



Verfassungsgerichtshof

Entscheid Nr. 2/2024
vom 11. Januar 2024
Geschäftsverzeichnismrn. 7480, 7498 und 7537

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

Der Verfassungsgerichtshof,

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

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. Gegenstand der Klagen und Verfahren

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

Mit derselben Klageschrift beantragten die klagenden Parteien ebenfalls die teilweise einstweilige Aufhebung desselben Dekrets. In seinem Entscheid Nr. 45/2021 vom 11. März 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.045), veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom

16. März 2021, zweite Ausgabe, hat der Gerichtshof dieses Dekret teilweise einstweilig aufgehoben.

b. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 19. Januar 2021 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 20. Januar 2021 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob die Kammer der französischsprachigen und deutschsprachigen Rechtsanwaltschaften, unterstützt und vertreten durch RÄin S. Scarnà, in Brüssel zugelassen, Klage auf Nichtigerklärung desselben Dekrets.

Mit derselben Klageschrift beantragte die klagende Partei ebenfalls die einstweilige Aufhebung desselben Gesetzes. In seinem Entscheid Nr. 94/2021 vom 17. Juni 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.094), veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 31. Januar 2022, hat der Gerichtshof die Klage auf einstweilige Aufhebung zurückgewiesen.

c. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 17. März 2021 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 19. März 2021 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob das Institut der Steuerberater und Buchprüfer, unterstützt und vertreten durch RA F. Judo und RÄin L. Proost, in Brüssel zugelassen, Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 3 und 5 desselben Dekrets.

Diese unter den Nummern 7480, 7498 und 7537 ins Geschäftsverzeichnis des Gerichtshofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

Die Wallonische Regierung, unterstützt und vertreten RA A. Hirsch und RA V. Delcuve, in Brüssel zugelassen, hat Schriftsätze eingereicht und die klagenden Parteien haben Erwiderungsschriftsätze eingereicht.

Durch Anordnung vom 17. Mai 2023 hat der Gerichtshof nach Anhörung der referierenden Richter K. Jadin und W. Verrijdt beschlossen,

- dass die Rechtssachen verhandlungsreif sind,
- die Parteien aufzufordern, in einem spätestens am 15. Juni 2023 einzureichenden und innerhalb derselben Frist den jeweils anderen Parteien zu übermittelnden Ergänzungsschriftsatz ihren Standpunkt zu den Auswirkungen des Urteils des Gerichtshofes der Europäischen Union vom 8. Dezember 2022 in Sachen *Orde van Vlaamse Balies u.a.* (C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963) auf die Nichtigkeitsklagen zu äußern,
- dass keine Sitzung abgehalten wird, außer wenn eine Partei innerhalb von sieben Tagen nach Erhalt der Notifizierung dieser Anordnung einen Antrag auf Anhörung eingereicht hat, und
- dass vorbehaltlich eines solchen Antrags die Verhandlung am 28. Juni 2023 geschlossen und die Rechtssachen zur Beratung gestellt werden.

Die klagenden Parteien haben Ergänzungsschriftsätze eingereicht.

Infolge der Anträge der klagenden Parteien in den Rechtssachen Nrn. 7498 und 7537 auf Anhörung hat der Gerichtshof durch Anordnung vom 31. Mai 2023 den Sitzungstermin auf den 28. Juni 2023 anberaunt.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 28. Juni 2023

- erschienen
- . RA P. Malherbe, für die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7480,
- . RÄin S. Scarnà und RA J. Noël, in Brüssel zugelassen, für die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7498,
- . RA F. Judo, für die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7537,
- . RA V. Delcuve und RA M. De Smedt, in Brüssel zugelassen, *loco* RA A. Hirsch, für Wallonische Regierung,
- haben die referierenden Richter K. Jadin und W. Verrijdt 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 Sprachengebrauch beziehen, wurden zur Anwendung gebracht.

II. *Rechtliche Würdigung*

(...)

In Bezug auf die angefochtenen Bestimmungen

B.1.1. Die klagenden Parteien beantragen die Nichtigkeitserklärung des Dekrets der Wallonischen Region vom 1. Oktober 2020 « zur Abänderung des Dekrets vom 6. Mai 1999 über die Festsetzung, die Beitreibung und die Streitsachen bezüglich der wallonischen regionalen Abgaben zwecks der Umsetzung der Richtlinie 2018/822/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen » (nachstehend: Dekret vom 1. Oktober 2020).

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

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

Der Gegenstand der Richtlinie 2011/16/EU besteht darin, « die Regeln und Verfahren [festzulegen], nach denen die Mitgliedstaaten untereinander im Hinblick auf den Austausch von Informationen zusammenarbeiten, die für die Anwendung und Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts der Mitgliedstaaten über die [dem Anwendungsbereich der 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, Steuertransparenz auf Unionsebene zu berücksichtigen:

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

Konkret müssen die Mitgliedstaaten eine zuständige Behörde benennen, die für den Austausch 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 6-8).

B.1.3. Zur Umsetzung dieser Meldepflicht in der Wallonischen Region führt das Dekret vom 1. Oktober 2020 einige Abänderungen am Dekret der Wallonischen Region vom 6. Mai 1999 « über die Festsetzung, die Beitreibung und die Streitsachen bezüglich der wallonischen regionalen Abgaben » (nachstehend: Dekret vom 6. Mai 1999) durch.

Durch Artikel 3 des Dekrets vom 1. Oktober 2020 werden in Artikel 64*bis* des Dekrets vom 6. Mai 1999 mehrere Definitionen eingeführt:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

B.1.4. Durch Artikel 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020 wird Artikel 64*quinquies*/2 in das Dekret vom 6. Mai 1999 eingefügt. Diese Bestimmung regelt die obligatorische Bereitstellung von Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen durch Intermediäre oder die relevanten Steuerpflichtigen sowie den automatischen Austausch dieser Informationen durch die zuständige Behörde. Der neue Artikel 64*quinquies*/2 §§ 1 und 2 des Dekrets vom 6. Mai 1999 bestimmt:

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

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

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

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

je nachdem, was früher eintritt.

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

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

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

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

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

« Den Intermediären wird das Recht auf Befreiung von der Pflicht gewährt, Informationen über eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung vorzulegen, wenn mit der Meldepflicht gegen eine gesetzliche, strafrechtlich geahndete Verschwiegenheitspflicht verstoßen würde. In solchen Fällen unterrichten die Intermediäre unverzüglich andere Intermediäre oder, falls es keine solchen gibt, den relevanten Steuerpflichtigen unverzüglich über ihre Meldepflichten gemäß Paragraf 6.

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

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

B.1.6. Wenn kein Intermediär vorhanden ist oder der Intermediär den relevanten Steuerpflichtigen oder einen anderen Intermediär über die Anwendung einer Befreiung nach Artikel 64*quinquies*/2 § 5 in Kenntnis setzt, trifft die Verpflichtung, Informationen über eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung bereitzustellen, den anderen Intermediär, der in Kenntnis gesetzt wurde, oder, bei Fehlen eines solchen, den relevanten Steuerpflichtigen (Artikel 64*quinquies*/2 § 7 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020).

B.1.7. Der automatische Austausch der Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen seitens der zuständigen Behörde wird in Artikel 64*quinquies*/2 §§ 13 bis 16 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020, geregelt:

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

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

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

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

3° eine Zusammenfassung des Inhalts der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung, soweit vorhanden, einschließlich eines Verweises auf die Bezeichnung, unter der es allgemein bekannt ist, und einer abstrakt gehaltenen Beschreibung der relevanten Geschäftstätigkeiten oder Gestaltungen, die nicht zur Preisgabe eines Handels-, Gewerbe- oder

Berufsgeheimnisses oder eines Geschäftsverfahrens oder von Informationen führt, deren Preisgabe die öffentliche Ordnung verletzen würde;

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

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

6° den Wert der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung;

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

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

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

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

B.1.8. In Artikel 8 des Dekrets vom 1. Oktober 2020 ist das Inkrafttreten des Dekrets sowie das Datum, an dem es wirksam wird, wie folgt geregelt:

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

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

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

« Die Intermediären und die relevanten Steuerpflichtigen sind zur Vorlage von Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen verpflichtet, deren erster Schritt zwischen dem 25. Juni 2018 und dem 1. Juli 2020 umgesetzt wurde. Gegebenenfalls legen die Intermediären und die relevanten Steuerpflichtigen Informationen

über diese meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltungen spätestens am 31. August 2020 vor ».

In Bezug auf die Zulässigkeit

In Bezug auf die Zulässigkeit der Nichtigkeitsklage in der Rechtssache Nr. 7480

B.2.1. Die erste klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7480 ist die faktische Vereinigung « Belgian Association of Tax Lawyers ». Die Wallonische Regierung ist der Ansicht, dass diese Partei nicht über die Rechtsfähigkeit verfüge, vor dem Gerichtshof eine Nichtigkeitsklage zu erheben, da nicht bestritten werde, dass es sich dabei um eine faktische Vereinigung handle.

Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7480 führen an, dass die zweite klagende Partei aufgrund von Artikel 703 des Gerichtsgesetzbuches als allgemeiner Bevollmächtigter der faktischen Vereinigung 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. 7480 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 Nichtigkeitserklärung eines Dekrets, das ihnen eine Meldepflicht auferlegt, 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 die Ergänzungsschriftsätze der klagenden Parteien in den Rechtssachen Nrn. 7480 und 7498

B.3. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7480 sowie die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7498 formulieren in ihren Ergänzungsschriftsätzen einige Anpassungen und Erweiterungen hinsichtlich ihrer Klageschrift. Die klagenden Parteien können die Klagegründe, wie sie von ihnen in der Klageschrift vorgebracht 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 aus einem Verstoß gegen die Regeln der Zuständigkeitsverteilung abgeleiteten Klagegründe (erster Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 und erster Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7537)

B.4. Die Prüfung der Übereinstimmung einer gesetzeskräftigen Bestimmung mit den Regeln der Zuständigkeitsverteilung muss in der Regel derjenigen ihrer Vereinbarkeit mit den Bestimmungen von Titel II und mit den Artikeln 170, 172 und 191 der Verfassung vorangehen.

B.5.1. Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die Artikel 3 und 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020 gegen die Artikel 10, 11, 143 § 1, 170 und 172 der Verfassung, gegen Artikel 6 § 1 VI Absatz 3 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen und gegen Artikel 1^{ter} des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 bezüglich der Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen, insofern es möglich sei, die Artikel 3 und 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020 dahin auszulegen, dass Steuerpflichtige und Intermediäre einer Meldepflicht nur dann unterlägen, wenn sie persönliche Anknüpfungspunkte zur Wallonischen Region hätten. Dies führe zu einem Behandlungsunterschied, der der föderalen Loyalität und der Wirtschafts- und Währungsunion widerspreche.

Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7537 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch das Dekret vom 1. Oktober 2020 gegen die Artikel 10, 11, 143 § 1, 170 und 172 der Verfassung und die in Artikel 6 § 1 VI des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der

Institutionen enthaltenen Regeln der Zuständigkeitsverteilung. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7537 bemängelt an dem Dekret vom 1. Oktober 2020, dass es Intermediären, die zu den geistigen Berufen gehörten, Pflichten auferlege, obgleich dies eine dem föderalen Gesetzgeber vorbehaltene Zuständigkeit sei. Im Übrigen entspricht der Klagegrund vollständig dem ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480.

B.5.2. Artikel 64*quinquies*/2 §§ 3, 4, 7 und 8 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020, bestimmt:

« § 3. Ist der Intermediär verpflichtet, den zuständigen Behörden von mehr als einem Mitgliedstaat Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen vorzulegen, so sind die betreffenden Informationen in dem Falle, wo der Gegenstand der betreffenden Gestaltung eine Steuer betrifft, deren Dienst von der Wallonischen Region wahrgenommen wird, der in Artikel 64*bis* Paragraf 1 Absatz 4 Ziffer 6 genannten zuständigen belgischen Behörde zu übermitteln, nur wenn die Wallonische Region in der nachstehenden Liste zuerst erscheint:

1. der Intermediär ist in der Wallonischen Region steuerlich ansässig;
2. der Intermediär hat in der Wallonischen Region eine Betriebsstätte, durch die die Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Gestaltung erbracht werden;
3. der Intermediär ist nach dem Recht der Wallonischen Region eingetragen oder unterliegt diesem Recht;
4. der Intermediär ist in der Wallonischen Region Mitglied einer Organisation für juristische, steuerliche oder beratende Dienstleistungen.

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

[...]

§ 7. Der relevante Steuerpflichtige, dem die Meldepflicht obliegt, legt die Informationen innerhalb von 30 Tagen vor, beginnend an dem Tag, nach dem ihm die meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung zur Umsetzung bereitgestellt wird oder sie zur Umsetzung durch den relevanten Steuerpflichtigen bereit ist oder wenn der erste Schritt deren Umsetzung im Zusammenhang mit dem relevanten Steuerpflichtigen gemacht wurde, je nachdem, was früher eintritt. Ist der relevante Steuerpflichtige verpflichtet, den zuständigen Behörden von mehr als einem Mitgliedstaat Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen vorzulegen, so sind die betreffenden Informationen in dem Falle, wo der Gegenstand der betreffenden Gestaltung eine Steuer betrifft, deren Dienst von der Wallonischen Region wahrgenommen wird, der in Artikel 64*bis* Paragraf 1 Absatz 4 Ziffer 6 genannten zuständigen belgischen Behörde zu übermitteln, nur wenn die Wallonische Region in der nachstehenden Liste zuerst erscheint:

1. der relevante Steuerpflichtige ist in der Wallonischen Region steuerlich ansässig;
2. der relevante Steuerpflichtige hat in der Wallonischen Region eine Betriebsstätte, der durch die Gestaltung ein Vorteil entsteht;
3. der relevante Steuerpflichtige erzielt in der Wallonischen Region Einkünfte oder Gewinne, obwohl er in keinem Mitgliedstaat steuerlich ansässig ist oder eine Betriebsstätte hat;
4. der relevante Steuerpflichtige übt in der Wallonischen Region eine Tätigkeit aus, obwohl er in keinem Mitgliedstaat steuerlich ansässig ist oder eine Betriebsstätte hat.

§ 8. Besteht gemäß Paragraf 7 eine Verpflichtung zur Mehrfachmeldung, ist der relevante Steuerpflichtige von der Vorlage der Informationen befreit, wenn er nachweisen kann, dass dieselben Informationen bereits in einem anderen Mitgliedstaat vorgelegt wurden ».

B.5.3. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7537 legt nicht dar, inwiefern die vorerwähnten Bestimmungen auch nur die geringste Auswirkung auf die föderale Zuständigkeit in Bezug auf die Bedingungen für den Zugang zu geistigen Berufen, die Dienstleistungen erbringen, haben könnten. Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7537 ist in diesem Maße unzulässig.

B.5.4. Aus der Darlegung der Klagegründe lässt sich schließen, dass die klagenden Parteien in den Rechtssachen Nrn. 7480 und 7537 annehmen, dass die Kriterien so formuliert sind, dass sie es ermöglichen, dass ein Intermediär oder ein Steuerpflichtiger der Meldepflicht entgehen kann, wenn er die in den vorerwähnten Bestimmungen aufgezählten Kriterien nicht erfüllt.

Die vorerwähnten Bestimmungen sind nur anwendbar, wenn ein Intermediär oder ein Steuerpflichtiger verpflichtet ist, Informationen an die zuständigen Behörden mehrerer Mitgliedstaaten zu übermitteln. Wenn auf der Grundlage der vorerwähnten Kriterien, die auf Artikel 8*bis ter* Absätze 3, 4, 7 und 8 der Richtlinie 2011/16/EU, eingefügt durch Artikel 1 Nummer 2 der Richtlinie (EU) 2018/822 beruhen (*Parl. Dok.*, Wallonisches Parlament, 2019-2020, Nr. 240/1, S. 6), keine Information der in Artikel 64*bis* § 1 Absatz 4 Nr. 6 des Dekrets vom 6. Mai 1999 erwähnten zuständigen belgischen Behörde übermittelt werden muss, bedeutet dies zwangsläufig, dass diese Informationen einer anderen Behörde übermittelt werden müssen.

B.5.5. Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 und der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7537 in dem Maße, in dem er zulässig ist, beruhen auf einer falschen Auslegung der damit angefochtenen Bestimmungen und sind somit unbegründet.

In Bezug auf die anderen Klagegründe

Was den zweiten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 betrifft

B.6.1. Der zweite Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch das Dekret vom 1. Oktober 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.6.2. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7480 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.6.3. Der Klagegrund ist im Übrigen mit dem dritten Klagegrund identisch, den die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7480 in Bezug auf die Artikel 2 bis 60 des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 « zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen » (nachstehend: Gesetz vom 20. Dezember 2019) in der Rechtssache Nr. 7407 anführen. Mit seinem Entscheid Nr. 103/2022 vom 15. September 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103) hat der Gerichtshof entschieden, dass dieser Klagegrund erst beantwortet werden kann, nachdem dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfrage vorgelegt worden ist:

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

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

B.6.4. Die vorerwähnte Frage stellt sich auch im Rahmen des jetzt untersuchten Klagegrunds. In Erwartung der Antwort des Gerichtshofes der Europäischen Union auf die erste Vorabentscheidungsfrage, die ihm mit dem Entscheid Nr. 103/2022 vorgelegt wurde, ist die Entscheidung über den in B.6.1 erwähnten Klagegrund auszusetzen.

Was den dritten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 und den ersten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7498 betrifft

B.7.1. Der dritte Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß durch das Dekret vom 1. Oktober 2020 gegen die Artikel 10, 11, 22, 29, 170 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 2, 4 Absatz 3, 5 und 6 des Vertrags über die Europäische Union (nachstehend: EUV), mit den Artikeln 16 Absatz 1, 26 Absatz 2, 49, 56, 63, 65 Absatz 3 und 115 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (nachstehend: AEUV), mit den Artikeln 7, 8 Absatz 1, 20 und 51 bis 53 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, mit Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit Artikel 17 des Internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7480 beanstanden, dass die durch das Dekret eingeführten Informationspflichten auf Vermutungen in Bezug auf aggressive Steuerplanung beruhten, die nicht auf angemessene Weise aus den in der Richtlinie ausgearbeiteten Wesensmerkmalen abgeleitet werden könnten. Außerdem beanstanden sie, dass bestimmte Wesensmerkmale dadurch eine unwiderlegbare Vermutung einführen, dass es bei diesen nicht möglich sei, dass der betreffende Steuerpflichtige nachweise, dass die Absicht der Gestaltung nicht hauptsächlich steuerlicher Art sei.

Im ersten Teil ihres zweiten Klagegrunds macht die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7498 unter anderem geltend, dass das Dekret vom 1. Oktober 2020 eine ungerechtfertigte

Einmischung in das Recht auf Achtung des Privatlebens der Intermediäre und relevanten Steuerpflichtigen zur Folge habe.

B.7.2. Die vorerwähnten Klagegründe entsprechen 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.7.3. Die vorerwähnte Frage stellt sich auch im Rahmen der jetzt untersuchten Klagegründe. In Erwartung der Antwort des Gerichtshofes der Europäischen Union auf die fünfte Vorabentscheidungsfrage, die ihm mit dem Entscheid Nr. 103/2022 vorgelegt wurde, ist die Entscheidung über die in B.7.1 erwähnten Klagegründe auszusetzen.

Was den vierten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 und den ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7498 betrifft

B.8.1. Der vierte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch das Dekret vom 1. Oktober 2020 gegen die Artikel 10, 11, 12, 14, 170 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 2, 4 Absatz 3, 5 und 6 des EUV, mit den Artikeln 26 Absatz 2, 49, 56, 63, 65 Absatz 3 und 115 des AEUV, mit den Artikeln 20 und 47 bis 53 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, mit den Artikeln 6 und 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit Artikel 17 des Internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte, indem der Begriff des « Intermediärs » bezüglich solcher Personen, die keine Betreuer seien, nicht hinreichend bestimmt sei. Da die Definitionen im Dekret auf der Richtlinie beruhen, verstößt diese nach Ansicht der klagenden Parteien ebenso

gegen die angeführten Bestimmungen. In ihrem ersten Klagegrund macht die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7498 unter anderem geltend, dass die Begriffe « Gestaltung », « Beteiligter », « verbundenes Unternehmen », das Adjektiv « grenzüberschreitend » und die verschiedenen « Kennzeichen » nicht ausreichend präzise definiert seien.

B.8.2. Die beiden Klagegründe sind nahezu identisch mit den Klagegründen, die die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7480 und die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7498 in Bezug auf die entsprechenden Bestimmungen des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 in der Rechtssache Nr. 7407 (fünfter Klagegrund) und in der Rechtssache Nr. 7409 (erster Klagegrund) 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:

« 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.8.3. Die vorerwähnte Frage stellt sich auch im Rahmen der jetzt untersuchten Klagegründe. In Erwartung der Antwort des Gerichtshofes der Europäischen Union auf die zweite Vorabentscheidungsfrage, die ihm mit dem Entscheid Nr. 103/2022 vorgelegt wurde, ist die Entscheidung über die in B.8.1 erwähnten Klagegründe auszusetzen.

Was den fünften Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 betrifft

B.9.1. Der fünfte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch das Dekret vom 1. Oktober 2020 gegen die Artikel 10, 11, 12, 14, 170 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 2, 4 Absatz 3, 5 und 6 des EUV, mit

den Artikeln 26 Absatz 2, 49, 56, 63 und 115 des AEUV, mit den Artikeln 20 und 47 bis 53 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und mit den Artikeln 6 Absätze 1 und 2 und 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention, indem Beginn und Ende der Frist für die Erfüllung der Meldepflicht nicht hinreichend bestimmt seien.

B.9.2. Dieser Klagegrund ist nahezu identisch mit dem sechsten Klagegrund, den die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7480 in Bezug auf die entsprechenden Bestimmungen 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:

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

B.9.3. Die vorerwähnte Frage stellt sich auch im Rahmen des jetzt untersuchten Klagegrunds. In Erwartung der Antwort des Gerichtshofes der Europäischen Union auf die dritte Vorabentscheidungsfrage, die ihm mit dem Entscheid Nr. 103/2022 vorgelegt wurde, ist die Entscheidung über den in B.9.1 erwähnten Klagegrund auszusetzen.

Was den sechsten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 und den ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7498 betrifft

B.10.1. Der sechste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch das Dekret vom 1. Oktober 2020 gegen die Artikel 10, 11, 12, 14, 170, 172 und 190 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 2, 4 Absatz 3 und 6 des EUV, mit den Artikeln 49, 56 und 63 des AEUV, mit den Artikeln 20 und 47 bis 53 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und mit den Artikeln 6 Absätze 1 und 2 und 7 der

Europäischen Menschenrechtskonvention, insofern das Dekret vom 1. Oktober 2020 am 1. Juli 2020 in Kraft getreten sei, während es erst am 20. Oktober 2020 im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht worden sei. Insofern der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7498 gegen Artikel 8 des Dekrets vom 1. Oktober 2020 gerichtet ist, entspricht er dem Vorstehenden.

B.10.2. Artikel 8 des Dekrets vom 1. Oktober 2020 bestimmt:

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

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

Das Dekret vom 1. Oktober 2020 ist am 20. Oktober 2020 im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht worden und am selben Tag in Kraft getreten.

B.10.3. 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.10.4. Wenn eine gesetzeskräftige Norm rückwirkend in Kraft gesetzt wird, muss der zuständige Gesetzgeber jedoch den Grundsatz der Nichtrückwirkung der Gesetze beachten.

B.10.5. 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.10.6. Eine Regel ist als rückwirkend einzustufen, wenn sie auf Fakten, Handlungen und Situationen Anwendung findet, die zum Zeitpunkt ihres Inkrafttretens endgültig abgeschlossen waren.

B.10.7. Nach Artikel 64*quinquies*/2 § 11 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Dekret vom 1. Oktober 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 8 Absatz 2 des Dekrets vom 1. Oktober 2020 in Verbindung mit Artikel 64*quinquies*/2 §§ 1 und 7 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch das Dekret vom 1. Oktober 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. Daraus folgt, dass das Datum, an dem diese gemeldet werden müssen, für die Gestaltungen, deren erster Schritt im Laufe des Zeitraums vom 25. Juni 2018 bis 30 Tage vor dem Inkrafttreten des Dekrets vom 1. Oktober 2020 umgesetzt wurde, vor diesem Inkrafttreten liegt. Folglich ist die Meldepflicht für diese Gestaltungen rückwirkend.

B.10.8.1. Weder aus den Vorarbeiten noch aus den Schriftsätzen der Wallonischen Regierung lässt sich schließen, dass diese rückwirkende Meldepflicht zur Verwirklichung einer Zielsetzung im allgemeinen Interesse absolut notwendig wäre. Die Wallonische Regierung macht im Gegenteil lediglich geltend, dass die Meldepflicht vor diesem Zeitraum in der Praxis nicht angewandt werden konnte und verweist diesbezüglich auf die Vorarbeiten:

« On pourrait penser que nous sommes en retard, puisque la transposition devait intervenir pour le mois de juin. Ce n'est pas le cas de manière pratique, puisque les impôts, concernés par cette directive, sont des impôts qui, pour l'heure, seront toujours gérés en termes de service par le Fédéral. Il fallait que nous nous mettions en ordre pour le 1er janvier 2021 au plus tard, puisque là nous récupérons le service du précompte immobilier (*Parl. Dok.*, Wallonisches Parlament, 2020-2021, *C.R.I.*, Nr. 3, S. 26).

B.10.8.2. 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 » hat in die Richtlinie 2011/16/EU einen Artikel 27a eingefügt, dessen Absätze 1 und 2 bestimmen:

« (1) Ungeachtet der Fristen für die Vorlage von Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen gemäß Artikel 8ab Absatz 12 können die Mitgliedstaaten die Maßnahmen ergreifen, die erforderlich sind, damit Intermediäre und einschlägige Steuerpflichtige bis zum 28. Februar 2021 Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen vorlegen können, deren erster Schritt zwischen dem 25. Juni 2018 und dem 30. Juni 2020 umgesetzt wurde.

(2) Ergreifen die Mitgliedstaaten Maßnahmen nach Absatz 1, so ergreifen sie auch die Maßnahmen, die erforderlich sind, damit

a) die ersten Informationen ungeachtet des Artikels ab Absatz 18 bis zum 30. April 2021 übermittelt werden;

b) der Zeitraum von 30 Tagen für die Vorlage von Informationen gemäß Artikel 8ab Absätze 1 und 7 bis zum 1. Januar 2021 beginnt, wenn

i) zwischen dem 1. Juli 2020 und dem 31. Dezember 2020 eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung zur Umsetzung bereitgestellt wird, umsetzungsbereit ist oder der erste Schritt ihrer Umsetzung gemacht wurde, oder

ii) die Intermediäre im Sinne des Artikels 3 Nummer 21 Absatz 2 zwischen dem 1. Juli 2020 und dem 31. Dezember 2020 unmittelbar oder über andere Personen Hilfe, Unterstützung oder Beratung leisten;

c) der Intermediär im Falle von marktfähigen Gestaltungen bis zum 30. April 2021 den ersten regelmäßigen Bericht gemäß Artikel 8ab Absatz 2 vorlegt ».

Daraus folgt, dass die Rückwirkung der angefochtenen Bestimmungen, ohne dass es notwendig ist festzustellen, ob dies diese Rückwirkung rechtfertigen könnte, nicht notwendig ist, um die Einhaltung des Unionsrechts sicherzustellen.

B.10.9. Im Lichte der vorerwähnten Elemente ist der sechste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480, insoweit er die Rückwirkung der angefochtenen Bestimmungen beanstandet, begründet, insofern er aus einem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung abgeleitet ist.

Artikel 64*quinquies*/2 § 11 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020, und Artikel 8 Absatz 2 des Dekrets vom 1. Oktober 2020 sind für nichtig zu erklären.

Die Prüfung anhand der anderen im Klagegrund erwähnten Normen kann nicht zu einer weitergehenden Nichtigerklärung führen. Somit hat der Gerichtshof dem Gerichtshof der Europäischen Union die von den klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7480 vorgeschlagene Vorabentscheidungsfrage nicht zu stellen. Die Prüfung des ersten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7498, insofern dieser gegen Artikel 8 des Dekrets vom 1. Oktober 2020 gerichtet ist, kann auch nicht zu einer weitergehenden Nichtigerklärung führen.

Was den siebten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 betrifft

B.11.1. Der siebte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch das Dekret vom 1. Oktober 2020 gegen die Artikel 10, 11, 12, 14, 18, 22, 29, 170 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 2, 4 Absatz 3, 6 und 19 des EUV, mit Artikel 16 Absatz 1 des AEUV, mit den Artikeln 7, 8 Absatz 1, 20 und 47 bis 53 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und mit den Artikeln 6 Absatz 3, 8 und 10 der Europäischen Menschenrechtskonvention, weil das Dekret vom 1. Oktober 2020 das Berufsgeheimnis, das dem Beruf des Rechtsanwalts eigen sei, aufhebe, indem es Rechtsanwälten eine Meldepflicht auferlege.

B.11.2. Der siebte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 ist nahezu identisch mit dem sechsten Klagegrund, den die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7443 geltend gemacht haben, und schließt an die ersten beiden, in der Rechtssache Nr. 7429 angeführten Klagegründe an. In seiner Entscheidung Nr. 111/2023 vom 20. Juli 2023 (ECLI:BE:GHCC:2023:ARR.111) hat der Gerichtshof sich zu diesen Klagegründe geäußert.

B.12.1. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7480 führen an, dass Artikel 64*quinquies*/2 § 5 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020, gegen die in B.11.1 erwähnten Bestimmungen verstoße, weil es einen Rechtsanwalt, der als Intermediär im Sinne des Dekrets tätig werde, daran hindere, dass er sich

auf sein Berufsgeheimnis berufe, um von der Meldepflicht bezüglich marktfähiger Gestaltungen befreit zu werden.

B.12.2. In Bezug auf diese Gestaltungen gilt für Intermediäre eine doppelte Meldepflicht. Zu dem Zeitpunkt, zu dem sie zum ersten Mal bereitgestellt werden oder umsetzungsbereit sind, müssen diese Gestaltungen, genauso wie die maßgeschneiderten Gestaltungen, individuell gemeldet werden (Artikel 64*quinquies*/2 § 1 des Dekrets vom 6. Mai 1999).

B.12.3. Hinsichtlich der marktfähigen Gestaltungen gilt darüber hinaus auch die Verpflichtung für Intermediäre, alle drei Monate einen regelmäßigen Bericht mit einer Aktualisierung vorzulegen, der neue meldepflichtige Informationen enthält, die in Bezug auf die marktfähigen Gestaltungen verfügbar geworden sind (Artikel 64*quinquies*/2 § 2 des Dekrets vom 6. Mai 1999). Die Informationen, die bereitgestellt werden müssen, sind, soweit anwendbar:

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

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

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

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

B.13.1. In seinem vorerwähnten Entscheid Nr. 111/2023 hat der Gerichtshof in Bezug auf den ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7429 geurteilt, dass dieser Klagegrund unbegründet ist, sofern er sich auf die erste Meldepflicht bezüglich marktfähiger Gestaltungen

nach Artikel 11/3 des flämischen Dekrets vom 21. Juni 2013 « über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung » (nachstehend: flämisches Dekret vom 21. Juni 2013) bezieht, da bei einer marktfähigen Gestaltung aufgrund ihrer Art angenommen werden kann, dass im Rahmen der ersten individuellen Meldung die bereitzustellenden Informationen sich nicht auf Informationen beziehen werden, die vom Berufsgeheimnis erfasst sind (B.9.3).

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

B.13.2. Aus den gleichen Gründen, die im vorerwähnten Entscheid Nr. 111/2023 angeführt wurden, ist der siebte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 in dem Umfang, in dem er sich gegen Artikel 64*quinquies*/2 § 5 Absatz 3 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020, richtet, unbegründet, und zwar sofern er sich auf die erste Meldepflicht für marktfähige Gestaltungen bezieht.

B.14.1. In Bezug auf die regelmäßige Meldepflicht im Rahmen marktfähiger Gestaltungen hat der Gerichtshof in seinem Entscheid Nr. 111/2023 entschieden:

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

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

B.14.3. Aus den gleichen Gründen, die im vorerwähnten Entscheid Nr. 111/2023 angeführt wurden, ist der siebte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 in dem Umfang, in dem er sich gegen Artikel 64*quinquies*/2 § 5 Absatz 3 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020, richtet, begründet, und zwar sofern dieser bestimmt, dass ein Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, sich hinsichtlich der regelmäßigen Meldepflicht für marktfähige Gestaltungen im Sinne von Artikel 64*quinquies*/2 § 2 des Dekrets vom 6. Mai 1999 nicht auf das Berufsgeheimnis berufen kann.

B.15.1. In ihrem siebten Klagegrund bemängeln die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7480 ebenfalls, dass der Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde und sich auf sein Berufsgeheimnis berufen möchte, nach Artikel 64*quinquies*/2 § 5 des Dekrets vom 6. Mai 1999 dazu verpflichtet sei, die anderen beteiligten Intermediäre davon in Kenntnis zu setzen, dass er seiner Meldepflicht nicht nachkommen könne. Diese Anforderung könne nicht erfüllt werden, ohne dennoch das Berufsgeheimnis zu verletzen.

Der Wortlaut von Artikel 64*quinquies*/2 § 5 Absatz 1 des Dekrets vom 6. Mai 1999 ist vergleichbar mit dem Wortlaut von Artikel 11/6 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des flämischen Dekrets vom 21. Juni 2013. In seinem Entscheid Nr. 111/2023 hat der Gerichtshof in Bezug auf Artikel 11/6 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des flämischen Dekrets vom 21. Juni 2013 geurteilt, dass, wenn der andere Intermediär der Mandant des Rechtsanwalts ist, das Berufsgeheimnis den Rechtsanwalt nicht daran hindert, dass er seinen Mandanten auf seine Meldepflicht hinweist (B.11.3). In Bezug auf die Situation, in der der andere Intermediär nicht der Mandant des Rechtsanwalts ist, hat der Gerichtshof geurteilt:

« 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 vorliegende 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.15.2. Aus den gleichen Gründen wie denen, die im vorerwähnten Entscheid Nr. 111/2023 angeführt wurden, ist der siebte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480 begründet, insofern er sich gegen die Pflicht richtet, die dem Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, nach Artikel 64*quinquies*/2 § 5 Absatz 1 des Dekrets vom 6. Mai 1999 obliegt, andere Intermediäre, die nicht seine Mandanten sind, unverzüglich über die Meldepflichten zu unterrichten.

B.15.3. Artikel 64*quinquies*/2 § 5 Absatz 1 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des Dekrets vom 1. Oktober 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.

Was den zweiten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7498 betrifft

B.16. Der zweite Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7498 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch das Dekret vom 1. Oktober 2020 gegen die Artikel 10, 11 und 22 der Verfassung, gegen die Artikel 7, 8, 20 und 21 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, gegen die Artikel 1 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention und gegen Artikel 17 des Internationalen Pakts über bürgerliche und politische Rechte, an sich oder in Verbindung mit den Artikeln 6 und 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention, mit den Artikeln 47, 48, 49, 51 und 52 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, mit den allgemeinen Rechtsgrundsätzen in Bezug auf die Rechte der Verteidigung und mit Artikel 6 Absatz 2 des EUV.

Im ersten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7498 wird zum einen derselbe wie der in B.15.1 bis B.15.3 geprüfte Beschwerdegrund und zum anderen der in B.7.1 bis B.7.3 geprüfte Beschwerdegrund angeführt.

Im zweiten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7498 wird derselbe wie der in B.12.1 bis B.14.3 geprüfte Beschwerdegrund angeführt.

Im dritten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7498 wird das Fehlen von gesonderten Regeln für Rechtsanwälte beanstandet. Die Prüfung dieses Teils kann nicht zu einer weiterreichenden Feststellung eines Verstoßes als den in B.14.3 und in B.15.2 erwähnten Feststellungen führen.

Was den zweiten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7537 betrifft

B.17. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7537 leitet einen zweiten Klagegrund ab aus einem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 5 des EUV und mit Artikel 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union. Sie bemängelt an dem Dekret vom 1. Oktober 2020, dass es auf einer Richtlinie beruhe, die gegen die Grundprinzipien des Unionsrechts verstoße. Der Klagegrund entspricht dem zweiten und dritten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7480. Wie in B.6.4 und B.7.3 bezüglich dieser Klagegründe geurteilt wurde, ist in Erwartung der Antwort des Gerichtshofes der Europäischen

Union auf die erste und fünfte Vorabentscheidungsfrage, die ihm mit dem Entscheid Nr. 103/2022 vorgelegt wurden, die Entscheidung über den zweiten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7537 ebenfalls auszusetzen.

Was den dritten und den vierten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7537 betrifft

B.18.1. Der dritte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7537 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch das Dekret vom 1. Oktober 2020 gegen die Artikel 10, 11 und 22 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit den Artikeln 7 und 8 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union. Nach Auffassung der klagenden Partei in der Rechtssache Nr. 7537 führen die angefochtenen Bestimmungen ohne sachliche Rechtfertigung zu einem Behandlungsunterschied zwischen Intermediären, je nachdem, ob sie mit anderen Intermediären zusammenarbeiten oder nicht.

Der vierte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7537 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch das Dekret vom 1. Oktober 2020 gegen die Artikel 10, 11 und 22 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit Artikel 7 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7537 macht geltend, dass die angefochtenen Bestimmungen ohne vernünftige Rechtfertigung zu einem Behandlungsunterschied zwischen den Intermediären führten, je nachdem, ob sie mit anderen Intermediären zusammenarbeiteten oder nicht.

B.18.2. Der Gerichtshof prüft die Klagegründe zusammen.

B.19. Was die erste individuelle Meldung bezüglich einer marktfähigen Gestaltung betrifft, ist – wie in B.13.2 erwähnt – festzustellen, dass die bei dieser Meldung zu übermittelnden Informationen nicht vom Berufsgeheimnis abgedeckt sind.

B.20. Was die regelmäßige Meldepflicht bezüglich einer marktfähigen Gestaltung betrifft, ist – wie in B.14.1 erwähnt – festzustellen, dass es nicht ausgeschlossen ist, dass sich die Meldepflicht auf Tätigkeiten bezieht, die unter das Berufsgeheimnis fallen.

Aus den in B.14.2 und B.14.3 erwähnten Gründen hat der Gerichtshof geurteilt, dass es nicht vernünftig gerechtfertigt ist, dass Rechtsanwälte sich, was die regelmäßige Meldepflicht bezüglich marktfähiger Gestaltungen betrifft, nicht auf das Berufsgeheimnis berufen können.

Auch wenn sich das Berufsgeheimnis des Rechtsanwalts, insofern es ein grundlegender Bestandteil des Rechts auf ein faires Verfahren ist, von dem anderer Träger des Berufsgeheimnisses unterscheidet und auch wenn Rechtsanwälte einem besonderen Status unterliegen und im Rahmen der Rechtspflege einen besonderen Auftrag erfüllen, ist festzustellen, dass im vorliegenden Fall die in B.14.2 und B.14.3 erwähnten Gründe ebenfalls gegenüber anderen Intermediären, die dem Berufsgeheimnis unterliegen, gelten.

Folglich betrifft die in B.14.3 festgestellte Verfassungswidrigkeit alle Intermediäre, die dem Berufsgeheimnis unterliegen.

Artikel 64*quinquies*/2 § 5 Absatz 3 des Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 des Dekrets vom 1. Oktober 2020, ist für nichtig zu erklären, insofern er vorsieht, dass ein Intermediär, der dem strafbewehrten Berufsgeheimnis unterliegt, sich bezüglich der regelmäßigen Meldepflicht für marktfähige Gestaltungen im Sinne von Artikel 64*quinquies*/2 § 2 des Dekrets vom 6. Mai 1999 nicht auf sein Berufsgeheimnis berufen kann.

B.21.1. In Bezug auf die Pflicht jedes Intermediärs, der sich auf sein Berufsgeheimnis beruft, die anderen Intermediäre, die nicht seine Klienten sind, über ihre Meldepflichten in Kenntnis zu setzen, hat der Gerichtshof mit seiner Entscheidung Nr. 103/2022 geurteilt, dass über diesen Klagegrund nicht entschieden werden kann, bevor dem Gerichtshof der Europäischen Union nicht die folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt wurde:

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

diese Pflicht zur Folge hat, dass ein Intermediär, der dem nach dem Recht dieses Mitgliedstaates strafbewehrten Berufsgeheimnis unterliegt, verpflichtet ist, mit einem anderen Intermediär, der nicht sein Klient ist, Informationen auszutauschen, von denen er bei der Ausübung seines Berufes Kenntnis erlangt? ».

B.21.2. Die vorerwähnte Frage stellt sich auch im Rahmen der jetzt untersuchten Klagegründe. In Erwartung der Antwort des Gerichtshofes der Europäischen Union auf die vierte Vorabentscheidungsfrage, die ihm mit dem Entscheid Nr. 103/2022 vorgelegt wurde, ist die Entscheidung über die in B.18.1 erwähnten Klagegründe auszusetzen, insofern sie sich auf die Pflicht eines Intermediärs beziehen, der sich auf ein anderes strafbewehrtes Berufsgeheimnis als das der Rechtsanwälte beruft, die anderen Intermediäre, die nicht seine Klienten sind, über ihre Meldepflichten in Kenntnis zu setzen.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

- erklärt Artikel 8 Absatz 2 des Dekrets der Wallonischen Region vom 1. Oktober 2020 « zur Abänderung des Dekrets vom 6. Mai 1999 über die Festsetzung, die Beitreibung und die Streitsachen bezüglich der wallonischen regionalen Abgaben zwecks der Umsetzung der Richtlinie 2018/822/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen » für nichtig;

- erklärt Artikel 64*quinquies*/2 § 11 des Dekrets der Wallonischen Region vom 6. Mai 1999 « über die Festsetzung, die Beitreibung und die Streitsachen bezüglich der wallonischen regionalen Abgaben », eingefügt durch Artikel 5 desselben Dekrets vom 1. Oktober 2020, für nichtig;

- erklärt Artikel 64*quinquies*/2 § 5 Absatz 1 desselben Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 desselben Dekrets vom 1. Oktober 2020, 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 64*quinquies*/2 § 5 Absatz 3 desselben Dekrets vom 6. Mai 1999, eingefügt durch Artikel 5 desselben Dekrets vom 1. Oktober 2020, insofern, als er vorsieht, dass ein Intermediär, der dem strafbewehrten Berufsgeheimnis unterliegt, sich bezüglich der regelmäßigen Meldepflicht für marktfähige Gestaltungen im Sinne von Artikel 64*quinquies*/2 § 2 desselben Dekrets vom 6. Mai 1999 nicht auf sein Berufsgeheimnis berufen kann, für nichtig;

- setzt die Entscheidung über die in B.6.1, B.7.1, B.8.1, B.9.1, B.17 und B.18.1 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.

Erlassen in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 11. Januar 2024.

Der Kanzler,

Der Präsident,

N. Dupont

P. Nihoul