



Verfassungsgerichtshof

Entscheid Nr. 111/2023
vom 20. Juli 2023
Geschäftsverzeichnissrn. 7429 und 7443

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

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten L. Lavrysen und P. Nihoul, und den Richtern J. Moerman, M. Pâques, Y. Kherbache, T. Detienne, D. Pieters, S. de Bethune, E. Bribosia und K. Jadin, unter Assistenz des Kanzlers N. Dupont, unter dem Vorsitz des Präsidenten L. Lavrysen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. Gegenstand der Klagen und Verfahren

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

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

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

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

In seinem Zwischenentscheid Nr. 167/2020 vom 17. Dezember 2020 (ECLI:BE:GHCC:2020:ARR.167), veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 22. Dezember 2020, hat der Verfassungsgerichtshof das Dekret teilweise einstweilig aufgehoben und dem Gerichtshof der Europäischen Union 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? ».

Schriftsätze und Gegenerwiderungsschriftsätze wurden eingereicht von:

- der Regierung der Region Brüssel-Hauptstadt, unterstützt und vertreten durch RA C. Molitor, RA O. Van Leemputten und RA M. de Mûelenaere, in Brüssel zugelassen (in der Rechtssache Nr. 7429),

- der Flämischen Regierung, unterstützt und vertreten durch RA M. Delanote, in Brüssel zugelassen (in den beiden Rechtssachen).

Die klagenden Parteien haben Erwiderungsschriftsätze eingereicht.

In seinem Urteil vom 8. Dezember 2022 in Sachen *Orde van Vlaamse Balies u.a.* (C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963) hat der Gerichtshof der Europäischen Union auf die Frage geantwortet.

Durch Anordnung vom 21. Dezember 2022 hat der Gerichtshof nach Anhörung der referierenden Richterinnen J. Moerman und K. Jadin beschlossen,

- dass die Rechtssachen noch nicht für verhandlungsreif erklärt werden können,
- die Parteien aufzufordern, in einem spätestens am 2. Februar 2023 einzureichenden und innerhalb derselben Frist den jeweils anderen Parteien zu übermittelnden Ergänzungsschriftsatz ihren Standpunkt zu den Auswirkungen des vorerwähnten Urteils des Gerichtshofes der Europäischen Union auf die Nichtigkeitsklagen zu äußern.

Ergänzungsschriftsätze wurden eingereicht von

- der Kammer der flämischen Rechtsanwaltschaften (klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7429),
- den klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7443,
- der Flämischen Regierung.

Durch Anordnung vom 17. Mai 2023 hat der Gerichtshof die Rechtssachen für verhandlungsreif erklärt und den Sitzungstermin auf den 14. Juni 2023 anberaumt.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 14. Juni 2023

- erschienen
- . RA P. Wouters, für die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7429,
- . RA P. Malherbe, für die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7443,
- . RA M. Delanote, für die Flämische Regierung,
- haben die referierenden Richterinnen J. Moerman und K. Jadin Bericht erstattet,
- wurden die vorgenannten Rechtsanwälte 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 Sprachgebrauch beziehen, wurden zur Anwendung gebracht.

II. *Rechtliche Würdigung*

(...)

In Bezug auf die angefochtenen Bestimmungen

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

Das Dekret vom 26. Juni 2020 setzt die Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 « zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen » (nachstehend: Richtlinie (EU) 2018/822) um.

Die Richtlinie 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 sich im Rahmen der Bemühungen der Europäischen Union bewegt, die Steuertransparenz auf Unionsebene zu erleichtern:

«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 ».

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

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

[...]

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

Steuerplanung verbunden sind. Hierfür müsste die Meldepflicht auf den Steuerpflichtigen verlagert werden, der in diesen Fällen von der Gestaltung profitiert » (Erwägungsgründe 6 und 8).

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

Durch Artikel 5 Nr. 2 des Dekrets vom 26. Juni 2020 werden in Artikel 5 des Dekrets vom 21. Juni 2013 einige Definitionen eingeführt:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

On entend également par 'intermédiaire' toute personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir, directement ou par

l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre. Toute personne a le droit de fournir des éléments prouvant qu'elle ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement être censée savoir qu'elle participait à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. À cette fin, cette personne peut invoquer tous les faits et circonstances pertinents ainsi que les informations disponibles et son expertise et sa compréhension en la matière.

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

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

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

[...]

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

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

[...] ».

B.1.4. Der automatische Austausch der Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen seitens der zuständigen Behörde ist in Artikel 11/2 des Dekrets vom 21. Juni 2013, eingefügt durch Artikel 9 des Dekrets vom 26. Juni 2020, geregelt:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

B.1.5. Durch die Artikel 10 bis 19 des Dekrets vom 26. Juni 2020 wird Kapitel 2 Abschnitt 2 des Dekrets vom 21. Juni 2013 ein Unterabschnitt 2 hinzugefügt. In diesem

Unterabschnitt ist die obligatorische Bereitstellung von Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen durch Intermediäre oder die relevanten Steuerpflichtigen geregelt. Die Artikel 11/3 und 11/4 des Dekrets vom 21. Juni 2013 bestimmen:

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

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

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

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

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

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

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

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

Berufsgeheimnis ausgeschlossen, wenn sich die Meldepflicht auf marktfähige Gestaltungen bezieht. Artikel 11/6 des Dekrets vom 21. Juni 2013 bestimmt:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Avis n° 20051 du 29 juin 2020

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

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

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

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

. Les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration qui, entre le 1er juillet 2020 et le 31 décembre 2020, sont mis à disposition aux fins de leur mise en œuvre, ou qui sont prêts à être mis en œuvre, ou dont la première étape de la mise en œuvre a été accomplies;

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

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

In Bezug auf die Zulässigkeit

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

B.2.1. Die erste klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7443 ist die « Belgian Association of Tax Lawyers ». Die Flämische Regierung ist der Ansicht, dass diese Partei nicht über die Rechtsfähigkeit verfüge, vor dem Gerichtshof eine Nichtigkeitsklage zu erheben, da nicht bestritten werde, dass es sich dabei um einen faktischen Verein handle.

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

B.2.2. Laut Artikel 2 Nr. 2 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof muss die vor dem Gerichtshof klagende Partei eine natürliche oder juristische Person sein, die ein Interesse nachweist.

B.2.3. Die zweite und die dritte klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7443 üben den Beruf des Rechtsanwalts aus, wobei sie auch in Steuerangelegenheiten tätig werden.

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

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

Die Einrede wird abgewiesen.

In Bezug auf den Ergänzungsschriftsatz der klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7443

B.3. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7443 formulieren in ihrem Ergänzungsschriftsatz einige Anpassungen und Erweiterungen hinsichtlich ihrer Klageschrift. Die klagenden Parteien können die Klagegründe, wie sie von ihnen in der Klageschrift dargelegt worden sind, nicht in einem Ergänzungsschriftsatz abändern. Ein Beschwerdegrund, der wie vorliegend in einem Ergänzungsschriftsatz vorgebracht wird, jedoch nicht mit dem übereinstimmt, was in der Klageschrift formuliert wurde, stellt daher einen neuen Klagegrund dar und ist unzulässig.

In Bezug auf die Klagegründe in der Rechtssache Nr. 7429

In Bezug auf die Meldepflicht bei marktfähigen Gestaltungen (erster Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7429)

B.4.1. Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7429 ist unter anderem aus einem Verstoß durch Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020 gegen die Artikel 22 und 29 der Verfassung in Verbindung mit den Artikeln 6 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit den Artikeln 7 und 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union abgeleitet.

B.4.2. Artikel 22 der Verfassung und Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention garantieren das Recht auf Achtung des Privatlebens. Die beiden Bestimmungen bilden eine untrennbare Einheit.

B.4.3. Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention schützt das Recht auf ein faires Verfahren. Obwohl Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention auf nicht strafrechtliche Steuerstreitigkeiten keine Anwendung findet (EuGHMR, 12. Juli 2001, *Ferrazzini gegen Italien*, ECLI:CE:ECHR:2001:0712JUD004475998), wird das Recht auf ein faires Verfahren auch von einem allgemeinen Rechtsgrundsatz gewährleistet.

B.4.4. Artikel 7 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union bestimmt:

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

Artikel 47 derselben Charta bestimmt:

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

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

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

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

Das Recht auf Achtung des Privatlebens, so wie es in Artikel 7 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union gewährleistet ist, und das Recht auf eine wirksame Beschwerde, das in Artikel 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union garantiert ist, müssen nach

deren Artikel 52 Absatz 3 unter Bezugnahme auf die Bedeutung und Tragweite, die ihnen in der Europäischen Menschenrechtskonvention verliehen wird, definiert werden.

Aus der Erläuterung zur Charta (2007/6 303/02), veröffentlicht im *Amtsblatt* vom 14. Dezember 2007, geht hervor, dass Artikel 7 der Charta auf Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention basiert. Aus der Erläuterung zu Artikel 47 der Charta geht hervor, dass der zweite Absatz dieses Artikels Artikel 6 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention entspricht, außer dass im Recht der Union das Recht auf Zugang zu einem Gericht nicht nur für Streitigkeiten in Bezug auf zivilrechtliche Ansprüche und Verpflichtungen oder strafrechtliche Anklagen gilt.

B.4.5. Das Berufsgeheimnis des Rechtsanwalts ist ein wesentlicher Bestandteil des Rechts auf Achtung des Privatlebens und des Rechts auf ein faires Verfahren.

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

Wie der Kassationshof bemerkt, « beruht das Berufsgeheimnis, dem die Mitglieder der Rechtsanwaltschaft unterliegen, auf der Notwendigkeit, denjenigen, die sich ihnen anvertrauen, absolute Sicherheit zu bieten » (Kass., 13. Juli 2010, P.10.1096.N, ECLI:BE:CASS:2010:ARR:20100713.1; siehe auch Kass., 9. Juni 2004, P.04.0424.F, ECLI:BE:CASS:2004:ARR:20040609.10).

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*, ECLI:CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, § 123).

B.4.6. Verstöße gegen die Pflichten, die durch die Artikel 11/3 bis 11/11 des Dekrets vom 21. Juni 2013, eingefügt durch das Dekret vom 26. Juni 2020, auferlegt werden, werden mit einer administrativen Geldbuße bestraft. Diese Geldbuße, die bis zu 100 000 EUR betragen kann (Artikel 30/1 Absatz 2 des Dekrets vom 21. Juni 2013, eingefügt durch Artikel 23 des Dekrets vom 26. Juni 2020), hat eine vorwiegend repressive Beschaffenheit, sodass die Festlegung dieser Verstöße dem allgemeinen Grundsatz der Vorhersehbarkeit der Unterstrafestellung genügen muss.

B.4.7. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die Verfassungsmäßigkeit der angefochtenen Bestimmungen unter Berücksichtigung des Umstandes zu beurteilen ist, dass das Berufsgeheimnis des Rechtsanwalts ein allgemeiner Grundsatz ist, der mit der Einhaltung der Grundrechte zusammenhängt, dass aus diesem Grund und in Anwendung des allgemeinen Grundsatzes der Vorhersehbarkeit der Unterstrafestellung die von diesem Geheimnis abweichenden Regeln nur strikt ausgelegt werden können und dass die Weise, auf die der Anwaltsberuf in der innerstaatlichen Rechtsordnung organisiert ist, berücksichtigt werden muss. Somit ist nur von der Regel des Berufsgeheimnisses abzuweichen, wenn dies durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses zu rechtfertigen ist und wenn die Aufhebung des Geheimnisses strikt im Verhältnis zu diesem Ziel steht.

B.5. 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 (ECLI:BE:GHCC:2008:ARR.010) hat sich der Gerichtshof zur Verfassungsmäßigkeit der Pflicht der Rechtsanwälte beziehen, den Behörden im Rahmen der Bekämpfung der Geldwäsche Informationen weiterzuleiten, geäußert.

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

Darüber hinaus hat der Gerichtshof, auf Grundlage des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 26. Juni 2007 in der Rechtssache C-305/05 (ECLI:EU:C:2007:383), 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 (ECLI:BE:GHCC:2019:ARR.043) 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 (ECLI:BE:GHCC:2020:ARR.114) 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.6. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7429 führt an, dass Artikel 11/6 § 3 des Dekrets vom 21. Juni 2013 in der Fassung der Einfügung durch Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020 gegen die in B.4.1 erwähnten Bestimmungen verstoße, weil es einen Rechtsanwalt, der als Intermediär im Sinne des Dekrets tätig werde, daran hindere, dass er sich auf sein Berufsgeheimnis berufe, um von der Meldepflicht bezüglich marktfähiger Gestaltungen befreit zu werden. Außerdem machen sie geltend, dass der Begriff « marktfähige Gestaltung » zu vage sei.

B.7.1. Marktfähige Gestaltungen sind nach der Definition des Artikels 5 Nr. 23 des Dekrets vom 21. Juni 2013 in der Fassung der Einfügung durch Artikel 5 des angefochtenen Dekrets grenzüberschreitende Gestaltungen, die konzipiert werden, vermarktet werden, umsetzungsbereit sind oder zur Umsetzung bereitgestellt werden, ohne dass sie individuell angepasst werden müssen:

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

Le ‘ dispositif sur mesure ’ forme la catégorie résiduelle de tous les dispositifs transfrontières qui ne sont pas des dispositifs commercialisables. Ici, l’ingénierie fiscale est

effectivement utilisée pour concevoir un dispositif transfrontière ou pour l'ajuster » (*Parl. Dok.*, Flämisches Parlament, 2019-2020, Nr. 322/1, S. 15).

B.7.2. Auch wenn der Gerichtshof in seinem Entscheid Nr. 167/2020 vom 17. Dezember 2020 (ECLI:BE:GHCC:2020:ARR.167) *prima facie* geurteilt hat, dass der Inhalt des Begriffs « marktfähige Gestaltung » hinreichend bestimmt ist, um ihn vom Begriff « maßgeschneiderte Gestaltung » zu unterscheiden, hat die Prüfung in der Sache der Nichtigkeitsklagen gegen das Gesetz 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) den Gerichtshof dazu veranlasst, mit seinem Entscheid Nr. 103/2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103) vom 15. September 2022 dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfrage vorzulegen:

« 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? ».

Bevor eine Entscheidung zur Sache bezüglich des Beschwerdegrunds ergeht, wonach der Begriff « marktfähige Gestaltung » zu vage sei, muss auf die Antwort des Gerichtshofs der Europäischen Union auf diese Frage gewartet werden.

B.8. Der Gerichtshof prüft jetzt den Beschwerdegrund, mit dem das Verbot für einen Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, beanstandet wird, nämlich sich auf das Berufsgeheimnis zu berufen, um von der Meldepflicht bei marktfähigen Gestaltungen befreit zu werden.

B.9.1. In Bezug auf die marktfähigen Gestaltungen gilt für Intermediäre eine doppelte Meldepflicht. Zu dem Zeitpunkt, zu dem sie zum ersten Mal bereitgestellt werden oder umsetzungsbereit sind, müssen diese Gestaltungen, genauso wie die maßgeschneiderten Gestaltungen, individuell gemeldet werden (Artikel 11/3 des Dekrets vom 21. Juli 2013).

B.9.2. 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 11/4 des Dekrets vom 21. Juni 2013). Die Informationen, die zu diesem Zeitpunkt bereitgestellt werden müssen, sind, soweit anwendbar:

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

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

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

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

B.9.3. Aus den Vorarbeiten ergibt sich, dass sich der Dekretgeber bei Artikel 11/6 des Dekrets vom 21. Juni 2013 in der Fassung der Einfügung durch Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020 ausdrücklich auf Artikel 9 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 gestützt hat (*Parl. Dok.*, Flämisches Parlament, 2019-2020, Nr. 322/1, S. 21).

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

« 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 zur föderalen Regelung bemerkt hat, kann angenommen werden, dass die zu übermittelnden Informationen im Rahmen der ersten individuellen Meldung bezüglich einer marktfähigen Gestaltung gerade wegen der Art dieser Gestaltung nicht vom Berufsgeheimnis erfasst sind (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, SS. 113-114).

Daraus geht hervor, dass der Klagegrund unbegründet ist, sofern er sich auf die erste Meldepflicht bezüglich marktfähiger Gestaltungen bezieht.

B.9.4. Im Gegensatz zu dem, was im Rahmen der ersten Meldepflicht bei marktfähigen Gestaltungen festgestellt wurde, ist es angesichts der in B.9.2 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 Artikel 11/6 § 3

des Dekrets vom 21. Juni 2013, eingefügt durch das angefochtene Dekret, eine absolute und vorherige Aufhebung des Berufsgeheimnisses in Bezug auf die regelmäßigen Berichte zu marktfähigen Gestaltungen vorsieht. In den Vorarbeiten wird diese Maßnahme begründet mit « dem Umstand, dass die quartalsweise Meldepflicht bei marktfähigen Gestaltungen nicht auf einen Steuerpflichtigen abgewälzt werden kann, da dieser nicht über die notwendigen Informationen verfügt, um diese Meldung vorzunehmen » (*Parl. Dok.*, Flämisches Parlament, 2019-2020, Nr. 322/1, S. 21).

Wie sich aus den Vorarbeiten ergibt, steht dem nichts im Wege, dass der Intermediär, der die Meldepflicht aufgrund eines Berufsgeheimnisses selbst nicht erfüllen kann, dem Steuerpflichtigen bei der Erfüllung der ihn insofern treffenden Meldepflicht Hilfe leistet (ebenda). Es ist nicht ersichtlich, weshalb es im Rahmen einer maßgeschneiderten Gestaltung möglich sein soll, dem Steuerpflichtigen die notwendigen Informationen zukommen zu lassen, jedoch nicht im Rahmen einer marktfähigen Gestaltung, bei der der Steuerpflichtige keine individuellen Anpassungen vornehmen muss, mit Ausnahme der Informationen, die dem Steuerpflichtigen selbst in vielen Fällen zur Verfügung stehen, wie sich der Aufzählung in B.9.2 entnehmen lässt.

B.9.5. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass Artikel 11/6 § 3 des Dekrets vom 21. Juni 2013, eingefügt durch Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020, insofern er vorsieht, dass Rechtsanwälte sich angesichts der regelmäßigen Meldepflicht für marktfähige Gestaltungen im Sinne von Artikel 11/4 des Dekrets vom 21. Juni 2013 nicht auf das Berufsgeheimnis berufen können, nicht in einem vernünftigen Verhältnis zum angestrebten Ziel steht.

B.9.6. Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7429 ist begründet, was die regelmäßige Meldepflicht im Rahmen marktfähiger Gestaltungen betrifft.

B.9.7. Artikel 11/6 § 3 des Dekrets vom 21. Juni 2013, eingefügt durch Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020, ist für nichtig zu erklären, insofern er festlegt, dass sich ein Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, im Rahmen der Verpflichtung zur regelmäßigen Meldung von marktfähigen Gestaltungen im Sinne von Artikel 11/4 des Dekrets vom 21. Juni 2013 nicht auf das Berufsgeheimnis berufen kann.

B.9.8. Angesichts der vorstehenden Ausführungen und des Umstands, dass die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7429 ihren Antrag auf Vorlage einer Vorabentscheidungsfrage an den Gerichtshof der Europäischen Union zurückgenommen hat, ist es nicht erforderlich, diesen Antrag zu prüfen.

In Bezug auf den Zeitpunkt, zu dem die Befreiung von der Meldepflicht im Falle eines Berufsgeheimnisses Wirkungen entfaltet (zweiter Klagegrund, erster Teil, und dritter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7429)

B.10.1. Der erste Teil des zweiten Klagegrunds ist unter anderem aus einem Verstoß durch Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020 gegen die Artikel 22 und 29 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 6 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit den Artikeln 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 und 51 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, abgeleitet. Die klagende Partei beanstandet, dass die Befreiung von den Meldepflichten für Berufsgeheimnisträger nach Artikel 11/6 § 1 Absatz 2 des Dekrets vom 21. Juni 2013 in der Fassung der Einfügung durch Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020 erst ab dem Zeitpunkt gelte, an dem ein anderer Intermediär der Meldepflicht nachgekommen sei. Es sei für den Rechtsanwalt unmöglich, sich dessen zu vergewissern, ohne dennoch sein Berufsgeheimnis zu verletzen.

B.10.2. Wie die Flämische Regierung anführt, hat die angefochtene Bestimmung nicht die Tragweite, die die klagende Partei insofern zugrunde legt.

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

B.10.3. Der erste Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7429 beruht auf einer falschen Lesart des damit angefochtenen Artikels und ist deshalb unbegründet.

B.10.4. Der dritte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7429 ist aus einem Verstoß durch die Artikel 1 bis 30 des Dekrets vom 26. Juni 2020 gegen die Artikel 22, 29 und 170 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit dem allgemeinen Grundsatz der Rechtssicherheit, mit dem allgemeinen Grundsatz des Berufsgeheimnisses des Rechtsanwalts, mit den Artikeln 1, 6 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention, mit den Artikeln 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 und 51 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und mit Artikel 6 des Vertrags über die Europäische Union (nachstehend: EUV), abgeleitet. Die klagende Partei beanstandet, dass bei Vorliegen mehrerer Intermediäre der Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde, nach Artikel 17 des Dekrets vom 26. Juni 2020 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.10.5. Wie die Flämische Regierung anführt, hat die angefochtene Bestimmung nicht die Tragweite, die die klagende Partei insofern zugrunde legt.

Artikel 11/9 des Dekrets vom 21. Juni 2013 bezieht sich auf den Fall, in dem verschiedene Intermediäre der Meldepflicht unterliegen. Nach dieser Bestimmung wird ein Intermediär von der Pflicht zur Bereitstellung der erforderlichen Informationen nur befreit, wenn er schriftlich beweisen kann, dass ein anderer Intermediär diese Informationen bereits bereitgestellt hat. Im Gegensatz zu dem, was die klagende Partei anführt, weicht Artikel 11/9 des Dekrets vom 21. Juni 2013 nicht von Artikel 11/6 desselben Dekrets ab, der vorsieht, dass der Intermediär, der sich auf ein Berufsgeheimnis beruft, von der Meldepflicht befreit ist, sobald er die Verpflichtung erfüllt hat, dies den anderen beteiligten Intermediären oder, falls es keine solchen gibt, dem betreffenden Steuerpflichtigen zu melden.

B.10.6. Der dritte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7429 beruht auf einer falschen Lesart des damit angefochtenen Artikels und ist deshalb 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. 7429)

B.11.1. Der zweite Teil des zweiten Klagegrunds ist unter anderem aus einem Verstoß durch Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020 gegen die Artikel 22 und 29 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 6 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit den Artikeln 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 und 51 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, abgeleitet. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7429 beanstandet, dass der Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde und sich auf sein Berufsgeheimnis berufen möchte, nach Artikel 11/6 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Dekrets vom 21. Juni 2013 in der Fassung der Einfügung durch Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020 dazu verpflichtet sei, die anderen beteiligten Intermediäre schriftlich und unter Angabe von Gründen davon in Kenntnis zu setzen, dass er seiner Meldepflicht nicht nachkommen könne. Diese Anforderung könne nicht erfüllt werden, ohne dennoch das Berufsgeheimnis zu verletzen. Darüber hinaus sei sie nicht erforderlich, um die Meldung der grenzüberschreitenden Gestaltung sicherzustellen, da der Mandant, sei es unter Hinzuziehung des Rechtsanwalts oder ohne seine Hilfe, die anderen Intermediäre benachrichtigen und fragen könne, ihre Meldepflicht zu erfüllen.

B.11.2. Wie in B.5 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.11.3. Wie ebenso in B.5 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.11.4. Nach Artikel 2 des angefochtenen Dekrets hat dieses die Umsetzung der Richtlinie (EU) 2018/822 zum Ziel.

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

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

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

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

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

B.11.5. 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. Vor Erlass einer Entscheidung zur Sache bezüglich des angeführten Verstoßes hat der Gerichtshof mit seinem vorerwähnten Entscheid Nr. 167/2020 dem Gerichtshof der Europäischen Union demensprechend folgende Vorabentscheidungsfrage vorgelegt:

« 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.12. Mit Urteil vom 8. Dezember 2022 in Sachen *Orde van Vlaamse Balies u. a.* (C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963) hat die Große Kammer des Gerichtshofs der Europäischen Union die vorerwähnte Vorabentscheidungsfrage wie folgt beantwortet:

« 18. Vorab ist festzustellen, dass sich die Vorlagefrage zwar auf die in Art. 8ab Abs. 5 der geänderten Richtlinie 2011/16 vorgesehene Pflicht zur Unterrichtung bezieht, und zwar sowohl gegenüber den Intermediären als auch bei Fehlen eines Intermediärs gegenüber dem relevanten Steuerpflichtigen, doch ergibt sich aus dem Vorabentscheidungsersuchen insgesamt, dass sich das vorlegende Gericht in Wirklichkeit nur fragt, ob diese Verpflichtung gültig ist, sofern diese Unterrichtung durch einen Rechtsanwalt, der im Sinne von Art. 3 Abs. 21 dieser Richtlinie als Intermediär auftritt (im Folgenden: Rechtsanwalt-Intermediär), an einen anderen Intermediär, der nicht sein Mandant ist, zu erfolgen hat.

19. Wenn nämlich die Unterrichtung nach Art. 8ab Abs. 5 der geänderten Richtlinie 2011/16 durch den Rechtsanwalt-Intermediär an seinen Mandanten erfolgt, unabhängig davon, ob es sich bei diesem um einen anderen Intermediär oder um den relevanten Steuerpflichtigen handelt, kann diese Unterrichtung die Wahrung der durch die Art. 7 und 47 der Charta garantierten Rechte und Freiheiten nicht in Frage stellen, und zwar zum einen, weil der Rechtsanwalt-Intermediär seinem Mandanten gegenüber keiner beruflichen Verschwiegenheitspflicht unterliegt, und zum anderen, weil die Vertraulichkeit der Beziehung zwischen dem Rechtsanwalt-Intermediär und diesem Mandanten dem entgegensteht, dass von dem Mandanten verlangt werden kann, dass er Dritten und insbesondere der Steuerverwaltung gegenüber offenlegt, dass er einen Rechtsanwalt konsultiert hat.

20. Aus der Vorlageentscheidung geht somit hervor, dass das vorlegende Gericht mit seiner Frage im Wesentlichen wissen möchte, ob Art. 8ab Abs. 5 der geänderten Richtlinie 2011/16 im Licht der Art. 7 und 47 der Charta gültig ist, soweit seine Anwendung durch die Mitgliedstaaten dazu führt, dass dem Rechtsanwalt, der als Intermediär im Sinne von Art. 3 Nr. 21 dieser Richtlinie handelt, die Pflicht auferlegt wird, andere Intermediäre, die nicht seine Mandanten sind, unverzüglich über die Meldepflichten zu unterrichten, die ihnen nach Art. 8ab Abs. 6 dieser Richtlinie obliegen, wenn dieser Rechtsanwalt aufgrund der Verschwiegenheitspflicht, der er unterliegt, von der in Art. 8ab Abs. 1 dieser Richtlinie vorgesehenen Meldepflicht befreit ist.

21. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass nach Art. 8ab Abs. 1 der geänderten Richtlinie 2011/16 jeder Mitgliedstaat die erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen hat, um die

Intermediäre zur Vorlage der ihnen bekannten, in ihrem Besitz oder unter ihrer Kontrolle befindlichen Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen bei den zuständigen Steuerbehörden zu verpflichten, und zwar innerhalb von 30 Tagen. Die Meldepflicht nach dieser Bestimmung gilt für alle meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltungen und somit sowohl für die in Art. 3 Nr. 25 der geänderten Richtlinie 2011/16 definierten maßgeschneiderten Gestaltungen als auch für die in Art. 3 Nr. 24 definierten marktfähigen Gestaltungen.

22. Es ist festzustellen, dass Rechtsanwälte bei der Ausübung ihrer Tätigkeiten ‘ Intermediäre ’ im Sinne von Art. 3 Nr. 21 der geänderten Richtlinie 2011/16 sein können, weil sie selbst Konzeptions-, Vermarktungs-, Organisations- und Bereitstellungstätigkeiten zur Umsetzung oder Verwaltung der Umsetzung von meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltungen erbringen können oder falls dies nicht der Fall ist, aufgrund der Tatsache, dass sie bei solchen Tätigkeiten Unterstützung, Hilfe oder Beratung bieten können. Die Rechtsanwälte, die solche Tätigkeiten ausüben, unterliegen somit grundsätzlich der Meldepflicht nach Art. 8ab Abs. 1 dieser Richtlinie.

23. Nach Art. 8ab Abs. 5 Unterabs. 1 der geänderten Richtlinie 2011/16 kann jedoch jeder Mitgliedstaat die erforderlichen Maßnahmen ergreifen, um den Intermediären, insbesondere Rechtsanwalt-Intermediären, eine 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 Abs. 6 dieses Artikels zu unterrichten. Dieser Abs. 6 sieht vor, dass in einem solchen Fall die Meldepflicht in die Verantwortung des anderen Intermediärs, der unterrichtet wurde, oder, falls es keinen anderen Intermediär gibt, in diejenige des relevanten Steuerpflichtigen fällt.

24. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass nach Art. 8ab Abs. 5 Unterabs. 2 der geänderten Richtlinie 2011/16 Intermediären eine Befreiung nach Unterabs. 1 dieses Abs. 5 nur insoweit gewährt werden kann, als sie ihre Tätigkeit im Rahmen der für ihren Beruf relevanten nationalen Rechtsvorschriften ausüben, was gegebenenfalls von den nationalen Gerichten im Rahmen der Anwendung dieser Rechtsvorschriften zu prüfen ist. Demnach ist die Gültigkeit von Art. 8ab Abs. 5 dieser Richtlinie nur im Verhältnis zu Rechtsanwalt-Intermediären, die tatsächlich im Rahmen solcher Grenzen tätig werden, im Hinblick auf Art. 7 und Art. 47 der Charta zu prüfen.

25. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass Art. 7 der Charta, der jeder Person das Recht auf Achtung ihres Privat- und Familienlebens, ihrer Wohnung sowie ihrer Kommunikation zuerkennt, Art. 8 Abs. 1 der am 4. November 1950 in Rom unterzeichneten Europäischen Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (im Folgenden: EMRK) entspricht, während Art. 47, der das Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf und ein unparteiisches Gericht garantiert, Art. 6 Abs. 1 der EMRK entspricht.

26. Gemäß Art. 52 Abs. 3 der Charta, der die notwendige Kohärenz zwischen den in der Charta enthaltenen Rechten und den entsprechenden durch die EMRK garantierten Rechten gewährleisten soll, ohne dass dadurch die Eigenständigkeit des Unionsrechts und des Gerichtshofs berührt wird, muss der Gerichtshof daher bei seiner Auslegung der durch die

Art. 7 und 47 der Charta garantierten Rechte die entsprechenden durch Art. 8 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 EMRK in deren Auslegung durch den Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte (im Folgenden: EGMR) garantierten Rechte als Mindestschutzstandard berücksichtigen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 2. Februar 2021, *Consob*, C-481/19, EU:C:2021:84, Rn. 36 und 37).

27. Zur Gültigkeit von Art. 8ab Abs. 5 der geänderten Richtlinie 2011/16 im Licht von Art. 7 der Charta ergibt sich aus der Rechtsprechung des EGMR, dass Art. 8 Abs. 1 EMRK die Vertraulichkeit jeder Korrespondenz zwischen Privatpersonen schützt, und weist dem Schriftwechsel zwischen Rechtsanwälten und ihren Mandanten einen verstärkten Schutz zu (vgl. in diesem Sinne EGMR, Urteil vom 6. Dezember 2012, *Michaud/Frankreich*, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 117 und 118). Ebenso wie diese Bestimmung, deren Schutz nicht nur die Verteidigungstätigkeit, sondern auch die Rechtsberatung umfasst, garantiert Art. 7 der Charta notwendigerweise das Geheimnis dieser Rechtsberatung, und zwar sowohl im Hinblick auf ihren Inhalt als auch im Hinblick auf ihre Existenz. Wie der EGMR ausgeführt hat, können nämlich Personen, die einen Rechtsanwalt konsultieren, vernünftigerweise erwarten, dass ihre Kommunikation privat und vertraulich bleibt (Urteil des EGMR vom 9. April 2019, *Altay/Türkei* [Nr. 2], CE:ECHR:2019:0409JUD001123609, § 49). Abgesehen von Ausnahmefällen müssen diese Personen daher mit Recht darauf vertrauen dürfen, dass ihr Anwalt ohne ihre Zustimmung niemandem offenlegen wird, dass sie ihn konsultieren.

28. Der besondere Schutz, den Art. 7 der Charta und Art. 8 Abs. 1 EMRK dem anwaltlichen Berufsgeheimnis gewähren, der vor allem in Pflichten besteht, die ihnen obliegen, wird dadurch gerechtfertigt, dass den Rechtsanwälten in einer demokratischen Gesellschaft eine grundlegende Aufgabe übertragen wird, nämlich die Verteidigung der Rechtsunterworfenen (vgl. EGMR, Urteil vom 6. Dezember 2012, *Michaud/Frankreich*, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 118 und 119). Diese grundlegende Aufgabe umfasst zum einen das Erfordernis, dessen Bedeutung in allen Mitgliedstaaten anerkannt wird, dass es dem Einzelnen möglich sein muss, sich völlig frei an seinen Rechtsanwalt zu wenden, zu dessen Beruf es schon seinem Wesen nach gehört, all denen unabhängig Rechtsberatung zu erteilen, die sie benötigen, und zum anderen die damit zusammenhängende Loyalität des Rechtsanwalts seinem Mandanten gegenüber (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. Mai 1982, *AM & S Europe/Kommission*, 155/79, EU:C:1982:157, Rn. 18).

29. Die in Art. 8ab Abs. 5 der geänderten Richtlinie 2011/16 vorgesehene Pflicht eines Rechtsanwalt-Intermediärs, der aufgrund der Verschwiegenheitspflicht, der er nach nationalem Recht unterliegt, von der in Art. 8ab Abs. 1 dieser Richtlinie vorgesehenen Meldepflicht befreit ist, die anderen Intermediäre, die nicht seine Mandanten sind, unverzüglich über die Meldepflichten zu unterrichten, die ihnen nach Art. 8ab Abs. 6 dieser Richtlinie obliegen, hat aber zwangsläufig die Folge, dass diese anderen Intermediäre von der Identität des unterrichtenden Rechtsanwalt-Intermediärs, von dessen Einschätzung, dass die in Rede stehende Gestaltung meldepflichtig ist, und von der Tatsache, dass er zu diesem Thema konsultiert wird, Kenntnis erlangen.

30. Unter diesen Umständen und da diese anderen Intermediäre nicht unbedingt Kenntnis von der Identität des Rechtsanwalt-Intermediärs und der Tatsache haben, dass er in Bezug auf die meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung konsultiert wurde, führt die in Art. 8ab Abs. 5 der geänderten Richtlinie 2011/16 vorgesehene Unterrichtungspflicht zu einem Eingriff

in das in Art. 7 der Charta garantierte Recht auf Achtung der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant.

31. Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass diese Unterrichtungspflicht mittelbar einen weiteren Eingriff in dieses Recht bewirkt, der sich daraus ergibt, dass die so unterrichteten Drittintermediäre der Steuerverwaltung die Identität und die Konsultierung des Rechtsanwalt-Intermediärs offenlegen.

32. Aus Art. 8ab Abs. 1, 9, 13 und 14 der geänderten Richtlinie 2011/16 geht nämlich hervor, dass die Identifizierung der Intermediäre zu den Informationen gehört, die bei der Erfüllung der Meldepflicht vorzulegen sind, wobei diese Identifizierung Gegenstand eines Informationsaustauschs zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten ist. Folglich müssen im Fall einer Unterrichtung nach Art. 8ab Abs. 5 dieser Richtlinie die unterrichteten Drittintermediäre, die auf diese Weise über die Identität des Rechtsanwalt-Intermediärs und über seine Konsultierung in Bezug auf die meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung informiert wurden und selbst nicht dem Berufsgeheimnis unterliegen, die in Art. 3 Abs. 1 dieser Richtlinie genannten zuständigen Behörden nicht nur über das Bestehen der grenzüberschreitenden Gestaltung und über die Identität des oder der betreffenden Steuerpflichtigen, sondern auch über die Identität und die Konsultierung des Rechtsanwalt-Intermediärs informieren.

33. Folglich ist zu prüfen, ob diese Eingriffe in das in Art. 7 der Charta garantierte Recht auf Achtung der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant gerechtfertigt sein können.

34. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die in Art. 7 der Charta verankerten Rechte keine uneingeschränkte Geltung beanspruchen können, sondern im Hinblick auf ihre gesellschaftliche Funktion gesehen werden müssen. Nach Art. 52 Abs. 1 der Charta sind nämlich Einschränkungen der Ausübung dieser Rechte zulässig, sofern sie gesetzlich vorgesehen sind und den Wesensgehalt dieser Rechte achten. Unter Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit müssen sie erforderlich sein und den von der Europäischen Union anerkannten dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzungen oder den Erfordernissen des Schutzes der Rechte und Freiheiten anderer tatsächlich entsprechen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6. Oktober 2020, *Privacy International*, C-623/17, EU:C:2020:790, Rn. 63 und 64).

35. Was erstens das Erfordernis einer gesetzlichen Grundlage für jede Einschränkung der Ausübung der Grundrechte angeht, bedeutet dieses, dass der Rechtsakt, der den Eingriff in die Grundrechte ermöglicht, den Umfang der Einschränkung der Ausübung des betreffenden Rechts selbst festlegen muss. Dieses Erfordernis schließt zum einen aber nicht aus, dass die fragliche Einschränkung hinreichend offen formuliert ist, um Anpassungen an verschiedene Fallgruppen und an Änderungen der Lage zu erlauben. Zum anderen kann der Gerichtshof gegebenenfalls die konkrete Tragweite der Einschränkung im Wege der Auslegung präzisieren, und zwar anhand sowohl des Wortlauts als auch der Systematik und der Ziele der fraglichen Unionsregelung, wie sie im Licht der durch die Charta garantierten Grundrechte auszulegen sind (Urteil vom 21. Juni 2022, *Ligue des droits humains*, C-817/19, EU:C:2022:491, Rn. 114 und die dort angeführte Rechtsprechung).

36. Insoweit ist festzustellen, dass zum einen Art. 8ab Abs. 5 der geänderten Richtlinie 2011/16 für den Rechtsanwalt-Intermediär, der wegen einer Verschwiegenheitspflicht, an die

er gebunden ist, von der Meldepflicht befreit ist, ausdrücklich die Verpflichtung vorsieht, die anderen Intermediäre über die ihnen nach Art. 8ab Abs. 6 dieser Richtlinie obliegenden Meldepflichten zu unterrichten. Zum anderen ist, wie in den Rn. 29 und 30 des vorliegenden Urteils festgestellt worden ist, der Eingriff in das in Art. 7 der Charta verankerte Recht auf Achtung der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant die unmittelbare Folge einer solchen Unterrichtung durch den Rechtsanwalt an einen anderen Intermediär, der nicht sein Mandant ist, insbesondere wenn dieser bis zum Zeitpunkt dieser Unterrichtung keine Kenntnis von der Identität dieses Rechtsanwalts und seiner Konsultierung in Bezug auf die meldepflichtige grenzübergreifende Gestaltung hatte.

37. Was ferner den Eingriff betrifft, der sich mittelbar aus dieser Unterrichtungspflicht ergibt, weil die unterrichteten Drittintermediäre die Identität und die Konsultierung des Rechtsanwalt-Intermediärs gegenüber der Steuerverwaltung offenlegen, ist dieser, wie in den Rn. 31 und 32 des vorliegenden Urteils festgestellt worden ist, auf den Umfang der sich aus Art. 8ab Abs. 1, 9, 13 und 14 der geänderten Richtlinie 2011/16 ergebenden Informationspflichten zurückzuführen.

38. Unter diesen Umständen ist festzustellen, dass dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit Genüge getan wurde.

39. Was zweitens die Achtung des Wesensgehalts des in Art. 7 der Charta garantierten Rechts auf Achtung der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant betrifft, ist festzustellen, dass die in Art. 8ab Abs. 5 der geänderten Richtlinie 2011/16 vorgesehene Unterrichtungspflicht nur in beschränktem Maße dazu führt, dass die Vertraulichkeit der Kommunikation zwischen dem Rechtsanwalt-Intermediär und seinem Mandanten gegenüber einem Drittintermediär und der Steuerverwaltung aufgehoben wird. Insbesondere sieht diese Bestimmung weder die Verpflichtung noch auch nur die Erlaubnis für den Rechtsanwalt-Intermediär vor, ohne Zustimmung seines Mandanten Informationen über den Inhalt dieser Kommunikation mit anderen Intermediären zu teilen, und diese werden daher nicht in der Lage sein, solche Informationen der Steuerverwaltung zu übermitteln.

40. Unter diesen Umständen kann nicht davon ausgegangen werden, dass die in Art. 8ab Abs. 5 der geänderten Richtlinie 2011/16 vorgesehene Unterrichtungspflicht den Wesensgehalt des in Art. 7 der Charta verankerten Rechts auf Achtung der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant beeinträchtigt.

41. Was drittens die Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit angeht, so verlangt dieser Grundsatz, dass die Einschränkungen, die insbesondere durch Unionsrechtsakte an den in der Charta niedergelegten Rechten und Freiheiten vorgenommen werden können, nicht über die Grenzen dessen hinausgehen, was zur Erreichung der verfolgten legitimen Ziele oder zum Schutz der Rechte und Freiheiten anderer geeignet und erforderlich ist, wobei, wenn mehrere geeignete Maßnahmen zur Auswahl stehen, die am wenigsten belastende zu wählen ist. Außerdem kann eine dem Gemeinwohl dienende Zielsetzung nicht verfolgt werden, ohne dem Umstand Rechnung zu tragen, dass sie mit den von der Maßnahme betroffenen Grundrechten in Einklang gebracht werden muss, indem eine ausgewogene Gewichtung der dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzung und der fraglichen Rechte vorgenommen wird, damit die durch diese Maßnahme bedingten Nachteile nicht außer Verhältnis zu den angestrebten Zielen stehen. Insbesondere ist die Möglichkeit, eine Einschränkung der durch die Art. 7 und 8 der Charta garantierten Rechte zu rechtfertigen, zu beurteilen, indem die Schwere des mit einer solchen Einschränkung verbundenen Eingriffs bestimmt und geprüft wird, ob die mit ihr

verfolgte dem Gemeinwohl dienende Zielsetzung in angemessenem Verhältnis zur Schwere des Eingriffs steht (Urteile vom 26. April 2022, *Polen/Parlament und Rat*, C-401/19, EU:C:2022:297, Rn. 65, sowie vom 22. November 2022, *Luxembourg Business Registers und Sovim*, C-37/20 und C-601/20, EU:C:2022:912, Rn. 64).

42. Daher ist zunächst zu prüfen, ob die in Art. 8ab Abs. 5 der geänderten Richtlinie 2011/16 vorgesehene Unterrichtungspflicht eine von der Union anerkannte dem Gemeinwohl dienende Zielsetzung verfolgt. Wenn ja, ist erstens sicherzustellen, dass sie geeignet ist, diese Zielsetzung zu erreichen, zweitens, dass der Eingriff in das Grundrecht auf Achtung der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant, der sich aus dieser Unterrichtungspflicht ergeben kann, in dem Sinne auf das absolut Notwendige beschränkt ist, dass diese Zielsetzung vernünftigerweise nicht ebenso wirksam mit anderen Mitteln erreicht werden kann, die dieses Recht weniger beeinträchtigen, und drittens, sofern dies tatsächlich der Fall ist, dass dieser Eingriff nicht außer Verhältnis zu dieser Zielsetzung steht, was insbesondere eine Gewichtung der Bedeutung dieser Zielsetzung und der Schwere dieses Eingriffs impliziert (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. November 2022, *Luxembourg Business Registers und Sovim*, C-37/20 und C-601/20, EU:C:2022:912, Rn. 66).

43. Wie der Generalanwalt in Nr. 88 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, fügt sich die durch die Richtlinie 2018/822 vorgenommene Änderung der Richtlinie 2011/16 in den Rahmen einer internationalen steuerlichen Zusammenarbeit zur Bekämpfung der aggressiven Steuerplanung ein, die sich in einem Informationsaustausch zwischen Mitgliedstaaten konkretisiert. Insoweit geht u. a. aus den Erwägungsgründen 2, 4, 8 und 9 der Richtlinie 2018/822 hervor, dass die Melde- und Unterrichtungspflichten nach Art. 8ab der geänderten Richtlinie 2011/16 dazu beitragen sollen, Steuerhinterziehung und Steuerbetrug zu verhindern.

44. Die Bekämpfung der aggressiven Steuerplanung und die Verhinderung von Steuerhinterziehung und Steuerbetrug stellen von der Union anerkannte dem Gemeinwohl dienende Zielsetzungen im Sinne von Art. 52 Abs. 1 der Charta dar, die es erlauben, die Ausübung der durch Art. 7 der Charta garantierten Rechte einzuschränken (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6. Oktober 2020, *Luxemburgischer Staat [Rechtsbehelf gegen ein Auskunftsersuchen in Steuersachen]*, C-245/19 und C-246/19, EU:C:2020:795, Rn. 87).

45. Zu der Frage, ob die in Art. 8ab Abs. 5 der geänderten Richtlinie 2011/16 vorgesehene Unterrichtungspflicht zur Erreichung dieser Ziele geeignet und erforderlich ist, tragen die französische und die lettische Regierung im Wesentlichen vor, dass eine solche Unterrichtung es u. a. ermögliche, die anderen Intermediäre für ihre Pflicht zu sensibilisieren, der Meldepflicht nachzukommen und so zu verhindern, dass diese anderen Intermediäre nicht darüber informiert seien, dass die Verpflichtung zur Meldung der grenzüberschreitenden Gestaltung nach Art. 8ab Abs. 6 der geänderten Richtlinie 2011/16 auf sie übertragen worden sei. In Ermangelung einer Unterrichtungspflicht seitens des Rechtsanwalt-Intermediärs bestünde nach Ansicht dieser Regierungen die Gefahr, dass eine grenzüberschreitende Gestaltung unter Missachtung der mit der Richtlinie verfolgten Ziele überhaupt nicht gemeldet werde.

46. Selbst wenn die Unterrichtungspflicht nach Art. 8ab Abs. 5 der geänderten Richtlinie 2011/16 tatsächlich geeignet wäre, zur Bekämpfung der aggressiven Steuerplanung und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Steuerbetrug beizutragen, kann sie jedoch für die Erreichung dieser Ziele und insbesondere, um sicherzustellen, dass die Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen den zuständigen Behörden übermittelt werden, nicht als unbedingt erforderlich angesehen werden.

47. Erstens sind nämlich die Meldepflichten der Intermediäre in der geänderten Richtlinie 2011/16, insbesondere in ihrem Art. 8ab Abs. 1, klar aufgeführt. Nach dieser Bestimmung sind alle Intermediäre zur Vorlage der ihnen bekannten, in ihrem Besitz oder unter ihrer Kontrolle befindlichen Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen bei den zuständigen Steuerbehörden grundsätzlich verpflichtet. Außerdem ergreift nach Art. 8ab Abs. 9 Unterabs. 1 dieser Richtlinie jeder Mitgliedstaat die erforderlichen Maßnahmen, um für den Fall, dass mehr als ein Intermediär existiert, sicherzustellen, dass die Verpflichtung zur Vorlage von Informationen über die meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung allen Intermediären, die an derselben meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung beteiligt sind, obliegt. Kein Intermediär kann daher mit Erfolg geltend machen, dass er die Meldepflichten, denen er allein aufgrund seiner Eigenschaft als Intermediär unmittelbar und individuell unterliegt, nicht gekannt habe.

48. Zweitens ist zum Vorbringen der lettischen Regierung, die Unterrichtungspflicht verringere das Risiko, dass sich die anderen Intermediäre darauf verlassen, dass der Rechtsanwalt-Intermediär den zuständigen Behörden die erforderlichen Informationen melden werde, und dass sie aus diesem Grund davon absehen würden, selbst eine Meldung durchzuführen, zum einen festzustellen, dass, da die Konsultierung eines Rechtsanwalts dem Berufsgeheimnis unterliegt, die anderen Intermediäre, wie in Rn. 30 des vorliegenden Urteils ausgeführt, nicht unbedingt Kenntnis von der Identität des Rechtsanwalt-Intermediärs haben und auch nicht davon, dass er zu einer meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung konsultiert wurde, was in einem solchen Fall ein solches Risiko von vornherein ausschließt.

49. Zum anderen ist, selbst wenn die anderen Intermediäre eine solche Kenntnis haben, nicht zu befürchten, dass sie sich ohne Nachprüfung darauf verlassen, dass der Rechtsanwalt-Intermediär die erforderliche Meldung durchführt, da Art. 8ab Abs. 9 Unterabs. 2 der geänderten Richtlinie 2011/16 klarstellt, dass ein Intermediär nur dann von der Verpflichtung zur Vorlage von Informationen befreit ist, wenn er nachweisen kann, dass diese Informationen bereits von einem anderen Intermediär vorgelegt wurden. Außerdem macht die geänderte Richtlinie 2011/16, indem sie in ihrem Art. 8ab Abs. 5 ausdrücklich vorsieht, dass die Verschwiegenheitspflicht zu einer Befreiung von der Meldepflicht führen kann, den Rechtsanwalt-Intermediär zu einer Person, von der andere Intermediäre *a priori* keine Initiative erwarten können, die sie von ihren eigenen Meldepflichten entbinden könnte.

50. Drittens ist darauf hinzuweisen, dass jeder Intermediär, der wegen einer Verschwiegenheitspflicht, der er nach nationalem Recht unterliegt, von der Meldepflicht nach Art. 8ab Abs. 1 der geänderten Richtlinie 2011/16 befreit ist, gleichwohl verpflichtet bleibt, seinen Mandanten unverzüglich über die ihm nach Abs. 6 dieses Artikels obliegenden Meldepflichten zu unterrichten.

51. Viertens erscheint auch die Offenlegung der Identität und der Konsultierung des Rechtsanwalt-Intermediärs an die Steuerverwaltung durch die unterrichteten Drittintermediäre nicht unbedingt erforderlich, um die Ziele der geänderten Richtlinie 2011/16, die Bekämpfung der aggressiven Steuerplanung und die Verhinderung der Steuerhinterziehung und des Steuerbetrugs, zu verfolgen.

52. Zum einen nämlich wird durch die Meldepflicht der anderen nicht unter die Verschwiegenheitspflicht fallenden Intermediäre und in Ermangelung solcher Intermediäre durch die dem relevanten Steuerpflichtigen obliegende Meldepflicht grundsätzlich

gewährleistet, dass die Steuerverwaltung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen informiert wird. Außerdem kann die Steuerverwaltung, nachdem sie eine solche Information erhalten hat, bei Bedarf ergänzende Informationen zu der fraglichen Gestaltung unmittelbar vom relevanten Steuerpflichtigen verlangen, der sich dann für Beistand an seinen Rechtsanwalt wenden kann, oder eine Überprüfung der steuerlichen Situation dieses Steuerpflichtigen durchführen.

53. Zum anderen ermöglicht es die Offenlegung der Identität und der Konsultierung des Rechtsanwalt-Intermediärs an die Steuerverwaltung in Anbetracht der in Art. 8ab Abs. 5 der geänderten Richtlinie 2011/16 vorgesehenen Befreiung von der Meldepflicht jedenfalls nicht, dass die Steuerverwaltung von dem Rechtsanwalt-Intermediär ohne die Zustimmung seines Mandanten Auskünfte verlangt.

54. In der mündlichen Verhandlung vor dem Gerichtshof hat die Kommission jedoch im Wesentlichen vorgetragen, dass diese Offenlegung der Identität und der Konsultierung des Rechtsanwalt-Intermediärs notwendig sei, damit die Steuerverwaltung prüfen könne, ob sich der Rechtsanwalt-Intermediär zu Recht auf die Verschwiegenheitspflicht berufe.

55. Diesem Vorbringen kann nicht gefolgt werden.

56. Wie in Rn. 24 des vorliegenden Urteils ausgeführt, sieht Art. 8ab Abs. 5 Unterabs. 2 der geänderten Richtlinie 2011/16 zwar vor, dass Rechtsanwalt-Intermediäre eine Befreiung nach Art. 8ab Abs. 5 Unterabs. 1 dieser Richtlinie nur insoweit in Anspruch nehmen können, als sie ihre Tätigkeit im Rahmen der für ihren Beruf relevanten nationalen Rechtsvorschriften ausüben. Das Ziel der in Art. 8ab dieser Richtlinie vorgesehenen Melde- und Unterrichtungspflichten besteht jedoch nicht darin, zu kontrollieren, ob die Rechtsanwalt-Intermediäre innerhalb dieser Grenzen tätig werden, sondern darin, potenziell aggressive Steuerpraktiken zu bekämpfen und Steuerhinterziehung und Steuerbetrug zu verhindern, indem sichergestellt wird, dass die Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen den zuständigen Behörden vorgelegt werden.

57. Wie sich aus den Rn. 47 bis 53 des vorliegenden Urteils ergibt, stellt diese Richtlinie eine solche Information der Steuerverwaltung sicher, ohne dass es hierfür erforderlich wäre, ihr die Identität und Konsultierung des Rechtsanwalt-Intermediärs offenzulegen.

58. Unter diesen Umständen kann die Möglichkeit, dass sich Rechtsanwalt-Intermediäre zu Unrecht auf die Verschwiegenheitspflicht berufen, um sich ihrer Meldepflicht zu entziehen, es nicht erlauben, die in Art. 8ab Abs. 5 dieser Richtlinie vorgesehene Unterrichtungspflicht und die damit einhergehende Offenlegung der Identität und der Konsultierung des unterrichtenden Rechtsanwalt-Intermediärs an die Steuerverwaltung als unbedingt erforderlich anzusehen.

59. Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass Art. 8ab Abs. 5 der geänderten Richtlinie 2011/16 dadurch gegen das in Art. 7 der Charta garantierte Recht auf Achtung der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant verstößt, dass er im Wesentlichen vorsieht, dass der der Verschwiegenheitspflicht unterliegende Rechtsanwalt-Intermediär verpflichtet ist, andere Intermediäre, die nicht seine Mandanten sind, über die ihnen obliegenden Meldepflichten zu unterrichten.

60. Was die Gültigkeit von Art. 8ab Abs. 5 der geänderten Richtlinie 2011/16 im Hinblick auf Art. 47 der Charta betrifft, ist darauf hinzuweisen, dass das in der letztgenannten Bestimmung garantierte Recht auf ein faires Verfahren aus verschiedenen Elementen besteht. Es umfasst u. a. die Verteidigungsrechte, den Grundsatz der Waffengleichheit, das Recht auf Zugang zu den Gerichten und das Recht auf Zugang zu einem Rechtsbeistand sowohl in Zivil- als auch in Strafsachen. Wäre ein Rechtsanwalt im Rahmen eines Gerichtsverfahrens oder im Rahmen von dessen Vorbereitung verpflichtet, mit den öffentlichen Stellen zusammenzuarbeiten und ihnen Informationen zu übermitteln, die er anlässlich einer Rechtsberatung erlangt hat, die im Rahmen eines solchen Verfahrens stattfand, könnte er seinen Aufgaben bei der Beratung, der Verteidigung und der Vertretung seines Mandanten nicht in angemessener Weise gerecht werden, so dass dem Mandanten die ihm durch Art. 47 der Charta gewährten Rechte genommen wären (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. Juni 2007, *Ordre des barreaux francophones et germanophone u. a.*, C-305/05, EU:C:2007:383, Rn. 31 und 32).

61. Aus diesen Erwägungen ergibt sich, dass die Anforderungen, die aus dem Recht auf ein faires Verfahren folgen, definitionsgemäß einen Bezug zu einem Gerichtsverfahren voraussetzen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. Juni 2007, *Ordre des barreaux francophones et germanophone u. a.*, C-305/05, EU:C:2007:383, Rn. 35).

62. Ein solcher Bezug ist im vorliegenden Fall jedoch nicht nachgewiesen worden.

63. Aus Art. 8ab Abs. 1 und 5 der geänderten Richtlinie 2011/16 und insbesondere aus den in diesen Bestimmungen vorgesehenen Fristen ergibt sich nämlich, dass die Unterrichtungspflicht in einem frühen Stadium entsteht, spätestens dann, wenn die meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung fertiggestellt wurde und umsetzungsbereit ist, also außerhalb des Rahmens eines Gerichtsverfahrens oder seiner Vorbereitung.

64. Wie der Generalanwalt in Nr. 41 seiner Schlussanträge im Wesentlichen ausgeführt hat, handelt der Rechtsanwalt-Intermediär in diesem frühen Stadium nicht als Verteidiger seines Mandanten in einem Rechtsstreit, und der bloße Umstand, dass die Ratschläge des Rechtsanwalts oder die grenzüberschreitende Gestaltung, die Gegenstand seiner Konsultation ist, in einem späteren Stadium zu einem Rechtsstreit führen können, bedeutet nicht, dass das Tätigwerden des Rechtsanwalts im Rahmen oder im Interesse des Rechts auf Verteidigung seines Mandanten erfolgt.

65. Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass die Unterrichtungspflicht, die für den unter die Verschwiegenheitspflicht fallenden Rechtsanwalt-Intermediär an die Stelle der in Art. 8ab Abs. 1 der geänderten Richtlinie 2011/16 vorgesehenen Meldepflicht tritt, keinen Eingriff in das in Art. 47 der Charta garantierte Recht auf ein faires Verfahren mit sich bringt.

66. Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 8ab Abs. 5 der geänderten Richtlinie 2011/16 im Licht von Art. 7 der Charta ungültig ist, soweit seine Anwendung durch die Mitgliedstaaten dazu führt, dass dem Rechtsanwalt, der als Intermediär im Sinne von Art. 3 Nr. 21 dieser Richtlinie handelt, die Pflicht auferlegt wird, andere Intermediäre, die nicht seine Mandanten sind, unverzüglich über die Meldepflichten zu unterrichten, die ihnen nach Art. 8ab Abs. 6 dieser Richtlinie obliegen, wenn dieser Rechtsanwalt aufgrund der Verschwiegenheitspflicht, der er unterliegt, von der in Art. 8ab Abs. 1 dieser Richtlinie vorgesehenen Meldepflicht befreit ist ».

B.13.1. Aus diesem Urteil ergibt sich, dass Artikel 8ab Absatz 5 der Richtlinie 2011/16/EU, eingeführt durch die Richtlinie (EU) 2018/822, gegen Artikel 7 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union verstößt, soweit seine Anwendung durch die Mitgliedstaaten dazu führt, dass dem Rechtsanwalt, der als Intermediär im Sinne von Artikel 3 Nr. 21 der Richtlinie 2011/16/EU handelt, die Pflicht auferlegt wird, andere Intermediäre, die nicht seine Mandanten sind, unverzüglich über die Meldepflichten zu unterrichten, die ihnen nach Artikel 8ab Absatz 6 dieser Richtlinie obliegen, wenn dieser Rechtsanwalt aufgrund der Verschwiegenheitspflicht, der er unterliegt, von der in Artikel 8ab Absatz 1 dieser Richtlinie vorgesehenen Meldepflicht befreit ist.

Daraus ergibt sich, dass der zweite Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7429 in dem Umfang begründet ist, in dem er gegen die Verpflichtung gerichtet ist, die den Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, nach Artikel 11/6 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Dekrets vom 21. Juni 2013 trifft, nämlich andere Intermediäre, die nicht seine Mandanten sind, unverzüglich über die Meldepflichten zu unterrichten.

B.13.2. Artikel 11/6 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Dekrets vom 21. Juni 2013, eingefügt durch Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020, ist für nichtig zu erklären, insofern er einen Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, verpflichtet, einen anderen Intermediär, der nicht sein Mandant ist, zu informieren.

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. 7429)

B.14.1. Im dritten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7429 beanstandet die klagende Partei, dass der Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde und der sich im Rahmen der Meldepflicht auf sein Berufsgeheimnis berufen möchte, wegen des Fehlens eines anderen Intermediärs verpflichtet sei, den beziehungsweise die relevanten Steuerpflichtigen schriftlich und unter Angabe von Gründen über die Meldepflicht in Kenntnis zu setzen. Wenn dieser Steuerpflichtige nicht der Mandant des Rechtsanwalts sei, der als Intermediär tätig

werde, sei es nicht möglich, dieser Verpflichtung ohne Verletzung des Berufsgeheimnisses nachzukommen.

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

B.14.2. Aus den Vorarbeiten zu Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020 sowie der Definition des Begriffs des Intermediärs in Artikel 5 Nr. 20 des Dekrets vom 21. Juni 2013 ergibt sich, dass Artikel 11/6 § 1 Absatz 1 Nr. 2 so zu verstehen ist, dass der Steuerpflichtige oder die Steuerpflichtigen, auf den beziehungsweise die verwiesen wird, die Mandanten des Intermediärs sind, der sich auf das Berufsgeheimnis beruft (*Parl. Dok.*, Flämisches Parlament, 2019-2020, Nr. 322/1, S. 21).

B.14.3. Der dritte Teil des zweiten Klagegrunds beruht auf einer falschen Lesart des damit angefochtenen Artikels und ist deshalb unbegründet.

In Bezug auf die Möglichkeit des relevanten Steuerpflichtigen, es dem Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, zu gestatten, der Meldepflicht nachzukommen (vierter und fünfter Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7429)

B.15.1. Im vierten Teil des zweiten Klagegrunds beanstandet die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7429, dass Artikel 11/6 § 2 Absatz 1 des Dekrets vom 21. Juni 2013 in der Fassung der Einfügung durch Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020 die Möglichkeit für den betreffenden Steuerpflichtigen, bei dem es sich um den Mandanten des Rechtsanwalts handle, der als Intermediär tätig werde, vorsehe, den Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde, den Auftrag zu erteilen, die Meldepflicht dennoch zu erfüllen. Dadurch werde es dem Steuerpflichtigen ermöglicht, den Rechtsanwalt zu verpflichten, sein Berufsgeheimnis zu verletzen. Der fünfte Teil des zweiten Klagegrunds beruht auf dem gleichen Einwand, jedoch geht es dabei um die Situation, in der der Steuerpflichtige nicht der Mandant des Rechtsanwalts ist.

B.15.2. Im Gegensatz zu dem Fall, auf dem der fünfte Teil des zweiten Klagegrunds beruht, kann nur der relevante Steuerpflichtige, der der Klient eines Rechtsanwalts ist, der als Intermediär tätig wird, diesem aufgrund von Artikel 11/6 § 2 Absatz 1 des Dekrets vom 21. Juni 2013 gestatten, der Meldepflicht nachzukommen.

B.15.3. Aus der Darlegung des Klagegrunds geht hervor, dass der vierte Teil auf der Annahme beruht, dass der Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, falls der Steuerpflichtige sich dafür entscheidet, Artikel 11/6 § 2 Absatz 1 des Dekrets vom 21. Juni 2013 anzuwenden, verpflichtet wäre, der Meldepflicht im eigenen Namen nachzukommen. Aus den Vorarbeiten zur föderalen Regelung, die der angefochtenen Regelung ausdrücklich und wörtlich zugrunde liegt, geht allerdings hervor, dass dies nicht der Fall ist und der Rechtsanwalt sich trotzdem weigern kann oder die Meldung der Disziplinarbehörde seiner Berufsorganisation vorlegen kann:

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

B.15.4. Der vierte und der fünfte Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7429 beruhen auf einer falschen Lesart des damit angefochtenen Artikels und sind deshalb unbegründet.

Was den vierten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7429 betrifft

B.16.1. Der vierte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7429 ist aus einem Verstoß durch das Dekret vom 26. Juni 2020 gegen die Artikel 22, 29 und 170 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit dem allgemeinen Grundsatz der Rechtssicherheit, mit dem allgemeinen Grundsatz des Berufsgeheimnisses des Rechtsanwalts, mit den Artikeln 1, 6 und 8 der

Europäischen Menschenrechtskonvention, mit den Artikeln 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 und 51 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und mit Artikel 6 des EUV, abgeleitet.

Aus der Darlegung des Klagegrunds ergibt sich, dass er sich gegen die Artikel 29 und 30 des Dekrets vom 26. Juni 2020 richtet. Die klagende Partei macht geltend, dass sich die in den anderen Klagegründen beanstandeten Verfassungswidrigkeiten auf diese Bestimmungen auswirkten.

B.16.2. Die Artikel 29 und 30 des Dekrets vom 26. Juni 2020 bestimmen:

« Art. 29. Les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, visés dans le présent décret, dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1er juillet 2020, font l'objet d'une transmission d'informations qui doivent être rentrées pour le 31 août 2020 au plus tard.

Art. 30. Le présent décret entre en vigueur le 1er juillet 2020 ».

B.16.3. Durch einen Nichtigkeitsentscheid wird die für nichtig erklärte Bestimmung *ab initio* aus der Rechtsordnung gestrichen. Die Nichtigerklärung der Bestimmung, die vorsieht, ab wann die für nichtig erklärte Norm wirksam ist, kann in der Regel keine weiter reichenden Folgen haben.

Der vierte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7429 ist folglich nicht zu prüfen.

In Bezug auf die Klagegründe in der Rechtssache Nr. 7443

Was den ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 betrifft

B.17.1. Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 bezieht sich auf einen Verstoß durch das Dekret 26. Juni 2020 gegen die Artikel 10, 11, 170 § 2 und 172 der Verfassung, weil das Dekret die Richtlinie (EU) 2018/822 in anderen Angelegenheiten als denen der Gesellschaftssteuern umsetze, ohne dass dies sachlich begründet werde.

B.17.2. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7443 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.17.3. Der Klagegrund ist im Übrigen mit dem dritten Klagegrund identisch, den die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7443 in Bezug auf die Artikel 2 bis 60 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 in der Rechtssache Nr. 7407 anführen. Mit seinem Entscheid Nr. 103/2022 hat der Gerichtshof entschieden, dass dieser Klagegrund erst beantwortet werden kann, nachdem dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfrage vorgelegt worden ist:

« Verstoßt 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? ».

B.17.4. Die vorerwähnte Frage stellt sich auch im Rahmen des jetzt untersuchten Klagegrunds. In Erwartung der Antwort des Gerichtshofs der Europäischen Union auf die erste Vorabentscheidungsfrage, die mit dem Entscheid Nr. 103/2022 vorgelegt wurde, ist die Entscheidung über den in B.17.1 erwähnten Klagegrund auszusetzen.

Was den zweiten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 betrifft

B.18.1. Der zweite Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 ist abgeleitet aus einem Verstoß des Dekrets vom 26. Juni 2020 gegen die Artikel 10, 11, 170 § 2 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit Artikel 5 EUV, mit den Artikeln 16 Absatz 1, 26 Absatz 2, 49, 56, 63, 65 Absatz 3 und 115 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (nachstehend: AEUV), mit den Artikeln 7, 8 Absatz 1 und 51 bis 53 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, mit den Artikeln 6 und 8 der Europäischen

Menschenrechtskonvention und mit Artikel 17 des Internationalen Pakts über bürgerliche und politische Rechte. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7443 beanstanden im Wesentlichen, dass die durch das Dekret eingeführten Informationspflichten auf Vermutungen in Bezug auf aggressive Steuerplanung beruhten, die nicht auf angemessene Weise aus den in der Richtlinie ausgearbeiteten Wesensmerkmalen abgeleitet werden könnten. Außerdem beanstanden sie, dass bestimmte Wesensmerkmale dadurch eine unwiderlegbare Vermutung einführen, dass es bei diesen nicht möglich sei, dass der betreffende Steuerpflichtige nachweise, dass die Absicht der Gestaltung nicht hauptsächlich steuerlicher Art sei. Daraus leiten die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7443 ab, dass die Meldepflicht das Recht auf Achtung des Privatlebens der Intermediäre und der betreffenden Steuerpflichtigen auf ungerechtfertigte und unverhältnismäßige Weise einschränke.

B.18.2. Dieser Klagegrund entspricht dem zweiten Klagegrund, der in der Rechtssache Nr. 7409 in Bezug auf das Gesetz vom 20. Dezember 2019 angeführt wird. Mit seinem Entscheid Nr. 103/2022 hat der Gerichtshof entschieden, dass dieser Klagegrund erst beantwortet werden kann, nachdem dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfrage vorgelegt worden ist:

« 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? ».

B.18.3. Die vorerwähnte Frage stellt sich auch im Rahmen des jetzt untersuchten Klagegrunds. In Erwartung der Antwort des Gerichtshofs der Europäischen Union auf die fünfte Vorabentscheidungsfrage, die mit dem Entscheid Nr. 103/2022 vorgelegt wurde, ist die Entscheidung über den in B.18.1 erwähnten Klagegrund auszusetzen.

Was den dritten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 betrifft

B.19.1. Der dritte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 bezieht sich auf einen Verstoß des Dekrets vom 26. Juni 2020 gegen die Artikel 10, 11, 12, 14, 170 § 2 und 172 der Verfassung an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 20, 48 Absatz 1, 49, 51 und 52 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, mit den Artikeln 6 und 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit Artikel 17 des Internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte, weil der Begriff des Intermediärs nicht hinreichend bestimmt sei. Da die Definitionen im Dekret auf der Richtlinie beruhen, verstößt diese nach Ansicht der klagenden Parteien ebenso gegen die angeführten Bestimmungen.

B.19.2. Dieser Klagegrund ist nahezu identisch mit dem fünften Klagegrund, den die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7443 in Bezug auf die entsprechenden Bestimmungen des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 in der Rechtssache Nr. 7407 anführen. Mit seiner Entscheidung Nr. 103/2022 hat der Gerichtshof entschieden, dass dieser Klagegrund erst beantwortet werden kann, nachdem dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfrage vorgelegt worden ist:

« 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? ».

B.19.3. Die vorerwähnte Frage stellt sich hinsichtlich des Begriffs « Intermediär » auch im Rahmen des jetzt untersuchten Klagegrunds. In Erwartung der Antwort des Gerichtshofs der Europäischen Union auf die zweite Vorabentscheidungsfrage, die mit dem Entscheid Nr. 103/2022 vorgelegt wurde, ist die Entscheidung über den in B.19.1 erwähnten Klagegrund auszusetzen.

Was den vierten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 betrifft

B.20.1. Der vierte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 bezieht sich auf einen Verstoß des angefochtenen Dekrets gegen die Artikel 10, 11, 170 § 2 und 172 der Verfassung an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 20, 48 Absatz 1, 49, 50, 51 und 52 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und mit den Artikeln 6 Absätze 1 und 2 sowie 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention, weil Beginn und Ende der Frist für die Erfüllung der Meldepflicht nicht hinreichend bestimmt seien.

B.20.2. Dieser Klagegrund ist nahezu identisch mit dem sechsten Klagegrund, den die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7443 in Bezug auf die entsprechenden Bestimmungen des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 in der Rechtssache Nr. 7407 anführen. Mit seiner Entscheidung Nr. 103/2022 hat der Gerichtshof entschieden, dass dieser Klagegrund erst beantwortet werden kann, nachdem dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfrage vorgelegt worden ist:

« Verstoßt 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? ».

B.20.3. Die vorerwähnte Frage stellt sich auch im Rahmen des jetzt untersuchten Klagegrunds. In Erwartung der Antwort des Gerichtshofs der Europäischen Union auf die dritte Vorabentscheidungsfrage, die mit dem Entscheid Nr. 103/2022 vorgelegt wurde, ist die Entscheidung über den in B.20.1 erwähnten Klagegrund auszusetzen.

Was den fünften Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 betrifft

B.21.1. Der fünfte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 beruht auf einem Verstoß durch das Dekret vom 26. Juni 2020 gegen die Artikel 10, 11, 12, 14, 172 und 190 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 20, 48 Absatz 1, 49, 50, 51 und 52 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und mit Artikel 6 Absätze 1 und 2 und Artikel 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention, weil das Dekret vom 26. Juni 2020 am 1. Juli 2020 in Kraft trete, während es erst am 3. Juli 2020 im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht worden sei. Sie beanstanden, dass das angefochtene Dekret eine Meldepflicht für Sachverhalte vorsehe, die vor dem 1. Juli 2020 stattgefunden hätten.

B.21.2. Artikel 30 des Dekrets vom 26. Juni 2020 bestimmt:

« Le présent décret entre en vigueur le 1er juillet 2020 ».

Dieser Artikel ist in dem Sinne auszulegen, dass die Bestimmungen des Dekrets vom 26. Juni 2020, das im *Belgischen Staatsblatt* vom 3. Juli 2020 veröffentlicht wurde, mit 1. Juli 2020 wirksam werden.

Das Dekret vom 26. Juni 2020, das am 3. Juli 2020 im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht worden ist, ist aufgrund von Artikel 56 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen am 13. Juli 2020 in Kraft getreten, das heißt am zehnten Tag ab dem Tag seiner Veröffentlichung.

B.21.3. Obwohl Artikel 190 der Verfassung es untersagt, dass eine gesetzeskräftige Norm vor ihrer Veröffentlichung verbindlich wird, verbietet diese Bestimmung es an sich nicht, dass eine veröffentlichte Norm zu einem Zeitpunkt, der vor ihrer Veröffentlichung liegt, wirksam wird.

B.21.4. Wenn eine gesetzeskräftige Norm rückwirkend in Kraft gesetzt wird, muss der zuständige Gesetzgeber jedoch den Grundsatz der Nichtrückwirkung der Gesetze beachten.

B.21.5. Die Nichtrückwirkung von Gesetzen ist eine Garantie zur Vermeidung von Rechtsunsicherheit. Diese Garantie erfordert es, dass der Inhalt des Rechtes vorhersehbar und

zugänglich ist, so dass der Rechtsuchende in vernünftigem Maße die Folgen einer bestimmten Handlung zu dem Zeitpunkt vorhersehen kann, an dem die Handlung ausgeführt wird. Die Rückwirkung ist nur dann gerechtfertigt, wenn sie unerlässlich ist zur Verwirklichung einer Zielsetzung allgemeinen Interesses.

Wenn sich herausstellt, dass die Rückwirkung außerdem zum Ziel oder zur Folge hat, dass der Ausgang von Gerichtsverfahren in einem bestimmten Sinne beeinflusst wird oder dass die Gerichte daran gehindert werden, über eine bestimmte Rechtsfrage zu befinden, verlangt es die Beschaffenheit des betreffenden Grundsatzes, dass außergewöhnliche Umstände oder zwingende Gründe allgemeinen Interesses das Eingreifen des Gesetzgebers rechtfertigen, das zum Nachteil einer Kategorie von Bürgern die allen gebotenen Rechtsprechungsgarantien beeinträchtigt.

B.21.6. Eine Regel ist als rückwirkend einzustufen, wenn sie auf Fakten, Handlungen und Situationen Anwendung findet, die zum Zeitpunkt ihres Inkrafttretens endgültig abgeschlossen waren.

B.21.7. Nach Artikel 29 des Dekrets vom 26. Juni 2020 betrifft die Meldepflicht 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. Artikel 30 des Dekrets vom 26. Juni 2020 in Verbindung mit den Artikeln 11/3 und 11/8 des Dekrets vom 21. Juni 2013, eingefügt durch das Dekret vom 26. Juni 2020, hat zur Folge, dass für die meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltungen, deren erster Schritt nach dem 1. Juli 2020 umgesetzt wurde, die Informationen erst innerhalb von 30 Tagen übermittelt werden müssen.

B.21.8. Da das Datum, an dem die in B.21.7 erwähnten Gestaltungen gemeldet werden müssen, nach dem Inkrafttreten des Dekrets vom 26. Juni 2020 liegt, ist festzustellen, dass die Meldepflicht nicht rückwirkend ist.

B.22. Der fünfte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 ist unbegründet. Der Gerichtshof hat daher auch dem Gerichtshof der Europäischen Union nicht die von den

klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7443 im Rahmen ihres fünften Klagegrunds vorgeschlagene Vorabentscheidungsfrage zu stellen.

Was den sechsten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 betrifft

B.23.1. Der sechste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch das Dekret vom 26. Juni 2020 gegen die Artikel 10, 11, 19, 22, 29 und 170 der Verfassung an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 2, 4 Absatz 3 Unterabsatz 1 und 19 EUV, mit Artikel 16 Absatz 1 AEUV, mit den Artikeln 7, 8 Absatz 1, 20, 47, 48, 51, 52 und 53 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und mit den Artikeln 6 Absatz 3, 8 und 10 der Europäischen Menschenrechtskonvention, weil das Dekret vom 26. Juni 2020 das Berufsgeheimnis, das dem Beruf des Rechtsanwalts eigen sei, aufhebe, indem es Rechtsanwältinnen eine Meldepflicht auferlege. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7443 beanstanden, dass selbst die auf Grundlage des Berufsgeheimnisses vorgesehenen Ausnahmen an Verpflichtungen geknüpft seien, andere Intermediäre beziehungsweise Steuerpflichtige unter Angabe von Gründen davon in Kenntnis zu setzen, dass das Berufsgeheimnis geltend gemacht werde. Dieser Klagegrund schließt an die ersten beiden Klagegründe in der Rechtssache Nr. 7429 an.

B.23.2. Da der sechste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7443 nicht zu einer umfassenderen Nichtigerklärung führen kann, als in B.9.7 und B.13.2 festgestellt wurde, ist es nicht notwendig, diesen Klagegrund zu prüfen.

Zu der Aufrechterhaltung der Folgen

B.24.1. Die Flämische Regierung ersucht den Gerichtshof, falls er der Ansicht sein sollte, dass Artikel 11/6 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Dekrets vom 21. Juni 2013, eingefügt durch Artikel 14 des Dekrets vom 26. Juni 2020, für nichtig zu erklären sei, die Folgen dieser Bestimmung bis zu dem Zeitpunkt aufrechtzuerhalten, zu dem der Dekretgeber eine Abänderung vorschlägt, und zwar insofern diese Bestimmung auf Intermediäre Anwendung finde, die sich auf ein Berufsgeheimnis in dem Umfang berufen könnten, in dem die Benachrichtigung ausschließlich

an einen anderen Intermediär gerichtet werde, der vom Kunden des Intermediärs mit dem Intermediär in Kontakt gebracht worden sei, um an der Gestaltung zusammenzuarbeiten.

B.24.2. Artikel 8 Absatz 3 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 bestimmt:

« Wenn der Verfassungsgerichtshof es für notwendig erachtet, gibt er im Wege einer allgemeinen Verfügung die Folgen der für nichtig erklärten Bestimmungen an, die als endgültig zu betrachten sind oder für die von ihm festgelegte Frist vorläufig aufrechterhalten werden ».

B.24.3. Unabhängig von der Frage, ob eine solche Aufrechterhaltung im Lichte des vorerwähnten Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 8. Dezember 2022 möglich ist, weist die Flämische Regierung nicht nach, dass eine nicht modulierte Nichtigerklärung die Rechtssicherheit gefährden würde. Das gilt insbesondere im Lichte der Feststellung, dass die für nichtig zu erklärende Bestimmung bereits mit dem vorerwähnten Entscheid Nr. 167/2020 einstweilen aufgehoben wurde. Der Antrag auf Aufrechterhaltung der Folgen ist folglich abzulehnen.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

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

- erklärt Artikel 11/6 § 3 desselben Dekrets vom 21. Juni 2013, eingefügt durch Artikel 14 desselben Dekrets vom 26. Juni 2020, insofern, als er bestimmt, dass sich ein Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, im Rahmen der Verpflichtung zur regelmäßigen Meldung bezüglich marktfähiger Gestaltungen im Sinne von Artikel 11/4 des vorerwähnten Dekrets vom 21. Juni 2013 nicht auf das Berufsgeheimnis berufen kann, für nichtig;

- setzt die Entscheidung über die in B.7.2, B.17.1, B.18.1, B.19.1 und B.20.1 erwähnten Beschwerdegründe in Erwartung der Antwort des Gerichtshofes der Europäischen Union auf die mit dem Entscheid Nr. 103/2022 vom 15. September 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103) gestellten Vorabentscheidungsfragen aus;

- weist die Klagen im Übrigen zurück.

Erlassen in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 20. Juli 2023.

Der Kanzler,

Der Präsident,

N. Dupont

L. Lavrysen