



Verfassungsgerichtshof

**Entscheidung Nr. 3/2024  
vom 11. Januar 2024  
Geschäftsverzeichnissrn. 7481, 7510, 7511 und 7521**

*In Sachen:* Klagen auf völlige oder teilweise Nichtigerklärung der Ordonnanz der Region Brüssel-Hauptstadt vom 29. Oktober 2020 « zur Abänderung der Ordonnanz vom 26. Juli 2013 zur Umsetzung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG und zur Abänderung des Brüsseler Kodex über das Steuerverfahren », erhoben von der faktischen Vereinigung « Belgian Association of Tax Lawyers » und anderen, von der Kammer der französischsprachigen und deutschsprachigen Rechtsanwaltschaften, von der Kammer der flämischen Rechtsanwaltschaften und Alain Claes und vom Institut der Steuerberater und Buchprüfer.

Der Verfassungsgerichtshof,

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

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*I. Gegenstand der Klagen und Verfahren*

a. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 11. Dezember 2020 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 15. Dezember 2020 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf teilweise Nichtigerklärung der Ordonnanz der Region Brüssel-Hauptstadt vom 29. Oktober 2020 « zur Abänderung der Ordonnanz vom 26. Juli 2013 zur Umsetzung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG und zur Abänderung des Brüsseler Kodex über das Steuerverfahren » (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 6. November 2020, zweite Ausgabe): die faktische Vereinigung « Belgian Association of Tax Lawyers », Paul Verhaeghe und Gerd Goyvaerts, unterstützt und vertreten durch RA P. Malherbe, in Brüssel zugelassen.

Mit derselben Klageschrift beantragten die klagenden Parteien ebenfalls die teilweise einstweilige Aufhebung derselben Ordonnanz. In seinem Entscheid Nr. 46/2021 vom 11. März

2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.046), veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 16. März 2021, zweite Ausgabe, hat der Gerichtshof diese Ordonnanz teilweise einstweilig aufgehoben.

b. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 3. Februar 2021 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 5. Februar 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 derselben Ordonnanz.

Mit derselben Klageschrift beantragte die klagende Partei ebenfalls die einstweilige Aufhebung derselben Ordonnanz. In seinem Entscheid Nr. 95/2021 vom 17. Juni 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.095), veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 7. Februar 2022, hat der Gerichtshof die Klage auf einstweilige Aufhebung zurückgewiesen.

c. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 5. Februar 2021 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 8. Februar 2021 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigerklärung derselben Ordonnanz: die Kammer der flämischen Rechtsanwaltschaften und Alain Claes, unterstützt und vertreten durch RA P. Wouters, beim Kassationshof zugelassen.

Mit derselben Klageschrift beantragten die klagenden Parteien ebenfalls die einstweilige Aufhebung derselben Ordonnanz. In seinem Entscheid Nr. 96/2021 vom 17. Juni 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.096), veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 17. Januar 2022, hat der Gerichtshof die Klage auf einstweilige Aufhebung zurückgewiesen.

d. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 23. Februar 2021 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 25. Februar 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 teilweise Nichtigerklärung derselben Ordonnanz.

Diese unter den Nummern 7481, 7510, 7511 und 7521 ins Geschäftsverzeichnis des Gerichtshofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

Die Regierung der Region Brüssel-Hauptstadt, unterstützt und vertreten durch RA C. Molitor, RÄin V. Feyens, RA O. Vanleemputten und RA M. de Mûelenaere, in Brüssel zugelassen, hat Schriftsätze eingereicht, die klagenden Parteien haben Erwiderungsschriftsätze eingereicht und die Regierung der Region Brüssel-Hauptstadt hat auch Gegenerwiderungsschriftsätze eingereicht.

Durch Anordnung vom 17. Mai 2023 hat der Gerichtshof nach Anhörung der referierenden Richter D. Pieters und E. Bribosia 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 in Kopie 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. 7510, 7511 und 7521 auf Anhörung hat der Gerichtshof durch Anordnung vom 31. Mai 2023 den Sitzungstermin auf den 28. Juni 2023 anberaumt.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 28. Juni 2023

- erschienen

. RA P. Malherbe, für die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7481,

. RÄin S. Scarnà und RA J. Noël, in Brüssel zugelassen, für die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7510,

. RA P. Wouters, für die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7511,

. RA F. Judo, für die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7521,

. RA V. Davain, in Brüssel zugelassen, *loco* RA C. Molitor und RA M. de Mûelenaere, für die Regierung der Region Brüssel-Hauptstadt,

- haben die referierenden Richter D. Pieters und E. Bribosia Bericht erstattet,

- wurden die vorgenannten Rechtsanwälte angehört,

- wurden die Rechtssachen zur Beratung gestellt.

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

## II. *Rechtliche Würdigung*

(...)

### *In Bezug auf die angefochtenen Bestimmungen*

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

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

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 Region Brüssel-Hauptstadt führt die Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 einige Abänderungen an der Ordonnanz der Region Brüssel-Hauptstadt vom 26. Juli 2013 « zur Umsetzung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG » (nachstehend: Ordonnanz vom 26. Juli 2013) durch.

Durch Artikel 4 Nr. 2 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 werden in Artikel 5 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013 mehrere Definitionen eingeführt:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Toute personne a le droit de fournir des éléments prouvant qu'elle ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement être censée savoir qu'elle participait à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. À cette fin, cette personne peut invoquer tous les faits et circonstances pertinents ainsi que les informations disponibles et son expertise et sa compréhension en la matière.

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

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

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

[...]

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

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

B.1.4. Durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 wird ein Artikel 9/2 in die Ordonnanz vom 26. Juli 2013 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 9/2 §§ 1 bis 3 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013 bestimmt:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

B.1.5. Artikel 9/2 § 6 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, bestimmt die Weise, wie sich die Meldepflicht zum Berufsgeheimnis verhält, dem bestimmte Intermediäre unterliegen. Ein dem Berufsgeheimnis unterliegender Intermediär ist nach dieser Bestimmung von der Meldepflicht nur befreit, wenn er einen anderen beteiligten Intermediär oder andere beteiligte Intermediäre, oder, falls solche fehlen, den oder die Steuerpflichtigen schriftlich und unter Angabe von Gründen darüber in Kenntnis setzt, dass er der Meldepflicht nicht nachkommen kann. Der Steuerpflichtige kann dem Intermediär eine schriftliche Zustimmung zukommen lassen, damit dieser die Meldepflicht dennoch erfüllt. Nach Artikel 9/2 § 6 Absatz 5 ist die Berufung auf ein Berufsgeheimnis ausgeschlossen, wenn sich die Meldepflicht auf marktfähige Gestaltungen bezieht. Artikel 9/2 § 6 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013 bestimmt:

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

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

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

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

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

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

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

B.1.6. Wenn kein Intermediär vorhanden ist oder der Intermediär den relevanten Steuerpflichtigen oder einen anderen Intermediär über die Anwendung einer Befreiung nach

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

B.1.8. Artikel 12 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 bestimmt:

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

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

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

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

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

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

*In Bezug auf die Zulässigkeit*

*In Bezug auf die Zulässigkeit der Nichtigkeitsklage in der Rechtssache Nr. 7481*

B.2.1. Nach Ansicht der Regierung der Region Brüssel-Hauptstadt ist die Nichtigkeitsklage in Bezug auf die erste klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7481 unzulässig. Es gehe um eine faktische Vereinigung, die die Bedingungen nicht erfülle, die für solche Vereinigungen gälten, damit sie vor dem Gerichtshof auftreten könnten. Da sich die zweite und die dritte klagende Partei für ihr Interesse auf ihre Eigenschaft als Verwalter beziehungsweise Vorsitzender des Verwaltungsrats der faktischen Vereinigung beriefen, liege bei ihnen das erforderliche Interesse auch nicht vor.

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. 7481 üben den Beruf des Rechtsanwalts aus, wobei sie auch in Steuerangelegenheiten tätig werden.

In der vorerwähnten Eigenschaft als Rechtsanwalt haben diese klagenden Parteien ein Interesse an einer Klage auf Nichtigklärung einer Ordonnanz, die 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 Zulässigkeit der Nichtigkeitsklage in der Rechtssache Nr. 7481*

B.3.1. Die Regierung der Region Brüssel-Hauptstadt stellt ebenso die Zulässigkeit der Klagegründe in der Rechtssache Nr. 7481 in Abrede, da die Darlegung der klagenden Parteien nicht deutlich sei und es nicht erlaube, zu verstehen, wie die angefochtenen Bestimmungen gegen die sehr vielen Referenznormen verstießen. Die Struktur der Klageschrift erlaube es kaum, die verschiedenen Klagegründe und deren Inhalt mit Sicherheit zu unterscheiden.

B.3.2. Um den Erfordernissen nach Artikel 6 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 zu entsprechen, müssen die in der Klageschrift vorgebrachten Klagegründe angeben, welche Vorschriften, deren Einhaltung der Gerichtshof gewährleistet, verletzt wären und welche Bestimmungen gegen diese Vorschriften verstoßen würden, und darlegen, in welcher Hinsicht diese Vorschriften durch die fraglichen Bestimmungen verletzt würden.

Der Gerichtshof prüft die Klagegründe, insofern sie diese Erfordernisse erfüllen.

*In Bezug auf das Interesse der klagenden Partei in der Rechtssache Nr. 7510*

B.4.1. Die Regierung der Region Brüssel-Hauptstadt stellt das Interesse der klagenden Partei in der Rechtssache Nr. 7510 in Abrede.

B.4.2. Die Verfassung und das Sondergesetz vom 6. Januar 1989 erfordern, dass jede natürliche oder juristische Person, die eine Nichtigkeitsklage erhebt, ein Interesse nachweist. Das erforderliche Interesse liegt nur bei jenen Personen vor, deren Situation durch die angefochtene Rechtsnorm unmittelbar und ungünstig beeinflusst werden könnte; demzufolge ist die Popularklage nicht zulässig.

B.4.3. Die Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 wirkt sich auf die Weise aus, wie ein Rechtsanwalt, der auch als Intermediär tätig wird, seine Tätigkeit ausübt. Folglich ist die Einrede zu verwerfen.

*In Bezug auf die Ergänzungsschriftsätze der klagenden Parteien in den Rechtssachen Nrn. 7481 und 7510*

B.5. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7481 sowie die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7510 formulieren in ihrem Ergänzungsschriftsatz 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. 7481 und erster Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7521)*

B.6. 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.7.1. Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die Artikel 4 und 6 der Ordonnanz vom 29. 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<sup>ter</sup> des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 bezüglich der Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen, weil es möglich sei, diese Bestimmungen so auszulegen, dass die Steuerpflichtigen und die Intermediäre einer Meldepflicht nur unterlägen, wenn sie persönliche Bindungen zur Region Brüssel-Hauptstadt hätten. Das führe zu einer unterschiedlichen Behandlung, die mit der föderalen Loyalität sowie der Wirtschafts- und Währungsunion unvereinbar sei.

Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7521 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die Ordonnanz vom 29. 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. 7521 bemängelt an der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, dass sie 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. 7481.

B.7.2. Artikel 9/2 § 4 und § 8 Absätze 2 und 3 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, bestimmt:

« § 4. Quand l'intermédiaire doit informer les autorités compétentes de plusieurs Etats membres sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, il ne fournira ces informations à l'autorité compétente interne visée à l'article 5, 6°, que si la Région de Bruxelles-Capitale occupe la première place dans la liste ci-après, et lorsque l'objet du dispositif en question relève d'un impôt dont la Région de Bruxelles-Capitale assure le service :

1° la Région de Bruxelles-Capitale est la région dans laquelle l'intermédiaire est résident à des fins fiscales;

2° la Région de Bruxelles-Capitale est la région dans laquelle l'intermédiaire possède un établissement stable par l'intermédiaire duquel les services concernant le dispositif sont fournis;

3° la Région de Bruxelles-Capitale est la région dans laquelle l'intermédiaire est constitué ou par le droit duquel il est régi;

4° la Région de Bruxelles-Capitale est la région dans laquelle l'intermédiaire est enregistré auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil.

Lorsque, en application de l'alinéa 1er, il existe une obligation de déclaration multiple, l'intermédiaire est dispensé de la transmission des informations s'il fournit une preuve écrite que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre Etat membre.

[...]

§ 8. [...].

Lorsque le contribuable concerné a l'obligation de transmettre des informations concernant le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités compétentes de plusieurs Etats membres, le contribuable concerné doit transmettre ces informations à l'autorité compétente interne visée à l'article 5, alinéa 1er, 6°, quand la Région de Bruxelles-Capitale occupe la première place dans la liste ci-après, et lorsque l'objet du dispositif en question relève d'un impôt dont la Région de Bruxelles-Capitale assure le service :

1° la Région de Bruxelles-Capitale est la région dans laquelle le contribuable concerné est résident à des fins fiscales;

2° la Région de Bruxelles-Capitale est la région dans laquelle le contribuable concerné possède un établissement stable qui bénéficie du dispositif;

3° la Région de Bruxelles-Capitale est la région dans laquelle le contribuable concerné perçoit des revenus ou réalise des bénéfices, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun Etat membre;

4° la Région de Bruxelles-Capitale est la région dans laquelle le contribuable concerné exerce une activité, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun Etat membre.

Lorsque, en application de l'alinéa 2, il existe une obligation de déclaration multiple, le contribuable concerné est dispensé de la transmission des informations s'il fournit une preuve écrite que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre Etat membre ».

B.7.3. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7521 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. 7521 ist in diesem Maße unzulässig.

B.7.4. Aus der Darlegung der Klagegründe lässt sich schließen, dass die klagenden Parteien in den Rechtssachen Nrn. 7481 und 7521 annehmen, dass die vorerwähnten 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, keine Information der in Artikel 5 Nr. 6 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013 erwähnten zuständigen belgischen Behörde übermittelt werden muss, bedeutet dies zwangsläufig, dass diese Informationen einer anderen Behörde übermittelt werden müssen.

B.7.5. Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 und der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7521 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 übrigen Klagegründe*

*Was den zweiten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 betrifft*

B.8.1. Der zweite Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 gegen die Artikel 10, 11, 170 und 172 der Verfassung, weil die Ordonnanz die Richtlinie (EU) 2018/822 in anderen Angelegenheiten als denen der Gesellschaftssteuern umsetze, ohne dass dies sachlich begründet werde.

B.8.2. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7481 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.8.3. Der Klagegrund ist im Übrigen mit dem dritten Klagegrund identisch, den die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7481 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 Gesellschaftsteuer 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 Gesellschaftsteuer, sondern auch andere direkte Steuern als die Gesellschaftsteuer und indirekte Steuern wie die Registrierungsgebühren einschließt? ».

B.8.4. 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.8.1 erwähnten Klagegrund auszusetzen.

*Was den dritten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 und den ersten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7510 betrifft*

B.9.1. Der dritte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die Ordonnanz vom 29. 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. 7481 beanstanden, dass die durch die Ordonnanz eingeführten Informationspflichten auf Vermutungen in Bezug auf aggressive Steuerplanung beruhten, die nicht auf angemessene Weise aus den in der Richtlinie ausgearbeiteten Wesensmerkmalen abgeleitet werden könnten. Außerdem beanstanden sie, dass bestimmte Wesensmerkmale dadurch eine unwiderlegbare Vermutung 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. 7510 unter anderem geltend, dass die Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 eine ungerechtfertigte Einmischung in das Recht auf Achtung des Privatlebens der Intermediäre und relevanten Steuerpflichtigen zur Folge habe.

B.9.2. 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.9.3. 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.9.1 erwähnten Klagegründe auszusetzen.

*Was den vierten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 und den ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7510 betrifft*

B.10.1 Der vierte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die Ordonnanz vom 29. 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 in der Ordonnanz 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. 7510 unter anderem geltend, dass die Begriffe « Gestaltung », « Beteiligter », « verbundenes Unternehmen », das Adjektiv « grenzüberschreitend » und die verschiedenen « Kennzeichen » nicht ausreichend präzise definiert seien.

B.10.2. Die vorerwähnten Klagegründe sind nahezu identisch mit den Klagegründen, die die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7481 und die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7510 in Bezug auf die entsprechenden Bestimmungen des Gesetzes vom 20. Dezember 2019 in der Rechtssache Nr. 7407 (fünfter Klagegrund) und in der Rechtssache Nr. 7510 (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.10.3. 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.10.1 erwähnten Klagegründe auszusetzen.

*Was den fünften Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 betrifft*

B.11.1. Der fünfte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die Ordonnanz vom 29. 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.11.2. Dieser Klagegrund ist nahezu identisch mit dem sechsten Klagegrund, den die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7481 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.11.3. 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.11.1 erwähnten Klagegrund auszusetzen.

*Was den sechsten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 und den ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7510 betrifft*

B.12.1. Der sechste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die Ordonnanz vom 29. 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 die Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 am 1. Juli 2020 in Kraft getreten sei, während sie erst am 6. November 2020 im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht worden sei. Insofern der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7510 gegen Artikel 12 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 gerichtet ist, entspricht er teilweise dem Vorstehenden.

B.12.2. Artikel 12 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 bestimmt:

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

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

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

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

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

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

Artikel 12 Absatz 1 ist in dem Sinne auszulegen, dass die Bestimmungen der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, die im *Belgischen Staatsblatt* vom 6. November 2020 veröffentlicht wurde, zum 1. Juli 2020 wirksam werden.

Die Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, die am 6. November 2020 im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht worden ist, ist aufgrund von Artikel 33 Absatz 2 des Sondergesetzes vom 12. Januar 1989 bezüglich der Brüsseler Institutionen am 16. November 2020 in Kraft getreten, das heißt am zehnten Tag ab dem Tag ihrer Veröffentlichung.

B.12.3. 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.12.4. Wenn eine gesetzeskräftige Norm rückwirkend in Kraft gesetzt wird, muss der zuständige Gesetzgeber jedoch den Grundsatz der Nichtrückwirkung der Gesetze beachten.

B.12.5. 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.12.6. Eine Regel ist als rückwirkend einzustufen, wenn sie auf Fakten, Handlungen und Situationen Anwendung findet, die zum Zeitpunkt ihres Inkrafttretens endgültig abgeschlossen waren.

B.12.7. Nach Artikel 12 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 betrifft die Meldepflicht meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, deren erster Schritt zwischen dem 25. Juni 2018 und dem 30. Juni 2020 umgesetzt wurde. Dieselbe Bestimmung sieht vor, dass die Informationen über diese Gestaltungen spätestens am 28. Februar 2021 übermittelt werden müssen. Wenn 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 wenn die Intermediäre zwischen dem 1. Juli 2020 und dem 31. Dezember 2020 unmittelbar oder über andere Personen Hilfe, Unterstützung oder Beratung leisten, setzt die dreißigtägige Frist für die Meldung am 1. Januar

2021 ein. Im Falle von marktfähigen Gestaltungen muss der erste regelmäßige Bericht spätestens am 30. April 2021 vorliegen.

B.12.8. Da das Datum, an dem die in B.12.7 erwähnten Gestaltungen gemeldet werden müssen, nach dem Inkrafttreten der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 liegt, ist festzustellen, dass die Meldepflicht nicht rückwirkend ist.

B.13. Der sechste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 und der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7510, insofern er gegen Artikel 12 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 gerichtet ist, sind unbegründet. Der Gerichtshof hat daher auch dem Gerichtshof der Europäischen Union nicht die von den klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7481 im Rahmen ihres sechsten Klagegrunds vorgeschlagene Vorabentscheidungsfrage zu stellen.

*Was den siebten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 betrifft*

B.14.1. Der siebte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die Ordonnanz vom 29. 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 die Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 das Berufsgeheimnis, das dem Beruf des Rechtsanwalts eigen sei, aufhebe, indem es Rechtsanwälten eine Meldepflicht auferlege.

B.14.2. Der siebte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 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.15.1. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7481 führen an, dass Artikel 9/2 § 6 Absatz 5 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, gegen die in B.14.1 erwähnten Bestimmungen verstoße, weil es einen



Rechtsanwalt, der als Intermediär im Sinne der Ordonnanz tätig werde, daran hindere, dass er sich auf sein Berufsgeheimnis berufe, um von der Meldepflicht bezüglich marktfähiger Gestaltungen befreit zu werden.

B.15.2. In Bezug auf diese Gestaltungen gilt für Intermediäre eine doppelte Meldepflicht. Zu dem Zeitpunkt, zu dem sie zum ersten Mal bereitgestellt werden oder umsetzungsbereit sind, müssen diese Gestaltungen, genauso wie die maßgeschneiderten Gestaltungen, individuell gemeldet werden (Artikel 9/2 § 1 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013).

B.15.3. Hinsichtlich der marktfähigen Gestaltungen gilt darüber hinaus auch die Verpflichtung für Intermediäre, alle drei Monate einen regelmäßigen Bericht mit einer Aktualisierung vorzulegen, der neue meldepflichtige Informationen enthält, die in Bezug auf die marktfähigen Gestaltungen verfügbar geworden sind (Artikel 9/2 § 2 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013). Die Informationen, die bereitgestellt werden müssen, sind, soweit anwendbar:

- die Angaben zu den Intermediären und relevanten Steuerpflichtigen, 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 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.16.1. 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: 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. 7481 führen keine Argumente an, die in Bezug auf Artikel 9/2 § 6 Absatz 5 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, zu einem anderen Ergebnis führen, sofern sich dieser auf die erste Meldepflicht für marktfähige Gestaltungen bezieht.

B.16.2. Aus den gleichen Gründen, die im vorerwähnten Entscheid Nr. 111/2023 angeführt wurden, ist der siebte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 in dem Umfang, in dem er sich gegen Artikel 9/2 § 6 Absatz 5 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, richtet, unbegründet, und zwar sofern er sich auf die erste Meldepflicht für marktfähige Gestaltungen bezieht.

B.17.1. In Bezug auf die regelmäßige Meldepflicht im Rahmen marktfähiger Gestaltungen hat der Gerichtshof in seinem Entscheid Nr. 111/2023 geurteilt:

« 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.17.2. Artikel 9/2 § 6 Absatz 5 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, bestimmt genauso wie Artikel 11/6 § 3 des Dekrets vom 21. Juni 2013, eingefügt durch Artikel 14 des flämischen Dekrets vom 26. Juni 2020 « zur Abänderung des Dekrets vom 21. Juni 2013 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen » (nachstehend: Dekret vom 26. Juni 2020), dass sich der Intermediär in Bezug auf die regelmäßige Meldepflicht für marktfähige grenzüberschreitende Gestaltungen nicht auf das Berufsgeheimnis berufen kann. Den Vorarbeiten zu dieser Bestimmung lässt sich entnehmen, dass diese auf die gleiche Weise begründet wurde wie das flämische Pendant:

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

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

B.17.3. Aus den gleichen Gründen, die im vorerwähnten Entscheid Nr. 111/2023 angeführt wurden, ist der siebte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 in dem Umfang, in dem er sich gegen Artikel 9/2 § 6 Absatz 5 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch

Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, richtet, 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 9/2 § 2 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013 nicht auf das Berufsgeheimnis berufen kann.

B.18. In ihrem siebten Klagegrund bemängeln die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7481 ebenfalls, dass der Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde und sich auf sein Berufsgeheimnis berufen möchte, nach Artikel 9/2 § 6 Absatz 1 Nr. 1 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, dazu verpflichtet sei, die anderen beteiligten Intermediäre schriftlich und unter Angabe von Gründen davon in Kenntnis zu setzen, dass er seiner Meldepflicht nicht nachkommen könne. Diese Anforderung könne nicht erfüllt werden, ohne dennoch das Berufsgeheimnis zu verletzen.

Der Wortlaut von Artikel 9/2 § 6 Absatz 1 Nr. 1 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013 ist vergleichbar mit dem Wortlaut von Artikel 11/6 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Dekrets vom 21. Juni 2013. In seiner Entscheidung Nr. 111/2023 hat der Gerichtshof in Bezug auf Artikel 11/6 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des 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 Auskunftersuchen 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.19. Aus den gleichen Gründen wie denen, die im vorerwähnten Entscheid Nr. 111/2023 angeführt wurden, ist der siebte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481 begründet, insofern er sich gegen die Pflicht richtet, die dem Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, nach Artikel 9/2 § 6 Absatz 1 Nr. 1 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, obliegt, andere Intermediäre, die nicht seine Mandanten sind, unverzüglich über die Meldepflichten zu unterrichten.

B.20. Artikel 9/2 § 6 Absatz 1 Nr. 1 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. 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. 7510 betrifft*

B.21. Der zweite Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7510 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die Ordonnanz vom 29. 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. 7510 wird zum einen derselbe wie der in B.18 bis B.20 geprüfte Beschwerdegrund und zum anderen der in B.9.1 bis B.9.3 geprüfte Beschwerdegrund angeführt.

Im zweiten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7510 wird derselbe wie der in B.15.1 bis B.17.3 geprüfte Beschwerdegrund angeführt.

Im dritten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7510 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.17.3 und in B.19 erwähnten Feststellungen führen.

*Was den ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7511 betrifft*

B.22.1. Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7511 ist aus einem Verstoß durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 gegen die Artikel 22, 29 und 170 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit dem allgemeinen Grundsatz der Rechtssicherheit,



mit dem allgemeinen Grundsatz des Berufsgeheimnisses des Rechtsanwalts, mit den Artikeln 1, 6 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention, mit den Artikeln 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 und 51 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und mit Artikel 6 des EUV, abgeleitet.

Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7511 führen an, dass Artikel 9/2 § 6 Absatz 5 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, gegen die vorerwähnten Bestimmungen verstoße, weil es einen Rechtsanwalt, der als Intermediär im Sinne der Ordonnanz tätig werde, daran hindere, dass er sich auf sein Berufsgeheimnis berufe, um von der Meldepflicht bezüglich marktfähiger Gestaltungen befreit zu werden. Außerdem machen sie geltend, dass der Begriff « marktfähige Gestaltung » zu vage sei.

B.22.2. In Bezug auf den Beschwerdegrund, wonach der Begriff « marktfähige Gestaltung » zu vage sei, ist darauf hinzuweisen, dass die Prüfung der Nichtigkeitsklagen gegen das Gesetz vom 20. Dezember 2019 in der Sache selbst den Gerichtshof in seinem Entscheid Nr. 103/2022 dazu veranlasst hat, dem Gerichtshof der Europäischen Union die in B.10.2 erwähnte Vorabentscheidungsfrage vorzulegen. Vor der Urteilsfällung zur Sache über diesen Beschwerdegrund ist die Antwort des Gerichtshofes der Europäischen Union auf diese Vorabentscheidungsfrage abzuwarten.

B.22.3. In Bezug auf den Beschwerdegrund, mit dem beanstandet wird, dass es einem Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, verboten ist, sich auf sein Berufsgeheimnis zu berufen, um von der Meldepflicht bezüglich marktfähiger Gestaltungen befreit zu werden, geht es um den gleichen Beschwerdegrund, der in B.15.1 bis B.17.3 behandelt wurde.

#### *Was den zweiten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7511 betrifft*

B.23. Der zweite Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7511 ist aus einem Verstoß durch die angefochtenen Bestimmungen gegen die Artikel 22, 29 und 170 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit dem allgemeinen Grundsatz der Rechtssicherheit, mit dem allgemeinen Grundsatz des Berufsgeheimnisses des Rechtsanwalts, mit den Artikeln 1, 6 und 8 der

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

B.24.1. Im ersten Teil des zweiten Klagegrunds beanstanden die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7511, dass die Befreiung von der Erfüllung der Meldepflichten im Fall des Berufsgeheimnisses erst zu dem Zeitpunkt wirksam werde, wenn ein anderer Intermediär der Meldepflicht nachgekommen sei. Ihrer Auffassung nach ist es einem Rechtsanwalt unmöglich, sich dessen zu vergewissern, ohne dennoch gegen sein Berufsgeheimnis zu verstoßen. Dieser Teil ist identisch mit dem ersten Teil des zweiten Klagegrunds, den die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7511 in der Rechtssache Nr. 7429 entwickelt haben.

B.24.2. In seinem vorerwähnten Entscheid Nr. 111/2023 hat der Gerichtshof in Bezug auf den ersten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7429 geurteilt, dass dieser Teil unbegründet ist, weil er auf einer falschen Lesart der darin angefochtenen Bestimmung beruht (B.10.2):

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

Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7511 führen keine Argumente an, die in Bezug auf Artikel 9/2 § 6 Absatz 2 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, zu einem anderen Ergebnis führen.

B.24.3. Aus den gleichen Gründen, die im vorerwähnten Entscheid Nr. 111/2023 angeführt wurden, ist der erste Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7511 unbegründet.

B.25.1. Im zweiten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7511 beanstanden die klagenden Parteien, dass der Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde und sich auf sein Berufsgeheimnis berufen möchte, dazu gehalten ist, die anderen beteiligten Intermediäre schriftlich und unter Angabe von Gründen davon in Kenntnis zu setzen, dass er seiner Meldepflicht nicht nachkommen könne

B.25.2. Was diesen Teil betrifft, ist der Klagegrund identisch mit dem Beschwerdegrund, der in B.18 bis B.20 behandelt wurde.

B.26.1. Im dritten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7511 beanstanden die klagenden Parteien, dass der Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde und der sich im Rahmen der Meldepflicht auf sein Berufsgeheimnis berufen möchte, wegen des Fehlens eines anderen Intermediärs verpflichtet sei, den beziehungsweise die relevanten Steuerpflichtigen schriftlich und unter Angabe von Gründen über die Meldepflicht in Kenntnis zu setzen. Wenn dieser Steuerpflichtige nicht der Mandant des Rechtsanwalts sei, der als Intermediär tätig werde, sei es nicht möglich, dieser Verpflichtung ohne Verletzung des Berufsgeheimnisses nachzukommen. Die klagenden Parteien machen geltend, dass es möglich sein müsse, dass sich der Rechtsanwalt darauf beschränke, seinen Mandanten auf seine Verpflichtung hinzuweisen, den Steuerpflichtigen über die Meldepflicht zu informieren. Dieser Teil ist identisch mit dem dritten Teil des zweiten Klagegrunds, den die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7511 in der Rechtssache Nr. 7429 entwickelt haben.

B.26.2. In seinem vorerwähnten Entscheid Nr. 111/2023 hat der Gerichtshof in Bezug auf den dritten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7429 geurteilt, dass dieser Teil unbegründet ist, weil er auf einer falschen Leseart der darin angefochtenen Bestimmung beruht, da die Steuerpflichtigen, auf die verwiesen wird, die Mandanten des Intermediärs sind, der sich auf das Berufsgeheimnis beruft (B.14.2).

Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7511 führen keine Argumente an, die in Bezug auf Artikel 9/2 § 6 Absatz 1 Nr. 2 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, zu einem anderen Ergebnis führen.

B.26.3. Aus den gleichen Gründen, die im vorerwähnten Entscheid Nr. 111/2023 angeführt wurden, ist der dritte Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7511 unbegründet.

B.27.1. Im vierten Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7511 beanstanden die klagenden Parteien, dass die Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 die Möglichkeit für den betreffenden Steuerpflichtigen, bei dem es sich um den Mandanten des Rechtsanwalts handle,

der als Intermediär tätig werde, vorsehe, dem Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde, den Auftrag zu erteilen, die Meldepflicht dennoch zu erfüllen. Dadurch werde es dem Steuerpflichtigen ermöglicht, den Rechtsanwalt zu verpflichten, sein Berufsgeheimnis zu verletzen. Der fünfte Teil beruht auf der gleichen Annahme, wenn auch bezüglich der Situation, in der der betreffende Steuerpflichtige nicht der Mandant des Rechtsanwalts ist. Diese Teile sind identisch mit dem vierten und dem fünften Teil des zweiten Klagegrunds, die die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7511 in der Rechtssache Nr. 7429 entwickelt haben.

B.27.2. In seinem vorerwähnten Entscheid Nr. 111/2023 hat der Gerichtshof in Bezug auf den vierten und den fünften Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7429 geurteilt, dass diese Teile unbegründet sind, weil sie auf einer falschen Lesart der darin angefochtenen Bestimmung beruhen:

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

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

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

Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7511 führen keine Argumente an, die in Bezug auf Artikel 9/2 § 6 Absatz 3 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, zu einem anderen Ergebnis führen.

B.27.3. Aus den gleichen Gründen, die im vorerwähnten Entscheid Nr. 111/2023 angeführt wurden, sind der vierte und der fünfte Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 7511 unbegründet.

*Was den dritten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7511 betrifft*

B.28.1. Der dritte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7511 ist aus einem Verstoß durch die Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 gegen die Artikel 22, 29 und 170 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit dem allgemeinen Grundsatz der Rechtssicherheit, mit dem allgemeinen Grundsatz des Berufsgeheimnisses des Rechtsanwalts, mit den Artikeln 1, 6 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention, mit den Artikeln 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 und 51 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und mit Artikel 6 des EUV, abgeleitet. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7511 beanstanden, dass gemäß Artikel 9/2 § 5 Absatz 2 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013 bei Vorliegen mehrerer Intermediäre der Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde, nur dann von seiner Meldepflicht befreit werden könne, wenn er schriftlich beweisen könne, dass diese Pflicht bereits von einem anderen Intermediär erfüllt worden sei. Nach ihrer Auffassung ist es für den Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde, nicht möglich, diesen schriftlichen Beweis zu erhalten, ohne sein Berufsgeheimnis zu verletzen. Dieser Klagegrund ist identisch mit dem dritten Klagegrund, den die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7511 in der Rechtssache Nr. 7429 entwickelt haben.

B.28.2. In seinem vorerwähnten Entscheid Nr. 111/2023 hat der Gerichtshof in Bezug auf den dritten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7429 geurteilt, dass dieser Klagegrund unbegründet ist, weil er auf einer falschen Lesart der darin angefochtenen Bestimmung beruht:

« B.10.5. Wie die Flämische Regierung anführt, hat die angefochtene Bestimmung nicht die Tragweite, die die klagende Partei insofern zugrunde legt.

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

Verpflichtung erfüllt hat, dies den anderen beteiligten Intermediären oder, falls es keine solchen gibt, dem betreffenden Steuerpflichtigen zu melden ».

Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7511 führen keine Argumente an, die in Bezug auf Artikel 9/2 § 5 Absatz 2 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, zu einem anderen Ergebnis führen.

B.28.3. Aus den gleichen Gründen, die im vorerwähnten Entscheid Nr. 111/2023 angeführt wurden, ist der dritte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7511 unbegründet.

*Was den vierten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7511 betrifft*

B.29.1. Der vierte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7511 ist aus einem Verstoß durch Artikel 11 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 gegen die Artikel 22, 29 und 170 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit dem allgemeinen Grundsatz der Rechtssicherheit, mit dem allgemeinen Grundsatz des Berufsgeheimnisses des Rechtsanwalts, mit den Artikeln 1, 6 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention, mit den Artikeln 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 und 51 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und mit Artikel 6 des EUV, abgeleitet. Die klagenden Parteien beanstanden, dass Artikel 11 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 es der zuständigen Verwaltung erlaube, die bereitgestellten oder nicht vorgelegten Informationen beim Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig werde, zu kontrollieren, ohne dass er sich auf sein Berufsgeheimnis berufen könne. Sie verweisen dabei auf die Notwendigkeit eines Mechanismus, wie er auf Föderalebene vorgesehen sei, und zwar in Artikel 334 des Einkommensteuergesetzbuches 1992.

B.29.2. Artikel 11 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 ändert Artikel 119 des Brüsseler Kodex über das Steuerverfahren ab. Der abgeänderte Artikel 119 bestimmt:

« § 1er. Dans le cadre de l'exécution des obligations de droit international et de droit européen, d'assistance et de coopération en matière fiscale, de la Région et dans le cadre de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, l'administration fiscale régionale dispose des compétences décrites au titre 2 du présent Code.

L'administration fiscale régionale peut, dans ce cadre, aussi recourir aux mesures de recouvrement prévues par le présent Code et par ses arrêtés d'exécution.

§ 2. L'agent compétent peut, dans les circonstances décrites au paragraphe 1er, dans le cadre de l'exécution des obligations de droit international et de droit européen d'assistance et de coopération en matière fiscale de la Région, recueillir des attestations écrites, entendre des tiers, procéder à des enquêtes et requérir, dans le délai qu'il fixe - ce délai pouvant être prolongé en cas de force majeure - des personnes physiques ou morales, ainsi que des associations n'ayant pas la personnalité juridique, la production de tout renseignement qu'il juge nécessaire pour répondre aux obligations d'assistance et de coopération en matière fiscale de la Région.

L'agent compétent peut, dans les circonstances décrites au paragraphe 1er, dans le cadre de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, recueillir des attestations écrites, entendre des tiers, procéder à des enquêtes et requérir, dans le délai qu'il fixe - ce délai pouvant être prolongé en cas de force majeure - des personnes physiques ou morales ainsi que des associations n'ayant pas la personnalité juridique, la production de tout renseignement qu'il juge nécessaire à l'obtention des informations que le contribuable concerné lui-même, ou au moyen de son intermédiaire, a déclaré ou aurait dû déclarer à l'autorité compétente interne visée à l'article 5, 6°, de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, en application des articles 5, 19° à 26°, 5/1, 9/2, §§ 1er à 9, de l'ordonnance précitée, y compris les documents sous-jacents qu'il a reçus avant ou après la déclaration de son intermédiaire, ou qu'il a lui-même établis en ce qui concerne le dispositif devant faire l'objet d'une déclaration.

L'agent compétent peut, dans le délai qu'il fixe, qui peut être prolongé pour de justes motifs, dans la mesure où il estime que ces informations sont nécessaires au bon respect des articles 5, 19° à 26°, 5/1, 9/2, §§ 1er à 9, de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, obtenir de l'intermédiaire ou des intermédiaires concernés toutes informations qui, en exécution de l'article 5, 19° à 26°, 5/1, 9/2, §§ 1er à 9, de l'ordonnance précitée, doivent être déclarées à l'autorité compétente interne visée à l'article 5, 6°, de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, y compris les documents sous-jacents établis par l'intermédiaire concernant un dispositif devant faire l'objet d'une déclaration, et qui, après application de l'alinéa 2, n'ont pas été transmis.

Un établissement de banque, de change, de crédit ou d'épargne est considéré comme un tiers soumis sans restriction à l'application des dispositions des alinéas 1er et 2.

§ 3. L'agent compétent, visé au paragraphe 2, alinéa 1er, peut infliger une amende administrative d'un montant compris entre 125 euros et 50.000 euros aux :

1° personnes qui refusent de coopérer à l'enquête visée au paragraphe 2, alinéa 1er;

2° personnes qui ne fournissent pas ou qui ne fournissent pas dans les délais les informations demandées sur la base du paragraphe 2, alinéa 1er.

Le Gouvernement fixe l'échelle des amendes susmentionnées et règle les modalités d'application de celles-ci.

Ces amendes sont établies et recouvrées suivant les règles qui sont d'application pour les taxes.

§ 4. L'agent compétent visé au paragraphe 2, alinéas 2 et 3, peut infliger une amende administrative d'un montant compris entre 625 euros et 12.500 euros pour toute infraction aux

dispositions des articles 5, 19° à 26°, 5/1, 9/2, §§ 1er à 9, de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ainsi qu'aux arrêtés pris en exécution de celle-ci, et qui consiste en toute déclaration incomplète des renseignements visés à l'article 9/2, § 10, de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.

Si ces infractions ont été commises dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, une amende d'un montant de 2.500 euros à 25.000 euros est infligée.

L'agent compétent, visé au paragraphe 2, alinéas 2 et 3, peut infliger une amende administrative d'un montant compris entre 3.125 euros et 50.000 euros pour toute infraction aux dispositions des articles 5, alinéa 1er, 19° à 26°, 5/1, 9/2, §§ 1er à 9, de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ainsi qu'aux arrêtés pris en exécution de celle-ci, qui consiste à s'abstenir de fournir, dans le délai prescrit, les renseignements visés à l'article 9/2, § 10, de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.

Si ces infractions ont été commises dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, une amende d'un montant de 12.500 euros à 100.000 euros est infligée.

Le Gouvernement détermine l'échelle des amendes susmentionnées et règle leurs modalités d'application.

Ces amendes sont infligées et recouvrées suivant les règles qui sont d'application pour les taxes ».

#### B.29.3. Artikel 334 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 bestimmt:

« Macht eine aufgrund der Artikel 315 Absatz 1 und 2, 315bis Absatz 1 bis 3, 316 und 322 bis 324 aufgeforderte Person das Berufsgeheimnis geltend, beantragt die Verwaltung das Eingreifen der territorial zuständigen Disziplinarbehörde, damit diese entscheidet, ob und eventuell in welchem Maße der Antrag auf Auskunft oder auf Vorlage von Büchern und Unterlagen mit der Einhaltung des Berufsgeheimnisses vereinbar ist ».

Wie die Regierung der Region Brüssel-Hauptstadt anführt, sieht Artikel 125 des Brüsseler Kodex über das Steuerverfahren eine nahezu identische Regelung vor, die es dem Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, erlaubt, dass er sich im Rahmen der Anwendung von Artikel 119 desselben Kodex auf sein Berufsgeheimnis beruft:

« Lorsque la personne requise en vertu des dispositions reprises dans les sections 2 à 4 du chapitre 5 du titre 2 fait valoir le secret professionnel, l'administration fiscale régionale sollicite l'intervention de l'autorité disciplinaire territorialement compétente à l'effet d'apprécier si, et éventuellement dans quelle mesure, la demande de renseignements se concilie avec le respect du secret professionnel ».



B.29.4. Der vierte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7511 beruht auf einer falschen Annahme und ist deshalb unbegründet.

*In Bezug auf den fünften Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7511*

B.30.1. Der fünfte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7511 ist aus einem Verstoß durch Artikel 12 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020 gegen die Artikel 22, 29 und 170 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit dem allgemeinen Grundsatz der Rechtssicherheit, mit dem allgemeinen Grundsatz des Berufsgeheimnisses des Rechtsanwalts, mit den Artikeln 1, 6 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention, mit den Artikeln 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 und 51 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und mit Artikel 6 des EUV, abgeleitet, da diese Bestimmung das Inkrafttreten der Bestimmungen regle, die in den anderen Klagegründen beanstandet würden.

B.30.2. Durch einen Nichtigkeitsentscheid wird die für nichtig erklärte Bestimmung *ab initio* aus der Rechtsordnung gestrichen. Die Nichtigkeitsklärung der Bestimmung, die vorsieht, ab wann die für nichtig erklärte Norm wirksam ist, kann in der Regel keine weiter reichenden Folgen haben.

Der fünfte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7511 ist folglich nicht zu prüfen.

*In Bezug auf den zweiten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7521*

B.31. Die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 7521 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 der Ordonnanz vom 29. Oktober 2020, dass sie auf einer Richtlinie beruhe, die gegen die Grundprinzipien des Unionsrechts verstoße. Der Klagegrund entspricht dem zweiten und dritten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7481. Wie in B.8.4 und B.9.3 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. 7521 ebenfalls auszusetzen.

*Was den dritten und den vierten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7521 betrifft*

B.32.1. Der dritte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7521 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die Ordonnanz vom 29. 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. 7521 führen die angefochtenen Bestimmungen zu einem Behandlungsunterschied, was das Berufsgeheimnis betrifft, je nachdem, ob ein Intermediär Beratung zur bestehenden rechtlichen Situation oder zur künftigen rechtlichen Situation des Klienten oder zu nicht rechtlichen Elementen der Situation des Klienten leistet.

Der vierte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 7521 ist abgeleitet aus einem Verstoß durch die Ordonnanz vom 29. 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. 7521 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.32.2. Der Gerichtshof prüft die Klagegründe zusammen.

B.33. Was die erste individuelle Meldung bezüglich einer marktfähigen Gestaltung betrifft, ist festzustellen, dass - wie in B.16.1 erwähnt - die bei dieser Meldung zu übermittelnden Informationen nicht vom Berufsgeheimnis abgedeckt sind.

B.34. Was die regelmäßige Meldepflicht bezüglich einer marktfähigen Gestaltung betrifft, ist festzustellen, dass - wie in B.17.1 erwähnt - es nicht ausgeschlossen ist, dass sich die Meldepflicht auf Tätigkeiten bezieht, die unter das Berufsgeheimnis fallen.

Aus den in B.17.2 und B.17.3 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.17.2 und B.17.3 erwähnten Gründe ebenfalls gegenüber anderen Intermediären, die dem Berufsgeheimnis unterliegen, gelten.

Folglich betrifft die in B.17.3 festgestellte Verfassungswidrigkeit alle Intermediäre, die dem Berufsgeheimnis unterliegen.

Artikel 9/2 § 6 Absatz 5 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz vom 29. 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 9/2 § 2 der Ordonnanz vom 26. Juli 2013 nicht auf sein Berufsgeheimnis berufen kann.

B.35.1. 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 seinem Entscheid 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.35.2. 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.32.1 erwähnten Klagegründe auszusetzen, insofern sie sich auf die Pflicht eines Intermediärs beziehen, die 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.

#### *Zu der Aufrechterhaltung der Folgen*

B.36.1. Die Regierung der Region Brüssel-Hauptstadt ersucht den Gerichtshof, gegebenenfalls die Folgen der womöglich für nichtig zu erklärenden Bestimmungen aufrechtzuerhalten, sowohl in Bezug auf die Vergangenheit als auch bis zu dem Zeitpunkt, an dem eine neue Ordonnanz erlassen werden kann, und zwar um Rechtssicherheit zu garantieren.

B.36.2. Artikel 8 Absatz 3 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 bestimmt:

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

B.36.3. Ganz unabhängig von der Frage, ob eine solche Aufrechterhaltung im Lichte des vorerwähnten Urteils des Gerichtshofes der Europäischen Union vom 8. Dezember 2022 möglich ist, weist die Regierung der Region Brüssel-Hauptstadt nicht nach, dass eine nicht modulierte Nichtigerklärung die Rechtssicherheit gefährden würde. Das gilt insbesondere im Lichte der Feststellung, dass die für nichtig zu erklärenden Bestimmungen in Bezug auf die Anwendung auf Rechtsanwälte, die als Intermediär tätig werden, bereits im Entscheid Nr. 46/2021 des Gerichtshofes vom 11. Mai 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.046) einstweilen aufgehoben wurden. Der Antrag auf Aufrechterhaltung der Folgen ist folglich abzulehnen.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

- erklärt Artikel 9/2 § 6 Absatz 1 Nr. 1 der Ordonnanz der Region Brüssel-Hauptstadt vom 26. Juli 2013 « zur Umsetzung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG », eingefügt durch Artikel 6 der Ordonnanz der Region Brüssel-Hauptstadt vom 29. Oktober 2020 « zur Abänderung der Ordonnanz vom 26. Juli 2013 zur Umsetzung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG und zur Abänderung des Brüsseler Kodex über das Steuerverfahren » insofern, als er einen Rechtsanwalt, der als Intermediär tätig wird, verpflichtet, einen anderen Intermediär, der nicht sein Mandant ist, zu informieren, für nichtig;

- erklärt Artikel 9/2 § 6 Absatz 5 derselben Ordonnanz vom 26. Juli 2013, eingefügt durch Artikel 6 derselben Ordonnanz vom 29. 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 9/2 § 2 der besagten Ordonnanz vom 26. Juli 2013 nicht auf dieses Berufsgeheimnis berufen kann, für nichtig;

- setzt die Entscheidung über die in B.8.1, B.9.1, B.10.1, B.11.1, B.22.2, B.31 und B.32.1 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 niederländischer, französischer 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

L. Lavrysen