Steuerpflichtigen und erteilt der Intermediär dem relevanten Steuerpflichtigen die Informationen, die für die Erfüllung der in Artikel 326/3 erwähnten Meldepflicht erforderlich sind.

§ 3. Weder ein Berufsgeheimnis gemäß § 1 noch eine Befreiung von Rechts wegen kann in Bezug auf die Verpflichtung zur Meldung marktfähiger Gestaltungen, für die ein regelmäßiger Bericht gemäß Artikel 326/4 vorgelegt wird, geltend gemacht werden ».

B.3.5.7. Artikel 326/8 § 1 des EStGB 1992 legt die Fälle fest, in denen die Meldepflicht dem relevanten Steuerpflichtigen obliegt:

« In folgenden Fällen obliegt die Meldepflicht dem relevanten Steuerpflichtigen:

1. wenn kein Intermediär an der Konzeption, Vermarktung, Organisation, Bereitstellung zur Umsetzung oder Verwaltung der Umsetzung der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung beteiligt ist oder

2. wenn der Intermediär gemäß Artikel 326/7 § 1 von der Verpflichtung zur Vorlage von Informationen befreit ist und er den/die relevanten Steuerpflichtigen gemäß Artikel 326/7 § 1 Nr. 2 über dessen/deren Meldepflicht unterrichtet hat,

3. wenn Letzterer die in Artikel 326/7 § 2 Absatz 1 erwähnte Erlaubnis nicht erteilt hat ».

Artikel 326/8 § 2 des EStGB 1992 legt die Frist fest, in der der relevante Steuerpflichtige die Meldung vornehmen muss:

« Obliegt die Meldepflicht gemäß § 1 dem relevanten Steuerpflichtigen, legt er die Informationen innerhalb von dreißig Tagen ab dem nachstehend erwähnten Fall, der zuerst eintritt, vor:

- Tag, nach dem ihm die meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung zur Umsetzung bereitgestellt wird, oder

- Tag, nach dem die meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung zur Umsetzung durch den relevanten Steuerpflichtigen bereit ist, oder

- Zeitpunkt, zu dem der erste Schritt der Umsetzung dieser Gestaltung im Zusammenhang mit dem relevanten Steuerpflichtigen gemacht wurde ».

Artikel 326/8 § 3 des EStGB 1992 bestimmt die Behörde, die unterrichtet werden muss, wenn mehrere Behörden in Frage kommen.

B.3.5.8. Artikel 326/9 des EStGB 1992 regelt die Fälle, in denen die Meldepflicht dem relevanten Steuerpflichtigen obliegt und in denen es mehrere relevante Steuerpflichtige gibt.

B.3.5.9. Artikel 326/10 des EStGB 1992 betrifft die Sprache, in der die Meldung erfolgen muss.

Artikel 326/11 des EStGB 1992 ermächtigt den König, das Meldeformular festzulegen.

B.3.5.11. Ähnliche Bestimmungen wie in den Artikeln 326/3 bis 326/11 des EStGB 1992 sind in den Artikeln 289*bis*/3 bis 289*bis*/11 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, den Artikeln 146*octies* bis 146*sedecies* des Erbschaftssteuergesetzbuches und den Artikeln 211*bis*/3 bis 211*bis*/11 des Gesetzbuches der

verschiedenen Gebühren und Steuern, jeweils eingefügt durch die Artikel 22 bis 30, 37 bis 45 und 51 bis 59 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 vorgesehen.

B.3.6. Artikel 445 § 4 des EStGB 1992, eingefügt durch Artikel 18 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019, legt die Sanktionen fest, die im Fall eines Verstoßes gegen die Meldepflicht Anwendung finden. Er bestimmt:

« In Abweichung von § 1 Absatz 1 erlegt der vom zuständigen Generalberater beauftragte Beamte für Verstöße gegen die Bestimmungen der Artikel 326/1 bis 326/9 und ihre Ausführungserlasse, die in der unvollständigen Vorlage der in Artikel 338 § 6/4 erwähnten Informationen bestehen, eine Geldbuße von 1.250 bis zu 12.500 EUR auf. Für solche Verstöße, die in betrügerischer Absicht oder mit der Absicht zu schaden begangen wurden, wird eine Geldbuße von 2.500 bis zu 25.000 EUR auferlegt.

Der vom zuständigen Generalberater beauftragte Beamte erlegt für Verstöße gegen die Bestimmungen der Artikel 326/1 bis 326/9 und ihre Ausführungserlasse, die in der Nichtvorlage oder der verspäteten Vorlage der in Artikel 338 § 6/4 erwähnten Informationen bestehen, eine Geldbuße von 5.000 bis zu 50.000 EUR auf. Für solche Verstöße, die in betrügerischer Absicht oder mit der Absicht zu schaden begangen wurden, wird eine Geldbuße von 12.500 bis zu 100.000 EUR auferlegt.

Der König legt die progressive Skala der administrativen Geldbußen fest und regelt deren Anwendungsmodalitäten ».

Die Artikel 31, 33 und 47 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 fügen jeweils in Artikel 289*bis*/12 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, Artikel 132 des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 206<sup>2</sup> des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern ähnliche Bestimmungen ein.

B.3.7. Die Artikel 61 und 62 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 sehen vor, dass dieses Gesetz am 1. Juli 2020 in Kraft tritt und dass die Meldepflicht auch meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen betrifft, deren erster Schritt zwischen dem 25. Juni 2018 und dem 1. Juli 2020 umgesetzt wurde. Sie bestimmen:

« Art. 61. Vorliegendes Gesetz tritt am 1. Juli 2020 in Kraft.

Unbeschadet des Absatzes 1 müssen auch Informationen über die in vorliegendem Gesetz erwähnten meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltungen vorgelegt werden, deren erster Schritt zwischen dem 25. Juni 2018 und dem 1. Juli 2020 umgesetzt wurde. Diese Informationen über die betreffenden meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltungen werden bis zum 31. August 2020 übermittelt.

Art. 62. Die Artikel 18, 31, 33 und 47 des vorliegenden Gesetzes sind nicht auf die in Artikel 61 Absatz 2 des vorliegenden Gesetzes erwähnten Fälle anwendbar, wenn sie vor dem 31. Dezember 2020 eingereicht werden ».

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

Am 3. Juni 2020 hat der FÖD Finanzen folgende Mitteilung veröffentlicht:

« Report des délais de déclaration en matière de dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration (DAC6)

Une directive européenne (appelée DAC6) exige que les intermédiaires fiscaux déclarent au SPF Finances certains dispositifs fiscaux transfrontières. Cette obligation de déclaration devait prendre cours dans le courant des prochains mois.

Etant donné la situation actuelle et en raison d'un accord politique entre les États membres de l'UE sur un report (optionnel) de cette obligation, il a été décidé d'accorder un report de six mois par le biais de la tolérance administrative. Concrètement, cela se traduit par les délais suivants en ce qui concerne les déclarations à adresser à l'autorité compétente belge :

- Les dispositifs transfrontières à déclarer et dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020, doivent être déclarés au plus tard le 28 février 2021.

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

. les dispositifs transfrontières à déclarer qui, entre le 1er juillet 2020 et le 31 décembre 2020, sont soit mis à disposition pour la mise en œuvre, soit prêts pour la mise en œuvre, ou dont la première étape a été mise en œuvre;

. les intermédiaires qui, entre le 1er juillet 2020 et le 31 décembre 2020, fournissent, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la proposition, la mise en place, la mise à disposition en vue de la mise en œuvre ou la gestion de la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière à déclarer.

- Un premier rapport périodique concernant un dispositif ' commercialisable ' doit être communiqué au plus tard le 30 avril 2021.

Le report des délais de déclaration s'applique tant aux impôts fédéraux qu'aux impôts régionaux pour lesquels le SPF Finances assure le service de l'impôt ».

B.4.1. Die Umsetzung der Richtlinie (EU) 2018/822 durch die verschiedenen Gesetzgeber war Gegenstand mehrerer Klagen auf einstweilige Aufhebung und ist Gegenstand mehrerer anhängiger Nichtigkeitsklagen.

B.4.2. In seinem Entscheid Nr. 167/2020 vom 17. Dezember 2020 hat der Gerichtshof die Bestimmungen des flämischen Dekrets vom 21. Juni 2013 « über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung » (nachstehend: Dekret vom 21. Juni 2013), die durch 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) eingefügt wurden, teilweise einstweilig aufgehoben. Mit demselben Entscheid hat der Gerichtshof dem Gerichtshof der Europäischen Union auch eine Vorabentscheidungsfrage gestellt, die gegenwärtig anhängig ist.

In seinem Entscheid Nr. 168/2020 vom 17. Dezember 2020 hat der Gerichtshof eine Klage auf einstweilige Aufhebung des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 wegen zu spätem Einreichens zurückgewiesen.

In seinem Entscheid Nr. 45/2021 vom 11. März 2021 hat der Gerichtshof die Bestimmungen des Dekrets der Wallonischen Region vom 6. Mai 1999 « über die Festsetzung, die Beitreibung und die Streitsachen bezüglich der wallonischen regionalen Abgaben », die durch das Dekret 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) eingefügt wurden, teilweise einstweilig aufgehoben. Mit seinem Entscheid Nr. 94/2021 vom 17. Juni 2021 hat der Gerichtshof eine weitere Klage auf einstweilige Aufhebung des letztgenannten Dekrets insbesondere unter Berücksichtigung der

bereits durch den vorerwähnten Entscheid Nr. 45/2021 angeordneten teilweisen einstweiligen Aufhebung zurückgewiesen.

In seinem Entscheid Nr. 46/2021 vom 11. März 2021 hat der Gerichtshof die Bestimmungen 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 », die durch die 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 » (nachstehend: Ordonnanz vom 29. Oktober 2020) eingefügt wurden, teilweise einstweilig aufgehoben. Mit seinen Entscheiden Nrn. 95/2021 und 96/2021 vom 17. Juni 2021 hat der Gerichtshof zwei weitere Klagen auf einstweilige Aufhebung der letztgenannten Ordonnanz insbesondere unter Berücksichtigung der bereits durch den vorerwähnten Entscheid Nr. 46/2021 angeordneten teilweisen einstweiligen Aufhebung zurückgewiesen.

B.4.3. Das Gesetz vom 20. Dezember 2019 ist Gegenstand der aktuell geprüften Nichtigkeitsklagen (verbundene Rechtssachen Nrn. 7407, 7409, 7410 und 7412).

Nichtigkeitsklagen sind gegenwärtig anhängig gegen das Dekret vom 26. Juni 2020 (verbundene Rechtssachen Nrn. 7429 und 7443), das Dekret vom 1. Oktober 2020 (verbundene Rechtssachen Nrn. 7480, 7498 und 7537), die Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 (verbundene Rechtssachen Nrn. 7481, 7510, 7511 und 7521) und das Dekret der Französischen Gemeinschaft vom 12. November 2020 « zur Abänderung des Dekrets vom 12. Januar 2017 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Steuerbereich, im Hinblick auf die Umsetzung der europäischen Richtlinie 2018/822/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden » (verbundene Rechtssachen Nrn. 7535, 7581 und 7585).

*In Bezug auf die Zulässigkeit**Was die Zulässigkeit des vierten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 betrifft*

B.5.1. Der vierte Klagegrund der klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 richtet sich gegen die Artikel 326/1 Nrn. 2 und 3 und 326/2 des EStGB 1992, die Artikel 289bis/1 Nrn. 2 und 3 und 289bis/2 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, die Artikel 146sexies Nrn. 2 und 3 und 146septies des Erbschaftssteuergesetzbuches und die Artikel 211bis/1 Nrn. 2 und 3 und 211bis/2 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch die Artikel 3, 4, 20, 21, 35, 36, 49 und 50 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019.

Der Klagegrund, wie er in der Klageschrift formuliert ist, ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen Artikel 5 des Vertrags über die Europäische Union (nachstehend : EUV), die Artikel 26 Absatz 2, 49, 56, 63, 65 Absatz 3 und 115 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (nachstehend: AEUV), die Artikel 7, 8 Absatz 1 und 51 bis 53 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (nachstehend: Charta) und Artikel 17 des Internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte.

In ihrem Erwidierungsschriftsatz fügen die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 hinzu, dass der Klagegrund ebenfalls abgeleitet sei aus einem Verstoß gegen die Artikel 2, 4 Absatz 3 und 6 des EUV, Artikel 16 Absatz 1 des AEUV, Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention und die Artikel 10, 11, 170 und 172 der Verfassung.

B.5.2. Aufgrund von Artikel 142 Absatz 2 der Verfassung und Artikel 1 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof ist der Gerichtshof dazu befugt, über Klagen auf Nichtigerklärung eines Gesetzes, eines Dekrets oder einer in Artikel 134 der Verfassung erwähnten Regel wegen Verletzung der Regeln, die durch die Verfassung oder aufgrund der Verfassung für die Bestimmung der jeweiligen Zuständigkeiten der Föderalbehörde, der Gemeinschaften und der Regionen festgelegt sind, und wegen Verletzung der Artikel von Titel II (« Die Belgier und ihre Rechte ») und der Artikel 143 § 1, 170, 172 und 191 der Verfassung zu befinden.

B.5.3. Weder durch Artikel 142 der Verfassung noch durch das Sondergesetz vom 6. Januar 1989 wird dem Gerichtshof die Befugnis verliehen, Gesetzesbestimmungen unmittelbar anhand von Bestimmungen des internationalen Rechts oder des Rechts der Europäischen Union zu prüfen. Der Gerichtshof ist daher nicht befugt, die angefochtenen Bestimmungen direkt anhand der im Klagegrund angeführten Vertragsartikel zu prüfen.

B.5.4. Die klagenden Parteien können die Klagegründe, wie sie von ihnen in der Klageschrift dargelegt worden sind, nicht in ihrem Erwidernsschriftsatz abändern.

Folglich lässt der Umstand, dass die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 in ihrem Erwidernsschriftsatz hinzufügen, dass der Klagegrund ebenfalls aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11, 170 und 172 der Verfassung abgeleitet sei, nicht den Schluss zu, dass der Klagegrund zulässig ist.

B.5.5. Der vierte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7407 ist nicht zulässig. Der Gerichtshof hat daher dem Gerichtshof der Europäischen Union nicht die von den klagenden Parteien im Rahmen dieses Klagegrunds vorgeschlagenen Vorabentscheidungsfragen zu stellen.

*Was die Zulässigkeit des siebten Beschwerdegrunds des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 betrifft*

B.6.1. Im siebten Beschwerdegrund ihres achten Klagegrunds machen die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 geltend, dass die Artikel 9, 10, 26, 27, 41, 42, 54 und 55 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 gegen die durch Artikel 19 der Verfassung und Artikel 10 der Europäischen Menschenrechtskonvention gewährleistete Freiheit der Meinungsäußerung verstießen.

Sie legen jedoch nicht dar, inwiefern die angefochtenen Bestimmungen gegen die Freiheit der Meinungsäußerung verstoßen würden.

B.6.2. Der siebte Beschwerdegrund des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 ist unzulässig.

### *Was die Interventionen betrifft*

B.7.1. Die Intervention einer Person, die ein Interesse an einem Nichtigkeitsverfahren aufweist, darf die ursprünglichen Klagen weder ändern noch erweitern. Artikel 87 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 erlaubt es im Gegensatz zu Artikel 85 nämlich nicht, dass im Schriftsatz neue Klagegründe vorgebracht werden.

B.7.2. Die von der IVoG « Rat der europäischen Anwaltschaften » und vom « Conseil national des barreaux de France » dargelegten Beschwerdegründe können nur insoweit berücksichtigt werden, als sie sich an die in den Klageschriften angeführten Klagegründe anschließen und als in einem Schriftsatz enthaltene Bemerkungen zu betrachten sind.

### *Zur Hauptsache*

B.8. Aus der Prüfung sämtlicher Beschwerdegründe ergibt sich, dass der Gerichtshof folgende Elemente prüfen muss:

1. die Zuständigkeitsverteilung (B.9 bis B.20),
2. die Anwendung des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 auf andere Steuern als die Gesellschaftssteuer (B.21 bis B.26),
3. das Legalitätsprinzip, der Grundsatz der Rechtssicherheit und der Grundsatz der Nichtrückwirkung der Gesetze (B.27 bis B.45),
4. die Einschränkung des Berufsgeheimnisses des Rechtsanwalts (b.46 bis B.87);
5. die Einschränkung des Berufsgeheimnisses von anderen Intermediären als Rechtsanwälten (B.88 bis B.92);

6. andere Eingriffe als diejenigen, die mit der Einschränkung des Berufsgeheimnisses verbunden sind, in das Recht auf Achtung des Privatlebens von Intermediären und relevanten Steuerpflichtigen (B.93 bis B.101);

7. die Bestimmung, die das Inkrafttreten des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 regelt (B.102 bis B.103).

*1. Die Zuständigkeitsverteilung (erster und zweiter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7407)*

*In Bezug auf den ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7407*

B.9. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 leiten einen ersten Klagegrund ab aus einem Verstoß durch die Artikel 19 bis 46 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 gegen die Artikel 10, 11, 35, 39, 170 § 2 und 172 der Verfassung, Artikel 16 § 4 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen (nachstehend: Sondergesetz vom 8. August 1980), Artikel 4 des Sondergesetzes vom 12. Januar 1989 über die Brüsseler Institutionen (nachstehend: Sondergesetz vom 12. Januar 1989) und die Artikel 3, 4 und 5 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 bezüglich der Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen (nachstehend: Sondergesetz vom 16. Januar 1989).

Sie machen geltend, dass die angefochtenen Bestimmungen gegen die vorerwähnten Bestimmungen verstießen, insofern sie auf Registrierungsgebühren und Erbschaftssteuern Anwendung fänden, die in die Zuständigkeit der Flämischen Region fallen würden.

B.10. Artikel 35 der Verfassung bestimmt:

« Die Föderalbehörde ist für nichts anderes zuständig als für die Angelegenheiten, die die Verfassung und die aufgrund der Verfassung selbst ergangenen Gesetze ihr ausdrücklich zuweisen.

Die Gemeinschaften oder die Regionen, jede für ihren Bereich, sind gemäß den durch Gesetz festgelegten Bedingungen und Modalitäten für die anderen Angelegenheiten zuständig. Dieses Gesetz muss mit der in Artikel 4 letzter Absatz bestimmten Mehrheit angenommen werden.

### *Übergangsbestimmung*

Das in Absatz 2 erwähnte Gesetz legt das Datum fest, an dem dieser Artikel in Kraft tritt. Dieses Datum darf nicht vor dem Datum des Inkrafttretens des in Titel III der Verfassung einzufügenden neuen Artikels liegen, der die ausschließlichen Zuständigkeiten der Föderalbehörde festlegt ».

Das in Absatz 2 von Artikel 35 der Verfassung erwähnte Gesetz wurde noch nicht angenommen. Diese Verfassungsbestimmung ist folglich nie in Kraft getreten, sodass der Gerichtshof nicht befugt ist, über deren Einhaltung zu befinden.

Insofern der Klagegrund aus einem Verstoß gegen Artikel 35 der Verfassung abgeleitet ist, ist er unzulässig.

B.11.1. Artikel 3 Absatz 1 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 bestimmt:

« Folgende Steuern sind Regionalsteuern:

[...]

4. die Erbschaftssteuer von Einwohnern des Königreichs und die Steuer auf den Nachlass von Nicht-Einwohnern des Königreichs,

[...]

6. die Registrierungsgebühr auf entgeltliche Übertragungen von in Belgien gelegenen unbeweglichen Gütern, unter Ausschluss der Übertragungen, die sich aus einer Einbringung in eine Gesellschaft ergeben, sofern es sich nicht um eine von einer natürlichen Person vorgenommene Einbringung einer Wohnung in eine belgische Gesellschaft handelt,

7. die Registrierungsgebühr:

a) auf die Bestellung einer Hypothek auf ein in Belgien gelegenes unbewegliches Gut,

b) auf Teil- oder Gesamtverteilungen von in Belgien gelegenen unbeweglichen Gütern, entgeltliche Abtretungen - unter Miteigentümern - von ungeteilten Teilen solcher Güter und auf in den Artikeln 745*quater* und 745*quinquies* des [früheren] Zivilgesetzbuches vorgesehene Umwandlungen, selbst wenn keine ungeteilte Rechtsgemeinschaft vorliegt,

8. die Registrierungsgebühr auf Schenkungen unter Lebenden von beweglichen oder unbeweglichen Gütern,

[...] ».

B.11.2. Artikel 4 § 1 desselben Sondergesetzes bestimmt:

«Die Regionen sind befugt, den Steuersatz, die Besteuerungsgrundlage und die Befreiungen von den in Artikel 3 Absatz 1 Nr. 1 bis 4 und Nr. 6 bis 9 erwähnten Steuern zu ändern ».

B.12. In den Artikeln 3, 4 und 5 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 wird den Regionen eine allgemeine Zuständigkeit in Bezug auf die in diesen Artikeln erwähnten Steuern erteilt. Es ist davon auszugehen, dass der Verfassungsgeber und der Sondergesetzgeber, insofern sie nichts anderes verfügt haben, den Regionen die vollständige Zuständigkeit zur Festlegung der Regeln in Bezug auf den Steuersatz, die Besteuerungsgrundlage und die Befreiungen von den Steuern im Sinne u.a. von Artikel 3 Absatz 1 Nrn. 4 und 6 bis 8 erteilt haben.

Sofern die Region nichts anderes beschließt, gewährleistet die Föderalbehörde jedoch für Rechnung und in Absprache mit der Region den Dienst in Bezug auf unter anderen die in Artikel 3 Absatz 1 Nr. 4 und 6 bis 8 erwähnten Steuern (Artikel 5 § 3 Absatz 1 erster Satz desselben Sondergesetzes).

Nach Artikel 5 § 4 desselben Sondergesetzes sind die Regionen befugt, ab dem Haushaltsjahr, ab dem sie den Steuerdienst gewährleisten, die administrativen Verfahrensregeln mit Bezug auf die in Artikel 3 erwähnten Steuern festzulegen. Bei der Regelung des Informationsaustausches im Bereich der Besteuerung ist davon auszugehen, dass diese unter diese administrativen Verfahrensregeln fällt.

Aus den Vorarbeiten zum Sondergesetz vom 13. Juli 2001 « zur Refinanzierung der Gemeinschaften und Erweiterung der steuerlichen Befugnisse der Regionen », mit dem das Sondergesetz vom 16. Januar 1989 abgeändert wurde, geht hervor, dass der « Steuerdienst » die faktische Festlegung der Besteuerungsgrundlage, die Steuerberechnung, die Kontrolle der Besteuerungsgrundlage und der Steuer, die sich darauf beziehenden Streitsachen (sowohl administrativ als auch gerichtlich) sowie die Erhebung und die Eintreibung der Steuern (einschließlich der Kosten und Zinsen) umfasst (*Parl. Dok.*, Kammer, 2000-2001, DOC 50-1183/007, S. 160).

B.13. In ihrem Gutachten zum Vorentwurf des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 hat die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrates angemerkt:

« Dans la mesure où la réglementation en projet concerne des impôts régionaux, l'autorité fédérale ne peut être réputée compétente en la matière que si le service de ces impôts n'a pas encore été transféré aux régions concernées » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, SS. 102-103).

B.14. Durch das Dekret vom 19. Dezember 2014 « zur Abänderung des Flämischen Steuerkodex vom 13. Dezember 2013 » sind das Erbschaftssteuergesetzbuch und das Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuch, wie sie in Bezug auf die Flämische Region für die in Artikel 3 Absatz 1 Nr. 4 und 6 bis 8 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 erwähnten Steuern anwendbar sind, zum großen Teil aufgehoben worden. Seit dem Inkrafttreten desselben Dekrets am 1. Januar 2015 wird der Dienst in Bezug auf die betroffenen Steuern von der Flämischen Region gewährleistet, sodass diese Region befugt ist, die administrativen Verfahrensregeln in Bezug auf diese Steuern festzulegen (siehe auch Artikel 10 des Dekrets vom 9. November 2012 « zur Festlegung verschiedener Bestimmungen im Bereich der Finanzen und des Haushaltes »). Durch das vorerwähnte Dekret vom 26. Juni 2020 hat der flämische Dekretgeber ebenfalls die Richtlinie (EU) 2018/22 auf der Grundlage dieser Zuständigkeit umgesetzt. Die angefochtenen Bestimmungen finden also keine Anwendung auf die Erbschaftssteuern und Registrierungsgebühren, die zur Zuständigkeit der Flämischen Region gehören.

Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7407 ist unbegründet.

*In Bezug auf den zweiten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7407*

B.15. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 leiten einen zweiten Klagegrund ab aus einem Verstoß durch die Artikel 19 bis 46 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 gegen die Artikel 10, 11, 143 § 1 und 170 der Verfassung, Artikel 6 § 1 VI Absatz 3 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 und Artikel 1<sup>ter</sup> des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989.

Sie machen im Wesentlichen geltend, dass die angefochtenen Bestimmungen, was die Registrierungsgebühren und Erbschaftssteuern betreffe, nur in der Wallonischen Region und in

der Region Brüssel-Hauptstadt Anwendung finden könnten. Ihrer Auffassung nach ergibt sich daraus ein ungerechtfertigter Behandlungsunterschied, je nachdem, ob die Intermediäre und die Steuerpflichtigen einerseits in der Flämischen Region oder andererseits in der Wallonischen Region oder in der Region Brüssel-Hauptstadt ansässig seien.

In ihrem Erwidernsschriftsatz fügen sie hinzu, dass die Annahme der angefochtenen Bestimmungen die vorherige Zustimmung der Flämischen Region erfordert hätte.

B.16.1. Um den Erfordernissen nach Artikel 6 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 zu entsprechen, müssen die in der Klageschrift vorgebrachten Klagegründe angeben, welche Vorschriften, deren Einhaltung der Gerichtshof gewährleistet, verletzt wären und welche Bestimmungen gegen diese Vorschriften verstoßen würden, und darlegen, in welcher Hinsicht diese Vorschriften durch die fraglichen Bestimmungen verletzt würden.

B.16.2. In ihrer Klageschrift legen die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 nicht dar, inwiefern die angefochtenen Bestimmungen gegen die Artikel 143 § 1 und 170 der Verfassung, Artikel 6 § 1 VI Absatz 3 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 und Artikel 1<sup>ter</sup> des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 verstoßen würden.

B.17.1. Es steht den klagenden Parteien nicht zu, in ihrem Erwidernsschriftsatz den Klagegrund, so wie sie ihn selbst in der Klageschrift umschrieben haben, zu ändern.

B.17.2. Insoweit sie in ihrem Erwidernsschriftsatz geltend machen, dass die Annahme der angefochtenen Bestimmungen den vorherigen Abschluss eines Zusammenarbeitsabkommens erfordert hätte, führen die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 einen neuen Klagegrund an, der deshalb nicht zulässig ist.

B.18. Daraus folgt, dass der Klagegrund nur zulässig ist, insofern er aus einem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung abgeleitet ist.

B.19. In Bezug auf die in Artikel 3 Absatz 1 Nr. 4 und 6 bis 8 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 erwähnten Steuern gewährleistet die Flämische Region seit dem 1. Januar 2015 den Steuerdienst, was sie betrifft, während die Föderalbehörde nach Artikel 5 § 3 Absatz 1

erster Satz des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 noch den Steuerdienst gewährleistet, was die Wallonische Region und die Region Brüssel-Hauptstadt betrifft.

Der von den klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 bemängelte Behandlungsunterschied ergibt sich aus dem Umstand, dass die zuständige Behörde, um den Steuerdienst in Bezug auf die vorerwähnten Steuern zu gewährleisten, für die Flämische Region und für die Wallonische Region und die Region Brüssel-Hauptstadt nicht die gleiche ist.

Der beanstandete Behandlungsunterschied ist das Ergebnis der Autonomie, die den Regionen und der Föderalbehörde durch die Verfassung oder kraft derselben in den Angelegenheiten eingeräumt wird, die zu ihrer jeweiligen Zuständigkeit gehören.

Unbeschadet der etwaigen Anwendung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit bei der Ausübung der Zuständigkeiten hätte diese Autonomie keinen Sinn, wenn davon ausgegangen würde, dass ein Behandlungsunterschied zwischen den Adressaten von einerseits föderalen Regeln und andererseits regionalen Regeln in analogen Angelegenheiten als solcher im Widerspruch zum Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung stünde.

B.20. Der zweite Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7407 ist unbegründet.

*2. Die Anwendung des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 auf andere Steuern als die Gesellschaftssteuer (dritter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7407)*

B.21. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 leiten einen dritten Klagegrund ab aus einem Verstoß durch die Artikel 2 bis 60 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 gegen die Artikel 10, 11 und 170 der Verfassung. Sie machen geltend, dass es nicht vernünftig gerechtfertigt sei, dass das Gesetz vom 20. Dezember 2019 auch auf andere Steuern als die Gesellschaftssteuer Anwendung finde. Ihrer Auffassung nach behandelt das Gesetz vom 20. Dezember 2019 auf diese Weise Intermediäre und Steuerpflichtige, die sich in im Wesentlichen unterschiedlichen Situationen befänden, ohne vernünftigen Rechtfertigung gleich.

B.22. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 legen nicht dar, inwiefern die angefochtenen Bestimmungen gegen Artikel 170 der Verfassung verstoßen würden.

Der Klagegrund ist unzulässig, insofern er aus einem Verstoß gegen Artikel 170 der Verfassung abgeleitet ist.

B.23. Der Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung schließt nicht aus, dass ein Behandlungsunterschied zwischen Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit dieser Unterschied auf einem objektiven Kriterium beruht und in angemessener Weise gerechtfertigt ist. Dieser Grundsatz steht übrigens dem entgegen, dass Kategorien von Personen, die sich angesichts der beanstandeten Maßnahme in wesentlich verschiedenen Situationen befinden, in gleicher Weise behandelt werden, ohne dass hierfür eine angemessene Rechtfertigung vorliegt.

Das Vorliegen einer solchen Rechtfertigung ist im Hinblick auf Zweck und Folgen der beanstandeten Maßnahme sowie auf die Art der einschlägigen Grundsätze zu beurteilen; es wird gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstoßen, wenn feststeht, dass die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

B.24. Die Richtlinie (EU) 2018/822 hat die Bestimmungen zur Meldepflicht für meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen in die Richtlinie 2011/16/EU eingefügt.

B.25.1. Nach ihrem Artikel 2 ist der Anwendungsbereich der Richtlinie 2011/16/EU folgender:

« (1) Diese Richtlinie gilt für Steuern aller Art, die von einem oder für einen Mitgliedstaat bzw. von oder für gebiets- oder verwaltungsmäßige Gliederungseinheiten eines Mitgliedstaats, einschließlich der lokalen Behörden, erhoben werden.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 gilt diese Richtlinie nicht für die Mehrwertsteuer und Zölle oder für Verbrauchsteuern, die in anderen Rechtsvorschriften der Union über die Zusammenarbeit zwischen den Verwaltungsbehörden der Mitgliedstaaten erfasst sind. Diese Richtlinie gilt auch nicht für Pflichtbeiträge zu Sozialversicherungen, die an den Mitgliedstaat, eine Gliederungseinheit des Mitgliedstaats oder an öffentlich-rechtliche Sozialversicherungseinrichtungen zu leisten sind.

(3) In keinem Fall sind die Steuern im Sinne von Absatz 1 dahingehend auszulegen, dass sie Folgendes einschließen:

a) Gebühren, wie sie für von Behörden ausgestellte Bescheinigungen und andere Dokumente erhoben werden oder

b) vertragliche Gebühren, wie etwa Zahlungen an öffentliche Versorgungsbetriebe.

(4) Diese Richtlinie gilt für die in Absatz 1 genannten Steuern, die in dem Gebiet erhoben werden, auf das die Verträge gemäß Artikel 52 des Vertrags über die Europäische Union Anwendung finden ».

B.25.2. Die von den klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 bemängelte Gleichbehandlung hat daher ihren Ursprung in der Richtlinie (EU) 2018/822, insofern sie die Bestimmungen zur Meldepflicht für meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen in die Richtlinie 2011/16/EU einfügt und so diese Meldepflicht dem Anwendungsbereich dieser Richtlinie unterwirft, die sich nicht auf die Gesellschaftssteuer beschränkt.

B.25.3. Sowohl die europäischen Institutionen als auch die Mitgliedstaaten unterliegen bei der Anwendung des Unionsrechts der Kontrolle, ob ihre Handlungen mit den Verträgen und den allgemeinen Rechtsgrundsätzen der Union vereinbar sind (EuGH, große Kammer, 3. Mai 2007, *Advocaten voor de Wereld vzw*, C-303/05, Randnr. 45), einschließlich des Grundsatzes der Gleichheit und Nichtdiskriminierung, der nicht nur einen allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts im Sinne von Artikel 6 Absatz 3 des EUV darstellt, sondern auch durch die Artikel 20 und 21 der Charta gewährleistet wird.

Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union « besagt der allgemeine Gleichheitsgrundsatz [...] als allgemeiner Grundsatz des Unionsrechts, dass vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich und unterschiedliche Sachverhalte nicht gleich behandelt werden dürfen, es sei denn, dass eine solche Behandlung objektiv gerechtfertigt ist » (EuGH, 6. Juni 2019, C-264/18, *P.M.*, Randnr. 28).

B.25.4. In der Begründung zu dem Vorschlag, der der Richtlinie (EU) 2018/822 zugrunde lag, heißt es:

« Artikel 115 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) ist die Rechtsgrundlage für Gesetzgebungsinitiativen im Bereich der direkten Steuern. Artikel 115 nimmt zwar nicht unmittelbar auf direkte Steuern Bezug, betrifft jedoch Richtlinien für die Angleichung nationaler Rechts- und Verwaltungsvorschriften, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken. Damit diese Bedingung erfüllt ist, müssen die vorgeschlagenen EU-Rechtsvorschriften im Bereich der direkten Steuern darauf

abzielen, bestehende Unstimmigkeiten beim Funktionieren des Binnenmarkts zu berichtigen. In vielen Fällen würde das bedeuten, dass die EU-Maßnahmen ausschließlich grenzüberschreitende Sachverhalte betreffen » (COM(2017) 335 final, S. 6).

Daraus scheint hervorzugehen, dass die Absicht darin bestand, auf die direkte Besteuerung abzu zielen.

Jedoch sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, die Meldepflicht für meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen auf alle Steuern für anwendbar zu erklären, die in den Anwendungsbereich der Richtlinie 2011/16/EU fallen, was nicht nur die Gesellschaftssteuer, sondern auch andere direkte Steuern als die Gesellschaftssteuer und indirekte Steuern wie die Registrierungsgebühren im belgischen Recht einschließt.

B.26. Nach Artikel 267 des AEUV ist der Gerichtshof der Europäischen Union dafür zuständig, im Wege der Vorabentscheidung sowohl über die Auslegung der Verträge und der Handlungen der Einrichtungen der Europäischen Union als auch über die Gültigkeit dieser Handlungen zu entscheiden. Gemäß Absatz 3 dieser Bestimmung ist ein einzelstaatliches Gericht zur Anrufung des Gerichtshofes der Europäischen Union verpflichtet, wenn seine Entscheidungen - wie diejenigen des Verfassungsgerichtshofes - 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.

Vor der Urteilsfällung zur Sache über den in B.21 erwähnten Beschwerdegrund ist dem Gerichtshof der Europäischen Union die im Tenor wiedergegebene erste Vorabentscheidungsfrage zu stellen.

*3. Das Legalitätsprinzip, der Grundsatz der Rechtssicherheit und der Grundsatz der Nichtrückwirkung der Gesetze (fünfter, sechster und siebter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7407 und erster Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7409)*

B.27. Der fünfte Klagegrund der klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 ist gegen die Artikel 326/1 Nr. 4 Absatz 2 und 326/3 § 1 des EStGB 1992, gegen die 289bis/1 Nr. 4 Absatz 2 und 289bis/3 § 1 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, gegen die Artikel 146sexies Nr. 4 Absatz 2 und 146octies § 1 des Erbschaftssteuergesetzbuches und gegen die Artikel 211bis/1 Nr. 4 Absatz 2 und 211bis/3 § 1 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch die Artikel 3, 5, 20, 22, 35, 37, 49 und 51 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 in Verbindung mit den Artikeln 18, 31, 33 und 47 des genannten Gesetzes, gerichtet. Sie machen geltend, dass die angefochtenen Bestimmungen gegen die Artikel 20, 48 Absatz 1, 49, 51 und 52 der Charta, Artikel 6 Absatz 1 und 2 und Artikel 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention, Artikel 17 des Internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte und die Artikel 10, 11, 12, 14, 170 § 2 und 172 der Verfassung verstießen.

Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 machen im Wesentlichen geltend, dass der Begriff « Intermediär » nicht ausreichend präzise definiert sei.

B.28. Der sechste Klagegrund der klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 ist gegen die Artikel 326/3 § 1 und 326/8 § 2 des EStGB 1992, gegen die 289bis/3 § 1 und 289bis/8 § 1 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, gegen die Artikel 146octies § 1 und 146terdecies § 2 des Erbschaftssteuergesetzbuches und gegen die Artikel 211bis/3 § 1 und 211bis/8 § 2 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch die Artikel 5, 10, 22, 27, 37, 42, 51 und 56 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 in Verbindung mit den Artikeln 18, 31, 33 und 47 des genannten Gesetzes, gerichtet. Sie machen geltend, dass die angefochtenen Bestimmungen gegen die Artikel 20, 48 Absatz 1, 49, 50, 51 und 52 der Charta, Artikel 6 Absatz 1 und 2 und Artikel 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention und die Artikel 10, 11 und 170 der Verfassung verstießen.

Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 machen geltend, dass der Anfangszeitpunkt der Frist, über die der Intermediär oder der relevante Steuerpflichtige verfüge, um die Meldung zu einer meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung

vorzunehmen, nicht ausreichend präzise bestimmt sei und dass sie durch das Handeln eines anderen in Gang gesetzt werden könne. Außerdem sind sie der Auffassung, dass Intermediäre nicht notwendigerweise über alle Informationen verfügten, die die Meldung enthalten müsse.

B.29. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 leiten einen siebten Klagegrund ab aus einem Verstoß durch die Artikel 61 und 62 in Verbindung mit den Artikeln 18, 31, 33 und 47 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 gegen die Artikel 20, 48 Absatz 1, 49, 50, 51 und 52 der Charta, Artikel 6 Absätze 1 und 2 und Artikel 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention und die Artikel 10, 11, 12, 14, 172 und 190 der Verfassung.

Sie machen im Wesentlichen geltend, dass die angefochtenen Bestimmungen rückwirkend seien, insofern sie die Meldepflicht auf Gestaltungen für anwendbar erklärten, deren erster Schritt zwischen dem 25. Juni 2018 und dem 1. Juli 2020 umgesetzt worden sei.

B.30. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7409 leitet einen ersten Klagegrund ab aus einem Verstoß durch das Gesetz vom 20. Dezember 2019 gegen die Artikel 12, 14 und 190 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention, mit Artikel 49 der Charta und mit den Grundsätzen der Rechtssicherheit und der Nichtrückwirkung der Gesetze.

Sie macht im Wesentlichen geltend, dass die Begriffe « Gestaltung », « Beteiligter », « verbundenes Unternehmen », das Adjektiv « grenzüberschreitend », die verschiedenen « Kennzeichen » und das « Kriterium des ‘ Main benefit ’-Tests » nicht ausreichend präzise definiert seien.

Zudem beanstandet sie, dass die Meldepflicht durch die angefochtenen Bestimmungen rückwirkend angewandt werde.

B.31. Der Gerichtshof prüft diese Klagegründe zusammen.

*In Bezug auf die Präzisierung der Begriffe « Gestaltung », « Intermediär », « Beteiligter », « verbundenes Unternehmen », des Adjektivs « grenzüberschreitend », der verschiedenen « Kennzeichen » und des « Kriteriums des ‘ Main benefit ’-Tests »*

B.32. Der Gerichtshof prüft zunächst die im Rahmen des fünften Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 und des ersten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7409 dargelegten Beschwerdegründe, wonach die Begriffe « Gestaltung », « Intermediär », « Beteiligter », « verbundenes Unternehmen », das Adjektiv « grenzüberschreitend », die verschiedenen « Kennzeichen » und das « Kriterium des ‘ Main benefit ’-Tests » nicht ausreichend präzise seien.

B.33.1. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung haben eine allgemeine Tragweite. Sie untersagen jegliche Diskriminierung, ungeachtet deren Ursprungs; die Verfassungsvorschriften der Gleichheit und Nichtdiskriminierung gelten angesichts aller Rechte und aller Freiheiten, einschließlich derjenigen, die sich aus internationalen Verträgen ergeben, welche für Belgien verbindlich sind.

B.33.2. Artikel 12 Absatz 2 der Verfassung bestimmt:

« Niemand darf verfolgt werden, es sei denn in den durch Gesetz bestimmten Fällen [...] ».

B.33.3. Artikel 7 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention bestimmt:

« Niemand darf wegen einer Handlung oder Unterlassung verurteilt werden, die zur Zeit ihrer Begehung nach innerstaatlichem oder internationalem Recht nicht strafbar war. Es darf auch keine schwerere als die zur Zeit der Begehung angedrohte Strafe verhängt werden ».

B.33.4. Artikel 49 Absatz 1 der Charta bestimmt:

« Niemand darf wegen einer Handlung oder Unterlassung verurteilt werden, die zur Zeit ihrer Begehung nach innerstaatlichem oder internationalem Recht nicht strafbar war. Es darf auch keine schwerere Strafe als die zur Zeit der Begehung angedrohte Strafe verhängt werden. Wird nach Begehung einer Straftat durch Gesetz eine mildere Strafe eingeführt, so ist diese zu verhängen ».

B.33.5. Auch wenn sie keine Strafen im Sinne der Artikel 12 und 14 der Verfassung darstellen, sind die in B.3.6 erwähnten administrativen Geldbußen, mit denen Verstöße gegen

die Meldepflicht für meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen geahndet werden, Sanktionen strafrechtlicher Natur im Sinne von Artikel 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention und Artikel 49 der Charta.

Insofern sie das materielle Legalitätsprinzip in Strafsachen gewährleisten, haben Artikel 7 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention und Artikel 49 Absatz 1 der Charta eine ähnliche Tragweite wie Artikel 12 Absatz 2 der Verfassung. Daher bilden die Garantien dieser Bestimmungen in diesem Maße ein untrennbares Ganzes.

Das Legalitätsprinzip in Strafsachen, das sich aus der vorerwähnten Verfassungsbestimmung und den vorerwähnten Vertragsbestimmungen ergibt, beruht auf der Überlegung, dass das Strafgesetz so formuliert sein muss, dass jeder zu dem Augenblick, wo er ein Verhalten annimmt, wissen kann, ob dieses Verhalten strafbar ist oder nicht. Es erfordert es, dass der Gesetzgeber in einer ausreichend präzisen, klaren und Rechtssicherheit bietenden Formulierung angibt, welche Handlungen unter Strafe gestellt werden, sodass einerseits derjenige, der ein Verhalten annimmt, vorher auf hinlängliche Weise beurteilen kann, welche strafrechtlichen Folgen dieses Verhalten haben wird, und andererseits dem Richter keine allzu große Ermessensbefugnis überlassen wird.

Das Legalitätsprinzip in Strafsachen verhindert jedoch nicht, dass das Gesetz dem Richter eine Ermessensbefugnis gewährt. Man muss nämlich der allgemeinen Beschaffenheit der Gesetze, der Verschiedenartigkeit der Situationen, auf die sie Anwendung finden, und der Entwicklung der durch sie geahndeten Verhaltensweisen Rechnung tragen.

Die Bedingung, dass eine Straftat durch das Gesetz klar definiert sein muss, ist erfüllt, wenn der Rechtsunterworfenen anhand der Formulierung der relevanten Bestimmung und gegebenenfalls mit Hilfe ihrer Auslegung durch die Rechtsprechungsorgane wissen kann, durch welche Handlungen und Unterlassungen er strafrechtlich haftbar wird.

Erst durch die Prüfung einer spezifischen Strafbestimmung ist es möglich, unter Berücksichtigung der jeweiligen Elemente der dadurch zu ahndenden Straftaten festzustellen, ob die vom Gesetzgeber verwendete allgemeine Formulierung derart ungenau ist, dass sie das Legalitätsprinzip in Strafsachen missachten würde.

B.33.6. Dem Gerichtshof der Europäischen Union zufolge stellt der « insbesondere in Art. 49 Abs. 1 Satz 1 der Charta [niedergelegte] Grundsatz der Gesetzmäßigkeit im Zusammenhang mit Straftaten und Strafen (*nullum crimen, nulla poena sine lege*) [...] eine besondere Ausformung des allgemeinen Grundsatzes der Rechtssicherheit dar » (EuGH, 20. Dezember 2017, C-102/16, *Vaditrans BVBA*, Randnr. 50).

Der allgemeine Grundsatz der Rechtssicherheit « gebietet, dass Rechtsvorschriften - vor allem dann, wenn sie nachteilige Folgen für Einzelne und Unternehmen haben können - klar und bestimmt sowie in ihrer Anwendung für den Einzelnen vorhersehbar sind. Insbesondere verlangt dieser Grundsatz, dass eine Regelung es den Betroffenen ermöglicht, den Umfang der ihnen damit auferlegten Verpflichtungen genau zu erkennen, und dass sie ihre Rechte und Pflichten eindeutig erkennen und sich darauf einstellen können » (EuGH, 29. April 2021, C-504/19, *Banco de Portugal u.a.*, Randnr. 51).

B.34. Der Gerichtshof muss daher die in B.32 erwähnten Beschwerdegründe anhand der Artikel 10, 11 und 12 Absatz 2 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 7 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention, mit Artikel 49 Absatz 1 der Charta und mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit prüfen.

Der Gerichtshof muss prüfen, ob die in B.32 erwähnten Begriffe, die den Anwendungsbereich und die Tragweite der Meldepflicht für meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen mitbestimmen, ausreichend klar und bestimmt sind, um dem materiellen Legalitätsprinzip in Strafsachen und dem Grundsatz der Rechtssicherheit, die die vorerwähnten Bestimmungen gewährleisten, zu genügen.

B.35.1. Der Begriff « Intermediär » ist in dem in B.3.2 zitierten Artikel 326/1 Nr. 4 des EStGB 1992 und in den Artikeln 289*bis*/1 Nr. 4 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, 146*sexies* Nr. 4 des Erbschaftssteuergesetzbuches und 211*bis*/1 Nr. 4 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern definiert.

In Bezug auf diesen Begriff heißt es in der Begründung zu dem Entwurf, der dem Gesetz vom 20. Dezember 2019 zugrunde liegt:

« La notion ‘ d’intermédiaire ’ est définie de façon large afin d’obliger, toute personne physique ou morale qui, d’une manière ou d’une autre, conçoit, propose, met en place 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, de mentionner ce dispositif à l’autorité nationale compétente. Les intermédiaires sont aussi ceux qui fournissent de l’aide ou des conseils aux contribuables. Dans ce contexte, on peut faire référence à la distinction opérée par l’action BEPS 12 entre promoteur ( ‘ *Promoter* ’) et fournisseur de services ( ‘ *Service Provider* ’), qui doivent tous deux être considérés comme des intermédiaires au sens de la directive. Le bon fonctionnement du marché intérieur est garanti par une telle notion définie de manière large. Toutefois, un intermédiaire qui, par exemple, traite uniquement une facture à des fins comptables, sans s’impliquer davantage dans un dispositif transfrontière devant faire l’objet d’une déclaration, ne peut être considéré comme devant faire l’objet d’une déclaration. S’agissant de la conception, de l’offre, de la mise en place, de la mise à disposition ou de la gestion de la mise en œuvre, on ne vise pas ici les considérations générales ni les analyses de risque, telle que, par exemple, la simple exécution d’une due diligence en cas d’un rachat.

Lorsqu’un intermédiaire est une personne morale qui emploie des salariés, la responsabilité de celui-ci en vertu de la présente loi ne peut être engagée par ces salariés, dans la mesure où ces derniers n’exercent pas une fonction de direction.

Lorsque l’intermédiaire est un employé du contribuable concerné et ne possède aucun autre client dans le cadre d’une activité professionnelle indépendante sans caractère accessoire, l’obligation de déclaration est toutefois imposée au contribuable pour lequel travaille l’intermédiaire ‘ interne ’ dans une relation salariale » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, SS. 9-10).

« [...] un conseiller qui donne un ‘ second avis ’ sur un dispositif transfrontière devant faire l’objet d’une déclaration, tel que soumis pour avis, sans que ce second avis ne suggère ou ne modifie le dispositif susmentionné, ne sera pas considéré comme un intermédiaire sur base de ce ‘ second avis ’. Ceci parce que ce consultant ne répond en aucun cas à la définition d’un intermédiaire telle que celle prévue par la directive puisqu’il n’a pas conçu, offert, mis en place, mis à disposition pour la mise en œuvre ni géré l’implémentation. Après tout, le dispositif susmentionné existait déjà. Si le consultant apporte, de quelque manière que ce soit, une contribution, une modification ou une suggestion en ce qui concerne le dispositif existant, alors il s’agit bien d’un intermédiaire soumis à une obligation de déclaration » (ebenda, S. 15).

Bei den Erörterungen im Ausschuss hat der Vizepremierminister dargelegt:

« [...] un conseiller fiscal peut être amené à donner un deuxième avis sur un dispositif devant faire l’objet d’une déclaration. Si son avis reste limité à l’approbation ou à la désapprobation du dispositif, il n’est pas visé par les dispositions de la directive, car il ne répond pas à la définition d’un intermédiaire. En revanche, s’il suggère certains ajouts ou certaines adaptations au dispositif, il relèvera bel et bien du champ d’application et sera considéré comme un intermédiaire tenu d’effectuer une déclaration. Par ailleurs, l’établissement d’une déclaration, la comptabilisation d’une facture ou la réalisation d’une analyse de risques ou d’une *due diligence* - dans le cadre de laquelle on prend simplement connaissance d’un dispositif existant - n’entraîne pas non plus une obligation de déclaration » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/003, S. 5).

B.35.2. Zwar sind die Begriffe « grenzüberschreitende Gestaltung », « marktfähige Gestaltung » und « maßgeschneiderte Gestaltung » in dem in B.3.2 zitierten Artikel 326/1 Nrn. 1, 6 und 7 des EStGB 1992 und in den Artikeln 289*bis*/1 Nrn. 1, 6 und 7 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, 146*sexies* Nrn. 1, 6 und 7 des Erbschaftssteuergesetzbuches und 211*bis*/1 Nrn. 1, 6 und 7 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern definiert, aber der Begriff « Gestaltung » ist nicht in der Richtlinie (EU) 2018/822 und im Gesetz vom 20. Dezember 2019 definiert. In Bezug auf den Begriff der « Gestaltung » selber heißt es in den vorerwähnten Bestimmungen lediglich, dass « [es sich bei] einer Gestaltung [...] auch um eine Reihe von Gestaltungen handeln [kann] » und dass « [eine] Gestaltung [...] mehr als einen Schritt oder Teil umfassen [kann] ».

In Bezug auf den Begriff « Gestaltung » heißt es in der Begründung zu dem Entwurf, der dem Gesetz vom 20. Dezember 2019 zugrunde liegt:

« Un ‘ dispositif ’ n’est pas défini dans la directive 2018/822 parce qu’une telle définition ne contribue pas à répondre efficacement à la planification fiscale agressive. Le caractère dynamique de la lutte contre l’érosion de la base imposable est simplement contenu dans l’utilisation des caractéristiques pour la délimitation des concepts de ‘ dispositif ’ et de ‘ planification fiscale agressive ’ qui sont tous deux des concepts qui évoluent de manière inhérente et qui ne peuvent dès lors être contenus dans une définition. Cela ne couvrirait tout simplement pas la réalité. Toutefois, il ressort du texte de la directive que la simple passivité du contribuable concerné, d’un participant ou d’un intermédiaire, qui ne fait pas partie d’un ensemble plus vaste, comme par exemple l’action unilatérale d’un service public, ne peut en aucun cas être considérée comme un dispositif. L’application indépendante d’un régime fiscal national, par exemple l’application de la déduction pour les revenus d’innovation, ne saurait pas non plus être considérée comme un dispositif dans la mesure où cette application ne fait pas partie d’un ensemble plus vaste d’étapes ou de parties pouvant dans leur totalité être considérées comme un dispositif.

[...]

Bien que le concept de ‘ dispositif ’ ne soit pas défini dans la directive, il s’inscrit dans les structures de planification fiscale qui transfèrent les bénéfices imposables vers des régimes fiscaux plus favorables qui réduisent la charge fiscale globale du contribuable

[...]

En outre, les mouvements quotidiens dans le cadre de l’activité professionnelle normale entre la maison mère et l’établissement stable étranger de cette maison mère ne peuvent pas non plus être considérés comme un dispositif lorsque ces opérations sont purement économiques mais non fiscales.

[...]

En outre, la simple exécution d'une transaction, telle qu'une transaction bancaire, ne peut en soi constituer un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

[...]

Pour la définition de la notion de dispositif, les dispositions nationales ne peuvent conduire à une restriction du champ d'application prévu par la directive 2018/822. Pour cette raison, aucun critère supplémentaire, tel que la non mise en œuvre d'un dispositif, la nature authentique d'un dispositif ou l'utilisation de principes fondés sur le marché ('*arm's length*'), ne peuvent être inclus dans la législation qui exclurait certains dispositifs transfrontières du devoir de déclaration » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, SS. 7-9).

Bei den Erörterungen im Ausschuss hat der Vizepremierminister ergänzt:

« [...] il est particulièrement difficile de définir la notion de 'dispositif' dès lors que cette notion change de sens au fil du temps en raison de changements législatifs ou technologiques. D'où le choix de ne pas définir trop étroitement la notion de 'dispositif' » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/003, S. 22).

B.35.3. Das Adjektiv « grenzüberschreitend » ist über die in B.3.2 zitierte Definition der « grenzüberschreitenden Gestaltung » definiert, in der der Begriff des « Beteiligten » an der Gestaltung verwendet wird. Dieser Begriff des « Beteiligten » ist weder in der Richtlinie (EU) 2018/822 noch im Gesetz vom 20. Dezember 2019 definiert.

In Bezug auf das Adjektiv « grenzüberschreitend » und den Begriff « Beteiligter » heißt es in der Begründung zu dem Entwurf, der dem Gesetz vom 20. Dezember 2019 zugrunde liegt:

« un 'dispositif transfrontière' est défini comme tout dispositif dans plus d'un État membre ou dans un État membre et un pays tiers, si l'une au moins des conditions prévues est remplie. En conséquence, par exemple, la tenue d'un compte par un Belge auprès d'un établissement stable belge d'une société française ne peut pas être considérée comme un dispositif transfrontière, en l'absence d'un aspect transfrontalier. Ces conditions forment toutes une variation sur le même thème: un ou plusieurs participants doivent, d'une manière ou d'une autre, être actif dans une autre juridiction.

[...]

Qui est un participant au dispositif ressort implicitement de la lecture combinée des définitions d'intermédiaire et de contribuable concerné. En principe, lorsqu'un intermédiaire n'est pas actif dans le dispositif qu'il a lui-même imaginé, proposé, mis en place, mis à disposition pour l'implémentation ou a géré l'implémentation pour le bénéfice du contribuable concerné, il n'est pas participant. C'est par exemple le cas lorsque le même intermédiaire agit

également en tant que dirigeant d'une entité dans son propre dispositif. À l'inverse, le simple octroi d'un crédit en tant qu'activité professionnelle du prêteur ne fait pas de celui-ci un participant. De plus la simple introduction d'une déclaration fiscale en tant que mandataire, ne fait pas de ce mandataire un participant. Le contribuable concerné, par contre, est toujours un participant.

[...]

En outre, cette notion de participant doit être interprétée conformément à l'objectif et à l'esprit de la directive. Afin de préciser cela, des dispositifs qui sont développés au sein d'un seul État membre et qui au regard de la transparence fiscale n'exigent aucune collaboration des autres États membres, par exemple, ne sont pas pris en compte. Par conséquent, un participant à un dispositif transfrontière ne peut jamais être l'intermédiaire, tant qu'il n'a pas de rôle actif. Ce dernier peut donc parfaitement se trouver dans un autre État membre, bien que le dispositif proprement dit dont bénéficient réellement ses clients/contribuables concernés soit simplement établi dans un seul et même État membre.

[...]

[...] on peut souligner qu'en l'absence d'un aspect transfrontalier dans le chef des participants, il ne saurait être question d'un dispositif transfrontière fiscal agressif. Ainsi, l'inscription d'une branche 23 luxembourgeoise par un Belge, en supposant que cela ne fasse pas partie d'un ensemble plus grand d'étapes ou parties, n'est pas un dispositif transfrontière, car les conditions posées dans la définition du dispositif transfrontière ne sont pas remplies. Dans l'exemple, la branche 23 n'est d'ailleurs pas un participant en soi. Un participant a une résidence fiscale ou dirige une entreprise/exerce une activité, comme il ressort de la définition d'un dispositif transfrontière. Ce n'est pas le cas pour une branche 23. En outre, la donation d'un bien immobilier étranger entre deux personnes physiques, résidents fiscaux en Belgique, par exemple, ne peut pas être considérée comme un dispositif transfrontière car le bien immobilier dans cet exemple n'est pas un participant.

Bien que le concept de dispositif en tant que tel ne soit pas défini par la directive, il est utile de faire la distinction entre ceux qui participent au dispositif et ceux qui n'y participent pas. Ainsi, un intermédiaire n'est en principe pas un participant. Lorsque, par exemple, il conseille dans un dispositif particulier de travailler avec une société étrangère, il ne deviendra pas par son conseil un participant. Toutefois, s'il agit dans le dispositif en tant que dirigeant de cette société, il est alors effectivement participant au dispositif » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, SS. 7-9).

Im Ausschuss drehten sich die Diskussionen insbesondere um die Frage der Einstufung von Lebensversicherungen:

« Le membre estime que l'exclusion explicite des assurances-vie n'est pas conforme à la directive. Dans plusieurs pays, les assurances-vie étrangères ne sont pas exclues. Même au Luxembourg, mais aussi en France, les produits d'assurance ne sont pas exclus du champ d'application de la directive.

[...]

Le vice-premier ministre observe que les assurances-vie de la branche 23 luxembourgeoises sont déjà incluses dans la législation relative à l'impôt des personnes physiques. Si, en tant que contribuable, vous détenez une assurance-vie de la branche 23 luxembourgeoise, vous devez la déclarer. Une simple assurance-vie de la branche 23 luxembourgeoise ou étrangère ne répond pas à la définition en vigueur d'un dispositif fiscal agressif. Dans l'exposé des motifs, il est indiqué qu'une assurance de la branche 23 luxembourgeoise n'est pas un dispositif fiscal agressif en tant que tel, mais si cette assurance-vie fait partie d'autres éléments liés à un dispositif fiscal agressif plus large, elle peut être considérée comme telle. Par conséquent, l'assurance-vie en question serait effectivement soumise à déclaration » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/003, SS. 10 und 19).

B.35.4. In Bezug auf das « Kriterium des ' Main benefit '-Tests » heißt es in der Begründung zu dem Entwurf, der dem Gesetz vom 20. Dezember 2019 zugrunde liegt:

« Il est satisfait au ' critère de l'avantage principal ' lorsqu'il peut être établi que l'avantage principal ou l'un des avantages principaux qu'une personne peut raisonnablement s'attendre à retirer d'un dispositif, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, est l'obtention d'un avantage fiscal. En ce qui concerne le concept d'avantage fiscal, il est conseillé de vérifier, sans être exhaustif, s'il existe un ou plusieurs des éléments suivants :

- un montant qui n'est pas inclus dans la base imposable;
- le contribuable qui bénéficie d'une déduction;
- une perte a été subie à des fins fiscales;
- aucune retenue à la source n'est due et l'impôt étranger est compensé » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, S. 12).

In Bezug auf die Kennzeichen der Kategorie A heißt es in der Begründung zu dem Entwurf, der dem Gesetz vom 20. Dezember 2019 zugrunde liegt:

« La catégorie A contient des marqueurs généraux qui reviennent souvent dans les structures d'évasion fiscale, telles que les clauses de confidentialité, les documents normalisés et les indemnités qui dépendent de l'avantage fiscal que procure le dispositif.

Le secret dont il est question dans la caractéristique essentielle sous la catégorie A, 1°, ne concerne pas la simple couverture d'un risque de responsabilité. Cependant, cela doit être clair pour le contribuable concerné.

En outre, il convient de noter que les documents et structures standardisés, tels qu'indiqués dans la catégorie A, 3°, ne concernent en aucun cas des documents de travail internes qui ne font que refléter des idées ou des concepts inachevés » (ebenda, SS. 12-13).

In Bezug auf die Kennzeichen der Kategorie B heißt es in der Begründung zu dem Entwurf, der dem Gesetz vom 20. Dezember 2019 zugrunde liegt:

« La catégorie B contient des éléments techniques qui sont souvent présents dans les dispositifs établis pour éluder l'impôt, comme la vente d'une société déficitaire, les revenus qui sont convertis en capital, les transactions circulaires » (ebenda, S. 13).

In Bezug auf die Kennzeichen der Kategorie C heißt es in der Begründung zu dem Entwurf, der dem Gesetz vom 20. Dezember 2019 zugrunde liegt:

« La catégorie C contient des marqueurs qui sont en lien avec des transactions transfrontières, comme des paiements transfrontières déterminés, la même déduction dans plus d'un pays, des paiements entre des entreprises liées » (ebenda, S. 13).

In Bezug auf die Kennzeichen der Kategorie D heißt es in der Begründung zu dem Entwurf, der dem Gesetz vom 20. Dezember 2019 zugrunde liegt:

« La catégorie D contient des marqueurs spécifiques pour contrer les dispositifs conçus pour contourner les obligations de déclaration impliquant un échange automatique d'informations, introduit par la loi du 16 décembre 2015 réglant la communication des renseignements relatifs aux comptes financiers, par les institutions financières belges et le SPF Finances, dans le cadre d'un échange automatique de renseignements au niveau international et à des fins fiscales.

Ce marqueur spécifique concerne entre autres les structures de planification fiscale qui sont ou peuvent être utilisées pour contourner ou entraver les exigences légales de la législation CRS applicable, ainsi que les structures de planification fiscale qui sont basées sur une interprétation ou une application incorrecte de cette législation.

La conception ou la mise en place d'un dispositif transfrontière ne peut être déclarable que parce qu'elle possède le marqueur spécifique D.1, lorsqu'on peut raisonnablement supposer que ce dispositif transfrontière a été réalisé dans l'intention de ne pas déclarer en vertu de la législation CRS.

Le simple fait qu'un dispositif transfrontière ait pour effet de ne pas avoir à être déclaré en vertu de la loi CRS susmentionnée du 16 décembre 2015, ne permet pas de conclure que l'obligation de déclaration en vertu de cette législation est ébranlée, au sens du marqueur spécifique D.1.

Lorsqu'il est satisfait aux obligations du chapitre III ' Informations sur les bénéficiaires effectifs ' de la directive (UE) 2015/849 du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement (UE) n° 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission, le marqueur spécifique D.2. n'est toutefois pas d'application, étant donné que la

condition de non-transparence dans le chef de ce marqueur n'est plus pertinente » (ebenda, SS. 13-14).

In Bezug auf die Kennzeichen der Kategorie E heißt es in der Begründung zu dem Entwurf, der dem Gesetz vom 20. Dezember 2019 zugrunde liegt:

« La catégorie E contient des marqueurs qui sont en lien avec les prix de transfert, comme un dispositif avec un transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer.

Pour ce qui est d'un dispositif avec utilisation des régimes de protection unilatéraux, conformément à ce qu'indiquent de telles 'règles unilatérales de sécurité', ce sont des règles qui ne s'appliquent qu'à une catégorie ou à des catégories particulières de contribuables ou d'opérations et qui exonèrent ces contribuables des obligations normalement prévues par les règles générales en matière de prix de transfert imposées par ce pays. En d'autres termes sont imposées des obligations plus simples que dans le régime général en matière de prix de transfert de ce pays. À titre d'alternative, les régimes de protection unilatéraux peuvent également exempter une ou plusieurs catégories de contribuables ou des transactions de l'application de tout ou partie des règles générales en matière de prix de transfert. Cela n'inclut pas une simple simplification administrative des règles, qui ne se rapportent pas directement à la détermination de prix conformes aux règles du marché ('*arm's length*'), qui ne se rapportent pas non plus aux décisions anticipées en matière de prix de transfert ('*advance pricing arrangements*'). Les règles de sécurité ne couvrent d'ailleurs pas les règles en matière de sous-capitalisation.

S'agissant d'un dispositif avec transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer sous le marqueur spécifique E.2., on peut se reporter à l'application du chapitre 6 (numéros 6 186 et suivants) des directives de l'OCDE sur les prix de transfert pour les actifs incorporels difficiles à évaluer ('*hard to value intangibles*').

En ce qui concerne un dispositif avec un apport transfrontière au sein du groupe de fonctions, et/ou de risques et/ou d'actifs de marqueur spécifique E.3., on peut se reporter à l'application du chapitre 9 (numéro 9.2) des directives de l'OCDE sur les prix de transfert pour les actifs incorporels difficiles à évaluer ('*hard to value intangibles*') afin de fournir des indications sur l'obligation de déclaration pour cette catégorie et de ne pas en général recevoir des déclarations relatives aux prix de transfert, mais qui ne constituent donc pas encore un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration » (ebenda, S. 14).

B.35.5. Der Begriff « verbundenes Unternehmen » ist in dem in B.3.2 zitierten Artikel 338 § 2 Nr. 21 des EStGB 1992 und in den Artikeln 289*bis* § 2 Nr. 18 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, 146*quater* § 2 Nr. 18 des Erbschaftssteuergesetzbuches und 211*bis* § 2 Nr. 18 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern definiert.

In Bezug auf den Begriff « verbundenes Unternehmen » heißt es in der Begründung zu dem Entwurf, der dem Gesetz vom 20. Dezember 2019 zugrunde liegt:

« La notion d'entreprise associée est importante pour certaines informations que l'intermédiaire doit fournir à l'autorité compétente.

Le terme ' entreprise associée ' est défini au sens large. Une entreprise associée est définie comme toute personne qui exerce un contrôle sur une autre personne de quelque manière que ce soit (gestion par une autre personne, plus de 25 % des droits de vote, du capital ou du bénéfice). Il s'applique à la fois aux personnes physiques et aux personnes morales. Les personnes physiques, les conjoints et les parents en ligne directe sont considérés comme une seule personne » (ebenda, SS. 25-26).

B.36. Unter Berücksichtigung der vorerwähnten Bestimmungen und der Vorarbeiten stellt sich die Frage, ob die in B.32 erwähnten Begriffe ausreichend klar und bestimmt sind, um dem materiellen Legalitätsprinzip in Strafsachen und dem Grundsatz der Rechtssicherheit zu genügen.

Da die angefochtenen Bestimmungen diejenigen der Richtlinie (EU) 2018/822 wiedergeben und in Anbetracht des Umstandes, dass diese Begriffe nicht in den verschiedenen Mitgliedstaaten unterschiedlich ausgelegt werden können, ist vor der Urteilsfällung zur Sache über die in B.32 erwähnten Beschwerdegründe dem Gerichtshof der Europäischen Union die im Tenor wiedergegebene zweite Vorabentscheidungsfrage zu stellen.

*In Bezug auf den Beschwerdegrund bezüglich der vorgeblichen Pflicht des Intermediärs, Informationen zu melden, über die er nicht verfügt*

B.37.1. Der Gerichtshof prüft jetzt den im Rahmen des sechsten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 dargelegten Beschwerdegrund, wonach der Intermediär Informationen melden muss, über die er nicht verfügt.

B.37.2. Nach dem in B.3.5.2 zitierten Artikel 326/3 § 1 des EStGB 1992 muss der Intermediär von den in Artikel 338 § 6/4 des EStGB 1992 erwähnten Informationen nur diejenigen melden, « die ihm bekannt sind, die sich in seinem Besitz oder unter seiner Kontrolle befinden ». Ähnliche Bestimmungen sind in Artikel 289bis/3 § 1 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, in Artikel 146octies § 1 des Erbschaftssteuergesetzbuches und in Artikel 211bis/3 § 1 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern vorgesehen.

Wie die Vorarbeiten bestätigen, ist der Intermediär nicht verpflichtet, aktiv Informationen, über die er nicht verfügt, zu beschaffen (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, S. 15).

Da er auf einer falschen Annahme beruht, ist der in B.37.1 erwähnte Beschwerdegrund unbegründet.

*In Bezug auf den Anfangszeitpunkt der Frist, um eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung zu melden*

B.38. Der Gerichtshof prüft jetzt den im Rahmen des sechsten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 dargelegten Beschwerdegrund, wonach es die angefochtenen Bestimmungen nicht ermöglichen, mit dem erforderlichen Maß an Präzision den Zeitpunkt zu bestimmen, zu dem die Frist, um die Meldung einer meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung abzugeben, zu laufen beginnt.

B.39. Die in B.3.5.2 und B.3.5.7 zitierten Artikel 326/3 § 1 und 326/8 § 2 des EStGB 1992 legen den Anfangszeitpunkt der Frist von 30 Tagen fest, über die der Intermediär oder der relevante Steuerpflichtige verfügt, um die Meldung vorzunehmen. Ähnliche Bestimmungen sind in den Artikeln 289*bis*/3 § 1 und 289*bis*/8 § 2 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, in Artikel 146*octies* § 1 und in 146*terdecies* § 2 des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 211*bis*/3 § 1 und 211*bis*/8 § 2 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern vorgesehen.

Im Hinblick auf diese Bestimmungen stellt sich die Frage, ob der Anfangszeitpunkt dieser Frist von 30 Tagen mit dem erforderlichen Maß an Präzision festgelegt ist, um dem materiellen Legalitätsprinzip in Strafsachen zu genügen.

Da die angefochtenen Bestimmungen Artikel 8ab Absätze 1 und 7 der Richtlinie 2011/16/EU wiedergeben, die durch die Richtlinie (EU) 2018/822 eingefügt wurden, und in Anbetracht des Umstandes, dass dieser Artikel nicht in den verschiedenen Mitgliedstaaten unterschiedlich ausgelegt werden kann, ist vor der Urteilsfällung zur Sache

über den in B.38 erwähnten Beschwerdegrund dem Gerichtshof der Europäischen Union die im Tenor wiedergegebene dritte Vorabentscheidungsfrage zu stellen.

*In Bezug auf die vorgebliche Rückwirkung des angefochtenen Gesetzes*

B.40. Der Gerichtshof prüft schließlich den im Rahmen des siebten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 und des ersten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7409 dargelegten Beschwerdegrund, mit dem bemängelt wird, dass das Gesetz vom 20. Dezember 2019 rückwirkend angewandt wird.

B.41. Eine Regel ist als rückwirkend einzustufen, wenn sie auf Fakten, Handlungen und Situationen Anwendung findet, die zum Zeitpunkt ihres Inkrafttretens endgültig abgeschlossen waren.

B.42. Das Gesetz vom 20. Dezember 2019 wurde im *Belgischen Staatsblatt* vom 30. Dezember 2019 veröffentlicht und ist am 1. Juli 2020 in Kraft getreten (Artikel 61 Absatz 1).

Nach Artikel 61 Absatz 2 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 betrifft die Meldepflicht auch meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, deren erster Schritt zwischen dem 25. Juni 2018 und dem 1. Juli 2020 umgesetzt wurde. Dieselbe Bestimmung sieht vor, dass die Informationen über diese Gestaltungen spätestens am 31. August 2020 übermittelt werden müssen.

B.43. In ihrem Gutachten zum Vorentwurf des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 hat die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrats Folgendes angemerkt:

« Le Conseil d'État n'aperçoit pas comment l'obligation de déclaration que l'article 61, alinéa 2, de l'avant-projet prévoit pour les dispositifs concernés, pourrait s'appliquer avec effet rétroactif. En effet, les informations concernées doivent être fournies au plus tard le 31 août 2020; le fait qu'elles concernent des actes qui ont eu lieu dans le passé n'implique pas pour autant qu'il soit question de rétroactivité » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, S. 122).

B.44. Da das Datum, an dem die in Artikel 61 Absatz 2 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 erwähnten Gestaltungen gemeldet werden müssen, nach dem Inkrafttreten des genannten Gesetzes liegt, ist festzustellen, dass die Meldepflicht für die in Artikel 61 Absatz 2 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 erwähnten Gestaltungen nicht rückwirkend ist.

B.45. Der in B.40 erwähnte Beschwerdegrund ist unbegründet. Der Gerichtshof hat daher auch dem Gerichtshof der Europäischen Union nicht die von den klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 im Rahmen ihres siebten Klagegrunds vorgeschlagene Vorabentscheidungsfrage zu stellen.

*4. Die Einschränkung des Berufsgeheimnisses des Rechtsanwalts (erster bis fünfter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7410, achter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7407 und zweiter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7409)*

*In Bezug auf die Meldepflicht für marktfähige Gestaltungen (erster Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7410 und erster Beschwerdegrund des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407)*

B.46. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7410 leiten einen ersten Klagegrund ab aus einem Verstoß durch die Artikel 1 bis 62 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 gegen die Artikel 22, 29 und 170 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit dem allgemeinen Rechtsgrundsatz der Rechtssicherheit, mit dem allgemeinen Grundsatz des Berufsgeheimnisses des Rechtsanwalts, mit den Artikeln 1, 6 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention, mit den Artikeln 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 und 51 der Charta und mit Artikel 6 des EUV.

Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7410 machen geltend, dass Artikel 326/7 § 3 des EStGB 1992, Artikel 289bis/7 § 3 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, Artikel 146*duodecies* § 3 des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 211bis/7 § 3 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch die Artikel 9, 26, 41 und 55 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019, gegen die vorerwähnten Bestimmungen verstießen, insofern sie ausschlossen, dass sich ein Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde, auf sein Berufsgeheimnis berufe, um von der Meldepflicht bezüglich marktfähiger Gestaltungen befreit zu werden.

Zudem machen sie geltend, dass der Begriff « marktfähige Gestaltung » zu vage sei.

B.47. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 leiten einen achten Klagegrund ab aus einem Verstoß durch die Artikel 9, 10, 26, 27, 41, 42, 54 und 55 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 gegen die Artikel 7, 8 Absatz 1, 20, 47, 48, 51 bis 53 der Charta, die Artikel 6 Absatz 3 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention und die Artikel 10, 11, 22, 29 und 170 der Verfassung.

Der erste Beschwerdegrund des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 schließt sich an den ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7410 an.

B.48.1. Artikel 22 der Verfassung und Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention garantieren das Recht auf Achtung des Privatlebens. Die beiden Bestimmungen bilden eine untrennbare Einheit.

B.48.2. Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention schützt das Recht auf ein faires Verfahren. Obwohl Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention auf nicht strafrechtliche Streitigkeiten keine Anwendung findet (EuGHMR, 12. Juli 2001, *Ferrazzini gegen Italien*), wird das Recht auf ein faires Verfahren auch von einem allgemeinen Rechtsgrundsatz gewährleistet.

B.48.3. Artikel 7 der Charta bestimmt:

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

Artikel 47 der Charta bestimmt:

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

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

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

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

Aus der Erläuterung zu Artikel 7 der Charta geht hervor, dass dieser Artikel auf Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention basiert. Aus der Erläuterung zu Artikel 47 der Charta geht hervor, dass Absatz 2 dieses Artikels Artikel 6 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention entspricht, außer dass im Recht der Union das Recht auf Zugang zu einem Gericht nicht nur für Streitigkeiten in Bezug auf zivilrechtliche Ansprüche und Verpflichtungen oder strafrechtliche Anklagen gilt.

B.48.4. Das Berufsgeheimnis des Rechtsanwalts ist ein wesentlicher Bestandteil des Rechts auf Achtung des Privatlebens und des Rechts auf ein faires Verfahren.

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

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

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

B.49. Eine Bestimmung, die vom Berufsgeheimnis abweicht, muss dem allgemeinen Grundsatz der Vorhersehbarkeit der Unterstrafestellungen genügen, da sie entscheidende Modalitäten für eine Anwendung von Artikel 458 des Strafgesetzbuches, der seinerseits eine Unterstrafestellung vorsieht, enthält.

B.50. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die Verfassungsmäßigkeit der angefochtenen Bestimmungen unter Berücksichtigung des Umstandes zu beurteilen ist, dass das Berufsgeheimnis des Rechtsanwalts ein allgemeiner Grundsatz ist, der mit der Einhaltung der Grundrechte zusammenhängt, dass aus diesem Grund und in Anwendung des allgemeinen Grundsatzes der Vorhersehbarkeit der Unterstrafestellung die von diesem Geheimnis abweichenden Regeln nur strikt ausgelegt werden können und dass die Weise, auf die der Anwaltsberuf in der innerstaatlichen Rechtsordnung organisiert ist, berücksichtigt werden muss. Somit ist nur von der Regel des Berufsgeheimnisses abzuweichen, wenn dies durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses zu rechtfertigen ist und wenn die Aufhebung des Geheimnisses strikt im Verhältnis zu diesem Ziel steht.

B.51. Der Gerichtshof hat sich bereits mehrfach zur Verfassungsmäßigkeit von Meldepflichten im Lichte der vorerwähnten Anforderungen geäußert. In seinem Entscheid Nr. 10/2008 vom 23. Januar 2008 hat sich der Gerichtshof zur Verfassungsmäßigkeit der Pflicht der Rechtsanwälte, den Behörden im Rahmen der Bekämpfung der Geldwäsche Informationen weiterzuleiten, geäußert.

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

Darüber hinaus hat der Gerichtshof, auf Grundlage des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 26. Juni 2007 in der Rechtssache C-305/05, präzisiert, dass die Wendung « Beurteilung der Rechtslage » für den Klienten den Begriff der Rechtsberatung umfasst (B.9.4). Er hat geurteilt, dass die Tätigkeit als Rechtsberater dazu dient, « den Klienten über den Stand der auf seine persönliche Lage oder auf die von ihm beabsichtigte Transaktion anwendbaren Gesetzgebung zu informieren oder ihn über die Weise der Durchführung dieser Transaktion im gesetzlichen Rahmen zu beraten » und dass diese « es also dem Klienten ermöglichen [soll], ein Gerichtsverfahren bezüglich dieser Transaktion zu vermeiden » (B.9.5).

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

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

In seinem Entscheid Nr. 114/2020 vom 24. September 2020 hat der Gerichtshof die vorerwähnten Grundsätze bestätigt. In diesem Entscheid hat der Gerichtshof das Gesetz vom 18. September 2017 « zur Verhinderung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung und

zur Beschränkung der Nutzung von Bargeld » teilweise für nichtig erklärt. Er hat entschieden, dass ein Rechtsanwalt nicht verpflichtet werden kann, das Büro für die Verarbeitung finanzieller Informationen (BVFI) über einen Verdacht zu informieren, wenn sein Mandant auf seinen Rat hin von der Vornahme einer verdächtigen Transaktion absieht. Ebenso wenig kann einer Person, die außerhalb des Vertrauensverhältnisses zwischen dem Rechtsanwalt und seinem Mandanten steht, selbst wenn es sich dabei um einen Rechtsanwalt handeln sollte, erlaubt werden, vom Berufsgeheimnis erfasste Informationen an das BVFI mitzuteilen.

B.52. Auch wenn der Gerichtshof in seiner vorerwähnten Entscheid Nr. 167/2020 *prima facie* geurteilt hat, dass der Inhalt des Begriffs « marktfähige Gestaltung » hinreichend bestimmt ist, um ihn vom Begriff « maßgeschneiderte Gestaltung » zu unterscheiden, veranlasst die Prüfung der aktuell geprüften Klagen in der Sache den Gerichtshof, dem Gerichtshof der Europäischen Union die in B.36 erwähnte Vorabentscheidungsfrage zu stellen.

Vor der Urteilsfällung zur Sache über den Beschwerdegrund, dass der Begriff « marktfähige Gestaltung » zu vage sei, ist die Antwort des Gerichtshofs der Europäischen Union auf diese Frage abzuwarten.

B.53. Der Gerichtshof prüft nun den Beschwerdegrund, mit dem beanstandet wird, dass es einem Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, verboten ist, sich auf sein Berufsgeheimnis zu berufen, um von der Meldepflicht bezüglich marktfähiger Gestaltungen befreit zu werden.

B.54.1. 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 326/3 § 1 des EStGB 1992, Artikel 289*bis*/3 § 1 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, Artikel 146*octies* § 1 des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 211*bis*/3 § 1 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern).

B.54.2. 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 326/4 des EStGB 1992,

Artikel 289*bis*/4 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, Artikel 146*nonies* des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 211*bis*/4 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern). Die Informationen, die zu diesem Zeitpunkt bereitgestellt werden müssen, sind, soweit anwendbar:

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

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

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

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

B.54.3. Nach den Vorarbeiten zu Artikel 9 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 betrifft die Möglichkeit der Geltendmachung eines Berufsgeheimnis:

« que l'assistance, ou le conseil fourni par l'intermédiaire au client pour autant que cela relève de la détermination de la situation juridique d'un contribuable ou de la défense de celui-ci dans une action en justice, ce qui peut également être trouvé dans la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces. En particulier, il s'agit des conseils purement juridiques, à l'exclusion de la planification fiscale à caractère potentiellement agressif. Ce n'est que pour ces activités qu'une dispense légale de l'obligation de déclaration peut s'appliquer pour l'intermédiaire. D'autre part, un conseiller qui se limite aux conseils juridiques susmentionnés et qui n'a, à aucun moment, fourni 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 sa mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre ne sera pas considéré comme un intermédiaire, conformément à la définition de la directive, et

ne sera donc pas soumis à l'obligation de déclaration » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, S. 19).

Daraus lässt sich ableiten, dass sich diese Bestimmungen auf Fälle beziehen, die von einem strafbewehrten Berufsgeheimnis erfasst sind. Im Falle eines Rechtsanwalts, der als Intermediär tätig wird, beinhaltet das, dass er sich der Meldepflicht nur bei Tätigkeiten entziehen kann, die seinen spezifischen Auftrag der Verteidigung oder der Vertretung vor Gericht und der Rechtsberatung betreffen. Wie die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrates in ihrem Gutachten bemerkt hat, kann angenommen werden, dass die zu übermittelnden Informationen im Rahmen der ersten individuellen Meldung bezüglich einer marktfähigen Gestaltung nicht vom Berufsgeheimnis erfasst sind (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, SS. 113-114).

Daraus geht hervor, dass der in B.53 erwähnte Beschwerdegrund unbegründet ist, sofern er sich auf die erste Meldepflicht bezüglich marktfähiger Gestaltungen bezieht.

B.54.4. Im Gegensatz zu dem, was im Rahmen der ersten Meldepflicht bei marktfähigen Gestaltungen festgestellt wurde, ist es angesichts der in B.54.2 angeführten Informationen, die im Rahmen der regelmäßigen Meldepflicht mitzuteilen sind, nicht ausgeschlossen, dass sich diese Meldepflicht auf Tätigkeiten bezieht, die unter das Berufsgeheimnis fallen.

Auch wenn das Berufsgeheimnis in Notsituationen oder bei Kollision mit einem höherrangigen Gut zurücktreten muss, ist dennoch darauf hinzuweisen, dass die angefochtenen Bestimmungen eine absolute und *a priori* Aufhebung des Berufsgeheimnisses in Bezug auf die regelmäßigen Berichte zu marktfähigen Gestaltungen vorsehen. 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.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, S. 22).

Wie sich aus den Vorarbeiten ergibt, steht dem nichts im Wege, dass der Intermediär, der die Meldepflicht aufgrund eines Berufsgeheimnisses selbst nicht erfüllen kann, dem Steuerpflichtigen bei der Erfüllung der ihn insofern treffenden Meldepflicht Hilfe leistet (ebenda, S. 21). 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.54.2 entnehmen lässt.

B.55. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass Artikel 326/7 § 3 des EStGB 1992, Artikel 289bis/7 § 3 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, Artikel 146*duodecies* § 3 des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 211bis/7 § 3 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch die Artikel 9, 26, 41 und 55 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019, nicht in einem vernünftigen Verhältnis zum angestrebten Ziel stehen, insofern sie vorsehen, dass Rechtsanwälte sich bezüglich der regelmäßigen Meldepflicht für marktfähige Gestaltungen im Sinne von Artikel 326/4 des EStGB 1992, von Artikel 289bis/4 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, von Artikel 146*nonies* des Erbschaftssteuergesetzbuches und von Artikel 211bis/4 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern nicht auf ihr Berufsgeheimnis berufen können.

Der in B.53 erwähnte Beschwerdegrund ist begründet, insoweit er sich auf die regelmäßige Meldepflicht für marktfähige Gestaltungen bezieht.

*In Bezug auf den Zeitpunkt, zu dem die Befreiung von der Erfüllung der Meldepflicht im Fall des Berufsgeheimnisses wirksam wird (erster Teil des zweiten Klagegrunds und dritter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7410 und vierter Teil des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407)*

B.56. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7410 leiten einen zweiten Klagegrund ab aus einem Verstoß durch die Artikel 1 bis 62 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 gegen die Artikel 22, 29 und 170 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit dem allgemeinen Rechtsgrundsatz der Rechtssicherheit, mit dem allgemeinen Grundsatz des Berufsgeheimnisses des Rechtsanwalts, mit den Artikeln 1, 6 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention, mit den Artikeln 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 und 51 der Charta und mit Artikel 6 des EUV.

Der Klagegrund umfasst fünf Teile.

B.57. Aus der Darlegung des Klagegrunds ergibt sich, dass der erste Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7410 sich gegen Artikel 326/7 § 1 Absatz 2 des EStGB 1992, Artikel 289*bis*/7 § 1 Absatz 2 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, Artikel 146*duodecies* § 1 Absatz 2 des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 211*bis*/7 § 1 Absatz 2 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch die Artikel 9, 26, 41 und 55 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019, richtet.

Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7410 beanstanden an der Befreiung von der Erfüllung der Meldepflichten im Fall des Berufsgeheimnisses nach den angefochtenen Bestimmungen, dass sie erst zu dem Zeitpunkt wirksam werde, wenn ein anderer Intermediär der Meldepflicht nachgekommen sei. Ihrer Auffassung nach ist es einem Rechtsanwalt unmöglich, sich dessen zu vergewissern, ohne dennoch gegen sein Berufsgeheimnis zu verstoßen.

B.58. Der vierte Beschwerdegrund des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 schließt sich an den ersten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7410 an.

B.59. Wie der Ministerrat anführt, haben die angefochtenen Bestimmungen nicht die Tragweite, die die klagenden Parteien ihnen einräumen.

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

B.60. Da sie auf einer falschen Auslegung der angefochtenen Bestimmungen beruhen, sind der erste Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7410 und der vierte Beschwerdegrund des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 unbegründet.

B.61.1. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7410 leiten einen dritten Klagegrund ab aus einem Verstoß durch die Artikel 1 bis 62 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 gegen die Artikel 22, 29 und 170 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit dem allgemeinen Rechtsgrundsatz der Rechtssicherheit, mit dem allgemeinen Grundsatz des Berufsgeheimnisses des Rechtsanwalts, mit den Artikeln 1, 6 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention, mit den Artikeln 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 und 51 der Charta und mit Artikel 6 des EUV.

B.61.2. Aus der Darlegung des Klagegrunds ergibt sich, dass er sich gegen Artikel 326/6 des EStGB 1992, Artikel 289*bis*/6 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, Artikel 146*undecies* des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 211*bis*/6 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch die Artikel 8, 25, 40 und 54 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019, richtet.

B.61.3. Die klagenden Parteien beanstanden, dass bei Vorliegen mehrerer Intermediäre der Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde, nach den angefochtenen Bestimmungen nur dann von seiner Meldepflicht befreit werden könne, wenn er schriftlich beweisen könne, dass diese Pflicht bereits von einem anderen Intermediär erfüllt worden sei. Es sei für den Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde, nicht möglich, diesen schriftlichen Beweis zu erbringen, ohne sein Berufsgeheimnis zu verletzen.

B.62. Wie der Ministerrat anführt, haben die angefochtenen Bestimmungen nicht die Tragweite, die die klagenden Parteien ihnen einräumen.

Die in B.61.2 erwähnten Bestimmungen beziehen sich nämlich auf den Fall, in dem verschiedene Intermediäre der Meldepflicht unterliegen. Nach diesen Bestimmungen ist ein Intermediär von der Pflicht befreit, die erforderlichen Informationen zu übermitteln, wenn er einen schriftlichen Nachweis erbringen kann, dass ein anderer Intermediär diese Informationen bereits übermittelt hat. Diese Bestimmungen weichen nicht von Artikel 326/7 des EStGB 1992, von Artikel 289*bis*/7 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, von

Artikel 146*duodecies* des Erbschaftssteuergesetzbuches und von Artikel 211*bis*/7 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern ab, die – wie in B.59 erwähnt – vorsehen, dass ein Intermediär, der sich auf sein Berufsgeheimnis beruft, von der Meldepflicht befreit ist, sobald er der Verpflichtung nachgekommen ist, die anderen beteiligten Intermediäre oder, bei Fehlen von solchen, den relevanten Steuerpflichtigen davon in Kenntnis zu setzen.

B.63. Da er auf einer falschen Lesart der angefochtenen Bestimmungen beruht, ist der dritte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7410 unbegründet.

*In Bezug auf die Verpflichtung des Rechtsanwalts, der als Intermediär tätig wird und sich auf sein Berufsgeheimnis beruft, die anderen Intermediäre in Kenntnis zu setzen (zweiter Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7410 und erster Teil des dritten Beschwerdegrunds des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407)*

B.64. Aus der Darlegung des Klagegrunds ergibt sich, dass der zweite Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7410 sich gegen Artikel 326/7 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des EStGB 1992, Artikel 289*bis*/7 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, Artikel 146*duodecies* § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 211*bis*/7 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch die Artikel 9, 26, 41 und 55 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019, richtet.

Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7410 beanstanden, dass der Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde und sich auf sein Berufsgeheimnis berufen möchte, nach den angefochtenen Bestimmungen dazu verpflichtet sei, die anderen beteiligten Intermediäre schriftlich und unter Angabe von Gründen davon in Kenntnis zu setzen, dass er seiner Meldepflicht nicht nachkommen könne. Diese Anforderung könne nicht erfüllt werden, ohne dennoch das Berufsgeheimnis zu verletzen. Darüber hinaus sei sie nicht erforderlich, um die Meldung der grenzüberschreitenden Gestaltung sicherzustellen, da der Mandant, sei es unter Hinzuziehung des Rechtsanwalts oder ohne seine Hilfe, die anderen Intermediäre benachrichtigen und bitten könne, ihre Meldepflicht zu erfüllen.

Der erste Teil des dritten Beschwerdegrunds des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 schließt sich an den zweiten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7410 an.

B.65. Der Wortlaut der angefochtenen Bestimmungen ist vergleichbar mit dem Wortlaut von Artikel 11/6 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Dekrets vom 21. Juni 2013. In seinem vorerwähnten 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.66. 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.67. Die vorerwähnte Frage stellt sich auch im Rahmen der aktuell geprüften Beschwerdegründe.

In Erwartung einer Antwort des Gerichtshofs der Europäischen Union auf die Vorabentscheidungsfrage, die ihm durch den Entscheid Nr. 167/2020 gestellt wurde, ist die Entscheidung über die in B.64 erwähnten Beschwerdegründe auszusetzen.

*In Bezug auf die Verpflichtung des Rechtsanwalts, der als Intermediär tätig wird und sich auf sein Berufsgeheimnis beruft, den relevanten Steuerpflichtigen beim Fehlen anderer Intermediäre in Kenntnis zu setzen (dritter Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7410 und zweiter Teil des dritten Beschwerdegrunds des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407)*

B.68. Im dritten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7410 beanstanden die klagenden Parteien, dass der Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde und der sich im Rahmen der Meldepflicht auf sein Berufsgeheimnis berufen möchte, wegen des Fehlens eines anderen Intermediärs verpflichtet sei, den beziehungsweise die relevanten Steuerpflichtigen schriftlich und unter Angabe von Gründen über die Meldepflicht in Kenntnis zu setzen. Wenn dieser Steuerpflichtige nicht der Mandant des Rechtsanwalts sei, der als Intermediär tätig werde, sei es nicht möglich, dieser Verpflichtung ohne Verletzung des Berufsgeheimnisses nachzukommen.

B.69. Der zweite Teil des dritten Beschwerdegrunds des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 schließt sich an den dritten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7410 an.

B.70. Nach Ansicht des Ministerrats kann sich der Fall, der diesem Teil zugrunde liege, nicht ereignen. Der Mandant des Rechtsanwalts, der als Intermediär tätig werde, sei nämlich *per definitionem* entweder der Steuerpflichtige oder ein anderer Intermediär.

B.71. Aus den Vorarbeiten zu Artikel 9 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 ergibt sich, dass Artikel 326/7 § 1 Absatz 1 Nr. 2 des EStGB 1992, Artikel 289bis/7 § 1 Absatz 1 Nr. 2 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, Artikel 146*duodecies* § 1 Absatz 1 Nr. 2 des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 211bis/7 § 1 Absatz 1 Nr. 2 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern so zu verstehen sind, dass der

Steuerpflichtige oder die Steuerpflichtigen, auf den beziehungsweise die verwiesen wird, die Mandanten des Intermediärs sind, der sich auf das Berufsgeheimnis beruft (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, S. 22).

B.72. Da er auf einer falschen Lesart der angefochtenen Bestimmungen beruht, ist der dritte Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7410 und der dritte Beschwerdegrund des zweiten Teil des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 unbegründet.

*In Bezug auf die Möglichkeiten des relevanten Steuerpflichtigen, es dem Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, zu gestatten, der Meldepflicht nachzukommen, oder von dem Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, zu verlangen, dass er dem relevanten Steuerpflichtigen die für die Vornahme der Meldung erforderlichen Informationen zur Verfügung stellt (vierter und fünfter Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7410 und zweiter und fünfter Beschwerdegrund des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407)*

B.73. Aus der Darlegung des Klagegrunds ergibt sich, dass sich der vierte und der fünfte Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7410 gegen Artikel 326/7 § 2 Absatz 1 des EStGB 1992, Artikel 289bis/7 § 2 Absatz 1 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, Artikel 146*duodecies* § 2 Absatz 1 des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 211bis/7 § 2 Absatz 1 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch die Artikel 9, 26, 41 und 55 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019, richten.

Im vierten Teil beanstanden die klagenden Parteien, dass die angefochtenen Bestimmungen die Möglichkeit vorsähen, dass der relevante Steuerpflichtige, der der Klient des Rechtsanwalts sei, der als Intermediär tätig werde, den Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde, beauftragen könne, der Meldepflicht doch nachzukommen. Der Steuerpflichtige könnte so den Rechtsanwalt verpflichten, gegen sein Berufsgeheimnis zu verstoßen. Der fünfte Teil ist aus demselben Beschwerdegrund abgeleitet, dieses Mal jedoch in dem Fall, dass der relevante Steuerpflichtige nicht der Klient des Rechtsanwalts ist.

B.74. Der zweite Beschwerdegrund des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 schließt sich an den vierten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7410 an.

B.75. Aus der Darlegung des fünften Beschwerdegrunds des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 ergibt sich, dass dieser sich gegen Artikel 326/7 § 2 Absatz 2 des EStGB 1992, Artikel 289*bis*/7 § 2 Absatz 2 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, Artikel 146*duodecies* § 2 Absatz 2 des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 211*bis*/7 § 2 Absatz 2 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern richtet. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7407 machen geltend, dass die Möglichkeit des relevanten Steuerpflichtigen, von einem Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde, zu verlangen, dass er ihm die erforderlichen Informationen zur Verfügung stelle, um die Meldung vorzunehmen, das Berufsgeheimnis verletze.

B.76. Im Gegensatz zu dem Fall, auf dem der fünfte Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7410 beruht, kann nur der relevante Steuerpflichtige, der der Klient eines Rechtsanwalts ist, der als Intermediär tätig wird, diesem auf der Grundlage der in B.73 erwähnten Bestimmungen gestatten, der Meldepflicht nachzukommen.

Wenn der relevante Steuerpflichtige diese Erlaubnis nicht erteilt, ist ebenso nur der Intermediär, dessen Klient der relevante Steuerpflichtige ist, verpflichtet, ihm die erforderlichen Informationen zur Verfügung zu stellen, um die Meldung vorzunehmen, sodass das Berufsgeheimnis des Rechtsanwalts, der als Intermediär tätig wird, nicht verletzt wird.

B.77. Der vierte Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7410 und der zweite Beschwerdegrund des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 beruhen auf der Annahme, dass der Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, falls der Steuerpflichtige sich dafür entscheidet, die in B.73 erwähnten Bestimmungen anzuwenden, verpflichtet wäre, der Meldepflicht im eigenen Namen nachzukommen. Aus den Vorarbeiten zur föderalen Regelung, die der angefochtenen Regelung ausdrücklich und wörtlich zugrunde liegt, geht allerdings hervor, dass dies nicht der Fall ist und der Rechtsanwalt sich trotzdem weigern kann oder die Meldung der Disziplinarbehörde seiner Berufsorganisation vorlegen kann:

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

B.78. Der vierte und fünfte Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7410 und der zweite und fünfte Beschwerdegrund des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 sind unbegründet.

*In Bezug auf die Überprüfungen bei einem Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, durch die Steuerverwaltung (vierter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7410 und sechster Beschwerdegrund des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407)*

B.79. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7410 leiten einen vierten Klagegrund ab aus einem Verstoß durch die Artikel 1 bis 62 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 gegen die Artikel 22, 29 und 170 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit dem allgemeinen Rechtsgrundsatz der Rechtssicherheit, mit dem allgemeinen Grundsatz des Berufsgeheimnisses des Rechtsanwalts, mit den Artikeln 1, 6 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention, mit den Artikeln 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 und 51 der Charta und mit Artikel 6 des EUV.

Aus der Darlegung des Klagegrunds ergibt sich, dass dieser sich gegen die Artikel 315<sup>quater</sup> und 323<sup>ter</sup> des EStGB 1992, Artikel 289<sup>bis</sup>/13 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, Artikel 146<sup>septdecies</sup> des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 211<sup>bis</sup>/12 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch die Artikel 14, 16, 32, 46 und 60 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019, richtet.

Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7410 machen geltend, dass die angefochtenen Bestimmungen das Berufsgeheimnis des Rechtsanwalts verletzen, insofern sie die Steuerverwaltung ermächtigen, eine Überprüfung bei einem Rechtsanwalt, der als

Intermediär tätig werde, vorzunehmen, ohne dass dieser sich auf das Berufsgeheimnis berufen könne.

B.80. Der sechste Beschwerdegrund des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 schließt sich an den vierten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7410 an.

B.81. Artikel 315<sup>quater</sup> des EStGB 1992 bestimmt:

« Relevante Steuerpflichtige wie in Artikel 326/1 Nr. 5 erwähnt sind verpflichtet, alle Informationen, die sie selbst oder über ihren Intermediär in Anwendung der Artikel 326/1 bis einschließlich 326/9 der Verwaltung gemeldet haben oder melden mussten, auf Ersuchen der Verwaltung vor Ort im Hinblick auf deren Überprüfung vorzulegen, einschließlich der zugrunde liegenden Unterlagen, die sie vor oder nach der Meldung von ihrem Intermediär erhalten haben oder die sie selbst in Bezug auf die meldepflichtige Gestaltung zusammengestellt haben ».

Die klagenden Parteien legen nicht dar, inwiefern diese Bestimmung, die relevante Steuerpflichtige betrifft, das Berufsgeheimnis eines Rechtsanwalts, der als Intermediär tätig wird, verletzen würde.

Der vierte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7410 und der sechste Beschwerdegrund des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 sind unzulässig, insoweit sie gegen Artikel 315<sup>quater</sup> des EStGB 1992 gerichtet sind.

B.82. Artikel 323<sup>ter</sup> des EStGB 1992 bestimmt:

« Die Steuerverwaltung darf von dem/den beteiligten Intermediär(en) Informationen verlangen, die in Anwendung der Artikel 326/1 bis 326/9 der belgischen zuständigen Behörde gemeldet werden mussten und die nach Anwendung von Artikel 315<sup>quater</sup> nicht vorgelegt wurden, und zwar in der von ihr festgelegten Frist, die aus rechtmäßigen Gründen verlängert werden kann, sofern sie diese Informationen als erforderlich erachtet, um die korrekte Einhaltung der Artikel 326/1 bis einschließlich 326/9 zu gewährleisten ».

Artikel 334 des EStGB 1992 bestimmt:

« Macht eine aufgrund der Artikel 315 Absatz 1 und 2, 315<sup>bis</sup> Absatz 1 bis 3, 316 und 322 bis 324 aufgeforderte Person das Berufsgeheimnis geltend, beantragt die Verwaltung das Eingreifen der territorial zuständigen Disziplinarbehörde, damit diese entscheidet, ob und

eventuell in welchem Maße der Antrag auf Auskunft oder auf Vorlage von Büchern und Unterlagen mit der Einhaltung des Berufsgeheimnisses vereinbar ist ».

Wie der Ministerrat betont und wie aus dem Text dieser Bestimmungen hervorgeht, gilt Artikel 334 des EStGB 1992 im Fall einer Überprüfung eines Intermediärs auf der Grundlage von Artikel 323*ter* desselben Gesetzbuches. Ein Intermediär, der Gegenstand einer solchen Überprüfung ist, kann sich folglich auf das Berufsgeheimnis berufen.

Der vierte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7410 und der sechste Beschwerdegrund des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 sind unbegründet, sofern sie gegen Artikel 323*ter* der EStGB 1992 gerichtet sind.

B.83. Artikel 289*bis*/13 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches bestimmt:

« L'administration fiscale peut exiger de l'(des) intermédiaire(s) concerné(s), dans le délai qu'elle a fixé, qui peut être prolongé pour des raisons légales, pour autant qu'elle estime que ces informations soient nécessaires afin d'assurer le respect des articles 289*bis*/1 à 289*bis*/11, toutes les informations qui en application de l'article 289*bis*/1 à 289*bis*/11 doivent être mentionnées à l'autorité belge compétente ».

Artikel 146*septdecies* des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 211*bis*/12 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern sehen ähnliche Bestimmungen vor.

Das Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuch, das Erbschaftssteuergesetzbuch und das Gesetzbuch der verschiedenen Gebühren und Steuern enthalten keine Bestimmung, die es dem Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, gestattet, sich im Fall einer Überprüfung auf der Grundlage der vorerwähnten Bestimmungen auf das Berufsgeheimnis zu berufen. Dass es dem Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, nicht möglich ist, sich bei einer solchen Überprüfung auf das Berufsgeheimnis zu berufen, beeinträchtigt die Effektivität der Befreiung von der Meldepflicht, die in Artikel 289*bis*/7 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, in Artikel 146*duodecies* des Erbschaftssteuergesetzbuches und in Artikel 211*bis*/7 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern vorgesehen ist, und hat eine unverhältnismäßige Beeinträchtigung des Berufsgeheimnisses des Rechtsanwalts zur Folge.

B.84. Der vierte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7410 und der sechste Beschwerdegrund des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 sind begründet, insoweit sie sich richten gegen Artikel 289*bis*/13 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, Artikel 146*septdecies* des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 211*bis*/12 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern. Diese Bestimmungen sind für nichtig zu erklären.

*In Bezug auf das Fehlen von gesonderten Regeln für Rechtsanwälte (zweiter Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7409)*

B.85. Im zweiten Teil ihres zweiten Klagegrunds führt die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7409 an, dass das Gesetz vom 20. Dezember 2019 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoße, insofern es keine gesonderten Regeln für Rechtsanwälte vorsehe.

B.86. Was die marktfähigen Gestaltungen betrifft, kann die Prüfung dieses Teils nicht zu einer weiter reichenden Feststellung eines Verstoßes als der in B.55 erwähnten Feststellung führen.

B.87. Im Übrigen deckt sich die Prüfung dieses Teils mit der Prüfung des in B.64 erwähnten Beschwerdegrunds. Aus den in B.65 bis B.67 erwähnten Gründen ist die Entscheidung über diesen Beschwerdegrund in Erwartung einer Antwort des Gerichtshofs der Europäischen Union auf die Vorabentscheidungsfrage, die ihm durch den Entscheid Nr. 167/2020 gestellt wurde, auszusetzen.

*5. Die Einschränkung des Berufsgeheimnisses von anderen Intermediären als Rechtsanwälten (erster bis vierter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7412)*

B.88. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7412 leiten vier Klagegründe ab aus einem Verstoß durch die Artikel 5 bis 9, 16, 22 bis 26, 32, 37 bis 41, 46, 51 bis 55 und 60 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 gegen die Artikel 10, 11 und 22 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention, mit Artikel 7 der Charta und - was den ersten Klagegrund betrifft - mit Artikel 8 der Charta.

Im ersten Klagegrund bemängeln sie, dass die angefochtenen Bestimmungen das Berufsgeheimnis nicht schützten, wenn ein Intermediär Beratung zur künftigen rechtlichen Situation des Klienten oder zu nicht rechtlichen Elementen der Situation des Klienten leiste.

Im zweiten Klagegrund bemängeln sie, dass die angefochtenen Bestimmungen das Berufsgeheimnis weniger schützten als das Gesetz vom 18. September 2017 « zur Verhinderung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung und zur Beschränkung der Nutzung von Bargeld ».

Im dritten Klagegrund bemängeln sie, dass die angefochtenen Bestimmungen ohne vernünftige Rechtfertigung zu einem Behandlungsunterschied zwischen Intermediären, je nachdem, ob sie mit anderen Intermediären zusammenarbeiteten oder nicht, führten. Sie machen geltend, dass bei mehreren Intermediären ein Intermediär, der sich auf das Berufsgeheimnis berufe, die anderen Intermediäre davon in Kenntnis setzen müsse und somit gegen sein Berufsgeheimnis verstoßen müsse.

Im vierten Klagegrund bemängeln sie, dass die angefochtenen Bestimmungen den Disziplinarbehörden keinerlei Rolle zuwiesen.

B.89. Der Gerichtshof prüft die vier Klagegründe zusammen.

B.90. Was die erste individuelle Meldung bezüglich einer marktfähigen Gestaltung betrifft, ist – wie in B.54.3 erwähnt – festzustellen, dass die bei dieser Meldung zu übermittelnden Informationen nicht vom Berufsgeheimnis abgedeckt sind.

B.91. Was die regelmäßige Meldepflicht bezüglich einer marktfähigen Gestaltung betrifft, ist – wie in B.54.4 erwähnt – festzustellen, dass es nicht ausgeschlossen ist, dass sich die Meldepflicht auf Tätigkeiten bezieht, die unter das Berufsgeheimnis fallen.

Aus den in B.54.4 und B.55 erwähnten Gründen hat der Gerichtshof geurteilt, dass es nicht vernünftig gerechtfertigt ist, dass Rechtsanwälte sich, was die regelmäßige Meldepflicht bezüglich marktfähiger Gestaltungen betrifft, nicht auf das Berufsgeheimnis berufen können.

Auch wenn sich das Berufsgeheimnis des Rechtsanwalts, insofern es ein grundlegender Bestandteil des Rechts auf ein faires Verfahren ist, von dem anderer Träger des Berufsgeheimnisses unterscheidet und auch wenn Rechtsanwälte einem besonderen Status unterliegen und im Rahmen der Rechtspflege einen besonderen Auftrag erfüllen, ist festzustellen, dass im vorliegenden Fall die in B.54.4 und B.55 erwähnten Gründe ebenfalls gegenüber anderen Intermediären, die dem Berufsgeheimnis unterliegen, gelten.

Folglich betrifft die in B.55 festgestellte Verfassungswidrigkeit alle Intermediäre, die dem Berufsgeheimnis unterliegen.

Artikel 326/7 § 3 des EStGB 1992, Artikel 289*bis*/7 § 3 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, Artikel 146*duodecies* § 3 des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 211*bis*/7 § 3 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch die Artikel 9, 26, 41 und 55 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019, sind für nichtig zu erklären, insofern sie vorsehen, dass ein Intermediär, der dem strafbewehrten Berufsgeheimnis unterliegt, sich bezüglich der regelmäßigen Meldepflicht für marktfähige Gestaltungen im Sinne von Artikel 326/4 des EStGB 1992, von Artikel 289*bis*/4 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, von Artikel 146*nonies* des Erbschaftssteuergesetzbuches und von Artikel 211*bis*/4 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern nicht auf sein Berufsgeheimnis berufen kann.

B.92. Was die Pflicht des Intermediäres, der sich auf sein Berufsgeheimnis beruft, die anderen Intermediäre von ihren Meldepflichten in Kenntnis zu setzen, betrifft, ist vor der Urteilsfällung zur Sache dem Gerichtshof der Europäischen Union eine ähnliche Vorabentscheidungsfrage wie diejenige zu stellen, die mit dem Entscheid Nr. 167/2020 gestellt wurde, die aber alle Intermediäre betrifft, die dem Berufsgeheimnis unterliegen, und die sich nur auf das Recht auf Achtung des Privatlebens bezieht (im Tenor wiedergegebene vierte Vorabentscheidungsfrage).

*6. Andere Eingriffe als diejenigen, die mit der Einschränkung des Berufsgeheimnisses verbunden sind, in das Recht auf Achtung des Privatlebens von Intermediären und relevanten Steuerpflichtigen (erster Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7409)*

B.93. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7409 leitet einen zweiten Klagegrund ab aus einem Verstoß durch das Gesetz vom 20. Dezember 2019 gegen die Artikel 10, 11 und 22 der Verfassung, die Artikel 7, 8, 20 und 21 der Charta, die Artikel 1 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention und Artikel 17 des Internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte in Verbindung mit den Artikeln 6 und 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention, mit den Artikeln 47, 48, 49, 51 und 52 der Charta, mit den allgemeinen Rechtsgrundsätzen in Bezug auf die Rechte der Verteidigung und mit Artikel 6 Absatz 2 des EUV.

Im ersten Teil macht sie geltend, dass das Gesetz vom 20. Dezember 2019 das Recht auf Achtung des Privatlebens verletze, das Recht auf ein faires Verfahren verletze und das Berufsgeheimnis des Rechtsanwalts beeinträchtige.

B.94. Da der Gerichtshof die aus einer Verletzung des Rechts auf ein faires Verfahren und aus einer Verletzung des Berufsgeheimnisses des Rechtsanwalts abgeleiteten Beschwerdegründe im Rahmen des ersten bis fünften Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7410 und des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7407 bereits geprüft hat, hat der Gerichtshof noch den Beschwerdegrund zu prüfen, dass das Gesetz vom 20. Dezember 2019 das Recht auf Achtung des Privatlebens beeinträchtige.

B.95. Das Recht auf Achtung des Privatlebens, so wie es durch Artikel 22 der Verfassung, Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention, Artikel 7 der Charta und Artikel 17 des Internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte gewährleistet wird, dient im Wesentlichen dazu, die Personen gegen Einmischungen in ihr Privatleben zu schützen. Dieses Recht hat eine große Tragweite. Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte lässt erkennen, dass unter anderem folgende Daten und Informationen über Personen durch dieses Recht geschützt sind: der Name, die Adresse, die Berufstätigkeiten, die persönlichen Beziehungen, digitale Fingerabdrücke, Kamerabilder, Fotos, Kommunikationsdaten, DNA-Daten, gerichtliche Daten (Verurteilung oder Verdächtigung), finanzielle Daten und Informationen über Besitz (siehe unter anderem EuGHMR, 26. März

1987, *Leander gegen Schweden*, §§ 47-48; Große Kammer, 4. Dezember 2008, *S. und Marper gegen Vereinigtes Königreich*, §§ 66-68; 17. Dezember 2009, *B.B. gegen Frankreich*, § 57; 10. Februar 2011, *Dimitrov-Kazakov gegen Bulgarien*, §§ 29-31; 18. Oktober 2011, *Khelili gegen Schweiz*, §§ 55-57; 18. April 2013, *M.K. gegen Frankreich*, § 26; 18. September 2014, *Brunet gegen Frankreich*, § 31).

B.96. In Anbetracht der Informationen, die die Meldung enthalten muss, hat die Meldepflicht für meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen eine Einmischung in das Recht auf Achtung des Privatlebens von Intermediären und relevanten Steuerpflichtigen zur Folge.

B.97. Das Recht auf Achtung des Privatlebens ist nicht absolut. Eine Einmischung der Behörden in die Ausübung dieses Rechts ist nicht ausgeschlossen, sofern sie durch eine ausreichend präzise gesetzliche Bestimmung erlaubt wird, sie einem zwingenden gesellschaftlichen Bedürfnis in einer demokratischen Gesellschaft entspricht und sie im Verhältnis zu dem damit angestrebten rechtmäßigen Ziel steht.

B.98. Vor der Urteilsfällung zur Sache über die Frage, ob die Einmischung in das Recht auf Achtung des Privatlebens ausreichend präzise erlaubt wird, ist aus den in B.35.1 bis B.36 und B.39 erwähnten Gründen dem Gerichtshof der Europäischen Union eine Vorabentscheidungsfrage zu stellen. Daher sollten sich die im Tenor wiedergegebene zweite und dritte Vorabentscheidungsfrage auch auf das Recht auf Achtung des Privatlebens beziehen.

B.99.1. Aus den Erwägungsgründen 4 und 10 der Richtlinie (EU) 2018/822 und den Vorarbeiten zum Gesetz vom 20. Dezember 2019 (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/003, SS. 8-9) geht hervor, dass mit der Meldepflicht bezüglich meldepflichtiger grenzüberschreitender Gestaltungen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung bekämpft werden sollen und das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts gewährleistet werden soll.

Die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung sowie das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes stellen an sich legitime Ziele dar.

B.99.2. Die Meldepflicht bezweckt, dass die zuständigen Behörden bessere Kenntnisse über die betreffenden Gestaltungen erhalten und in die Lage versetzt werden, « zeitnah gegen

schädliche Steuerpraktiken vorzugehen und Schlupflöcher durch den Erlass von Rechtsvorschriften oder durch die Durchführung geeigneter Risikoabschätzungen sowie durch Steuerprüfungen zu schließen » (Erwägungsgrund 2 der Richtlinie (EU) 2018/822 und *Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, S. 4).

B.99.3. Aus den Vorarbeiten zur Richtlinie (EU) 2018/822 und aus den Vorarbeiten zum Gesetz vom 20. Dezember 2019 geht hervor, dass das Ziel letztendlich ist, von der Konzeption und Umsetzung meldepflichtiger grenzüberschreitender Gestaltungen abzuschrecken:

« [...] si les autorités fiscales reçoivent des informations sur des dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif avant que ceux-ci ne soient appliqués, elles devraient être en mesure de surveiller ces dispositifs et de réagir aux risques fiscaux qu'ils posent en prenant des mesures appropriées pour y remédier. À cette fin, les informations devraient idéalement être obtenues au préalable, à savoir avant qu'un dispositif soit appliqué et/ou utilisé. Ainsi les autorités pourraient analyser en temps utile le risque inhérent à ces dispositifs et, au besoin, réagir pour combler les lacunes et empêcher toute perte de recettes fiscales. L'objectif ultime est de concevoir un mécanisme qui aura un effet dissuasif, c'est-à-dire un mécanisme qui découragera les intermédiaires de concevoir et de commercialiser ce type de dispositifs » (COM(2017) 335 final, S. 3).

« L'obligation de déclaration dans le cadre d'un régime de communication obligatoire d'informations exercera davantage de pression sur les intermédiaires pour qu'ils s'abstiennent de concevoir, de commercialiser et de mettre en œuvre des dispositifs de planification fiscale à caractère agressif. De même, les contribuables seront moins enclins à mettre au point ou à utiliser ce type de dispositifs s'ils savent que ceux-ci devront faire l'objet d'une déclaration dans le cadre du régime de communication obligatoire d'informations » (COM(2017) 335 final, S. 11).

« La réception rapide des informations permet également aux autorités fiscales d'ouvrir le dialogue avec l'intermédiaire et/ou le contribuable concerné afin d'empêcher la mise en œuvre de certains dispositifs. L'effet dissuasif du devoir de déclaration peut donc être obtenu de différentes manières » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, S. 16).

B.99.4. Die Prüfung der Legitimität des Ziels, von der Konzeption und Umsetzung meldepflichtiger grenzüberschreitender Gestaltungen abzuschrecken, deckt sich im vorliegenden Fall mit der Prüfung der Verhältnismäßigkeit der Maßnahme.

B.100. Aus der Definition der « meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung » ergibt sich, dass drei bzw. vier Bedingungen erfüllt sein müssen, damit die Meldepflicht gilt: (1) Es muss sich um eine « Gestaltung » handeln, (2) die « grenzüberschreitend » sein muss, (3) die mindestens ein « Kennzeichen » aufweisen muss und (4) die, wenn dies unter

Berücksichtigung des vorhandenen Kennzeichens erforderlich ist, das « Kriterium des ‘ Main benefit ’-Tests » erfüllen muss.

So ist es im Unterschied zu Artikel 6 der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 « mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts » (nachstehend: Richtlinie (EU) 2016/1164), dessen Anwendungsbereich sich im Übrigen auf die Gesellschaftssteuer beschränkt, im vorliegenden Fall nicht unbedingt erforderlich, dass die Gestaltung unangemessen ist.

Überdies ist es auch im Unterschied zu Artikel 6 der Richtlinie (EU) 2016/1164 im vorliegenden Fall nicht unbedingt erforderlich, dass der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke der Gestaltung in der Erlangung eines steuerlichen Vorteils besteht, da das Kriterium des « Main benefit »-Tests nur beim Vorhandensein bestimmter Kennzeichen gilt. Wenn das Kriterium des « Main benefit »-Tests erfüllt sein muss, ist es außerdem im Unterschied zu Artikel 6 der Richtlinie (EU) 2016/1164 nicht erforderlich, dass der steuerliche Vorteil dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft.

Schließlich betrifft nach Artikel 1 Absatz 1 der Richtlinie 2011/16/EU diese den Austausch von « Informationen [...], die für die Anwendung und Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts der Mitgliedstaaten über die [dem Anwendungsbereich dieser Richtlinie unterliegenden] Steuern voraussichtlich erheblich sind ». Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union geht hervor, dass der Ausdruck « voraussichtlich erheblich » « im Licht des [...] allgemeinen unionsrechtlichen Grundsatzes des Schutzes natürlicher oder juristischer Personen gegen willkürliche oder unverhältnismäßige Eingriffe der öffentlichen Gewalt in ihre Sphäre der privaten Betätigung auszulegen [ist] » (EuGH, Große Kammer, 6. Oktober 2020, C-245/19 und C-246/19, *État luxembourgeois*, Randnr. 111). Wenn die drei bzw. vier vorerwähnten Bedingungen, damit die Meldepflicht gilt, erfüllt sind, ergibt sich daraus im vorliegenden Fall eine unwiderlegbare Vermutung, dass die zu meldenden Informationen « voraussichtlich erheblich » sind.

Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass der Anwendungsbereich der Meldepflicht für meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen weit gefasst ist. Diese Meldepflicht kann

Gestaltungen betreffen, die rechtmäßig, angemessen und nicht missbräuchlich sind und deren hauptsächlichlicher Vorteil nicht steuerlicher Art ist.

B.101. Es stellt sich daher die Frage, ob die Meldepflicht für meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen angesichts insbesondere des weit gefassten Anwendungsbereiches der Meldepflicht und der Informationen, die gemeldet werden müssen, vernünftig gerechtfertigt und im Hinblick auf die angestrebten Ziele verhältnismäßig ist.

Außerdem stellt sich auch die Frage, ob die Meldepflicht im Hinblick auf das Ziel, das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts zu gewährleisten, sachdienlich ist, da insbesondere die Bedingung, dass die Gestaltung « grenzüberschreitend » sein muss, die Ausübung der vom Unionsrecht gewährleisteten Freizügigkeit behindern könnte.

Da diese Meldepflicht ihren Ursprung in der Richtlinie (EU) 2018/822 hat, ist vor der Urteilsfällung zur Sache über den in B.94 erwähnten Beschwerdegrund dem Gerichtshof der Europäischen Union die im Tenor wiedergegebene fünfte Vorabentscheidungsfrage zu stellen.

*7. Die Bestimmung, die das Inkrafttreten des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 regelt (fünfter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7410)*

B.102. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7410 leiten einen fünften Klagegrund ab aus einem Verstoß gegen die Artikel 22, 29 und 170 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit dem allgemeinen Rechtsgrundsatz der Rechtssicherheit, mit dem allgemeinen Grundsatz des Berufsgeheimnisses des Rechtsanwalts, mit den Artikeln 1, 6 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention, mit den Artikeln 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 und 51 der Charta und mit Artikel 6 des EUV.

Aus der Darlegung des Klagegrunds ergibt sich, dass er sich gegen Artikel 61 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 richtet. Die klagenden Parteien machend geltend, dass sich die in den anderen Klagegründen beanstandeten Verfassungswidrigkeiten auf diese Bestimmung auswirkten, die das Inkrafttreten des genannten Gesetzes regelt.

B.103. Durch einen Nichtigkeitsentscheid wird die für nichtig erklärte Bestimmung *ab initio* aus der Rechtsordnung gestrichen. Die Nichtigklärung der Bestimmung, die das Inkrafttreten der für nichtig erklärten Bestimmung regelt, kann keine weiter reichenden Folgen haben.

Der fünfte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 741 ist folglich nicht zu prüfen.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

- erklärt Artikel 326/7 § 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, Artikel 289*bis*/7 § 3 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, Artikel 146*duodecies* § 3 des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 211*bis*/7 § 3 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch die Artikel 9, 26, 41 und 55 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 « zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen », insofern sie vorsehen, dass ein Intermediär, der dem strafbewehrten Berufsgeheimnis unterliegt, sich bezüglich der regelmäßigen Meldepflicht für marktfähige Gestaltungen im Sinne von Artikel 326/4 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, von Artikel 289*bis*/4 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, von Artikel 146*nonies* des Erbschaftssteuergesetzbuches und von Artikel 211*bis*/4 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern nicht auf sein Berufsgeheimnis berufen kann, für nichtig;

- erklärt Artikel 289*bis*/13 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches, Artikel 146*septdecies* § 3 des Erbschaftssteuergesetzbuches und Artikel 211*bis*/12 des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern, eingefügt durch die Artikel 32, 46 und 60 des vorerwähnten Gesetzes vom 20. Dezember 2019, für nichtig;

- setzt die Entscheidung über die in B.64 bis B.87 erwähnten Beschwerdegründe in Erwartung der Antwort des Gerichtshofs der Europäischen Union auf die mit dem Entscheid Nr. 167/2020 vom 17. Dezember 2020 gestellte Vorabentscheidungsfrage aus;

- stellt vor der Urteilsfällung zur Sache über die in B.21, B.32, B.38, B.52, B.92 und B.94 erwähnten Beschwerdegründe dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfragen:

1. Verstößt die Richtlinie (UE) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 « zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen » gegen Artikel 6 Absatz 3 des Vertrags über die Europäische Union und die Artikel 20 und 21 der

Charta der Grundrechte der Europäischen Union und insbesondere den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung, den diese Bestimmungen gewährleisten, insofern die Richtlinie (EU) 2018/822 die Meldepflicht für meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen nicht auf die Gesellschaftssteuer beschränkt, sondern sie auf alle Steuern, die in den Anwendungsbereich der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 « über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG » fallen, für anwendbar erklärt, was im belgischen Recht nicht nur die Gesellschaftssteuer, sondern auch andere direkte Steuern als die Gesellschaftssteuer und indirekte Steuern wie die Registrierungsgebühren einschließt?

2. Verstößt die vorerwähnte Richtlinie (EU) 2018/822 gegen das Legalitätsprinzip in Strafsachen, das durch Artikel 49 Absatz 1 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und Artikel 7 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention gewährleistet wird, verstößt sie gegen den allgemeinen Grundsatz der Rechtssicherheit und verstößt sie gegen das Recht auf Achtung des Privatlebens, das durch Artikel 7 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention gewährleistet wird, insofern die Begriffe « Gestaltung » (und somit die Begriffe « grenzüberschreitende Gestaltung », « marktfähige Gestaltung » und « maßgeschneiderte Gestaltung »), « Intermediär », « Beteiligter », « verbundenes Unternehmen », das Adjektiv « grenzüberschreitend », die verschiedenen « Kennzeichen » und das « Kriterium des ‘ Main benefit ’-Tests », die in der Richtlinie (EU) 2018/822 verwendet werden, um den Anwendungsbereich und die Tragweite der Meldepflicht für meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen zu bestimmen, nicht ausreichend klar und bestimmt wären?

3. Verstößt die vorerwähnte Richtlinie (EU) 2018/822, insbesondere insofern sie Artikel 8ab Absätze 1 und 7 der vorerwähnten Richtlinie 2011/16/EU einfügt, gegen das Legalitätsprinzip in Strafsachen, das durch Artikel 49 Absatz 1 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und Artikel 7 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention gewährleistet wird, und verstößt sie gegen das Recht auf Achtung des Privatlebens, das durch Artikel 7 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention gewährleistet wird, insofern der Anfangszeitpunkt der Frist von 30 Tagen, in der ein Intermediär oder ein relevanter Steuerpflichtiger der Meldepflicht für eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung nachkommen muss, nicht ausreichend klar und bestimmt festgelegt wäre?

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

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

- weist die Klagen im Übrigen zurück.

Erlassen in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 15. September 2022.

Der Kanzler,

Der Präsident,

P.-Y. Dutilleux

P. Nihoul