Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zweite Kammer)

26. September 2024*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung – Richtlinie 2011/16/EU – Informationsaustausch auf Ersuchen – Anordnung an einen Rechtsanwalt, Informationen zu übermitteln – Anwaltliches Berufsgeheimnis – Art. 7 und Art. 52 Abs. 1 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union“

In der Rechtssache C-432/23

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Cour administrative (Verwaltungsgerichtshof, Luxemburg) mit Beschluss vom 11. Juli 2023, beim Gerichtshof eingegangen am 12. Juli 2023, in dem Verfahren

F SCS,

Ordre des avocats du barreau de Luxembourg

gegen

Administration des contributions directes

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin A. Prechal, der Richter F. Biltgen, N. Wahl und J. Passer (Berichterstatter) sowie der Richterin M. L. Arastey Sahún,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

unter Berücksichtigung des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– des Ordre des avocats du barreau de Luxembourg, vertreten durch P. Mellina und A. Steichen, Avocats,

* Verfahrenssprache: Französisch.

– der luxemburgischen Regierung, vertreten durch A. Germeaux und T. Schell als Bevollmächtigte,

– der deutschen Regierung, vertreten durch J. Möller, J. Heitz und M. Hellmann als Bevollmächtigte,

– der spanischen Regierung, vertreten durch L. Aguilera Ruiz als Bevollmächtigten,

– der österreichischen Regierung, vertreten durch A. Posch und J. Schmoll als Bevollmächtigte,

– des Rates der Europäischen Union, vertreten durch K. Pavlaki, S. Santoro und A. Sikora-Kalėda als Bevollmächtigte,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch A. Ferrand und W. Roels als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 30. Mai 2024

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 17 Abs. 1 und 4 und Art. 18 Abs. 1 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 (ABl. 2011, L 64, S. 1) sowie von Art. 7 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (im Folgenden: Charta) und die Gültigkeit der Richtlinie 2011/16 im Hinblick auf Art. 7 und Art. 52 Abs. 1 der Charta.

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der F SCS (im Folgenden: Gesellschaft F), einer als Kommanditgesellschaft in Luxemburg gegründeten Anwaltskanzlei, und dem Ordre des avocats du barreau de Luxembourg (Rechtsanwaltskammer Luxemburg, im Folgenden: OABL) gegen die Administration des contributions directes (Verwaltung für direkte Abgaben, Luxemburg) wegen einer von dieser Verwaltung an die Gesellschaft F gerichteten Entscheidung über die Anordnung der Übermittlung von Auskünften und Unterlagen sowie wegen einer Geldbuße, die gegen die Gesellschaft F verhängt wurde, weil sie dieser Anordnungsentscheidung nicht nachgekommen war.

Rechtsrahmen

Unionsrecht

Richtlinie 2011/16

3 Die Richtlinie 2011/16 schafft ein System der Zusammenarbeit zwischen den Steuerbehörden der Mitgliedstaaten und legt die Regeln und Verfahren fest, die beim Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten für steuerliche Zwecke anzuwenden sind.

4 Art. 1 Abs. 1 dieser Richtlinie bestimmt:

„Diese Richtlinie legt die Regeln und Verfahren fest, 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 in Artikel 2 genannten Steuern voraussichtlich erheblich sind."

5 Art. 3 („Begriffsbestimmungen") dieser Richtlinie sieht vor:

„Für die Zwecke dieser Richtlinie bezeichnet der Ausdruck:

…

8. ‚Austausch von Informationen auf Ersuchen' den Austausch von Informationen auf der Grundlage eines Ersuchens, das der ersuchende Mitgliedstaat an den ersuchten Mitgliedstaat in einem bestimmten Fall stellt;

…"

6 Art. 5 der Richtlinie 2011/16, die erste Bestimmung in Abschnitt I („Informationsaustausch auf Ersuchen") des Kapitels II dieser Richtlinie, lautet wie folgt:

„Auf Ersuchen der ersuchenden Behörde übermittelt die ersuchte Behörde der ersuchenden Behörde alle in Artikel 1 Absatz 1 genannten Informationen, die sie besitzt oder die sie im Anschluss an behördliche Ermittlungen erhalten hat."

7 Art. 6 („Behördliche Ermittlungen") der genannten Richtlinie hat folgenden Wortlaut:

„(1) Die ersuchte Behörde trifft Vorkehrungen dafür, dass alle behördlichen Ermittlungen durchgeführt werden, die zur Beschaffung der in Artikel 5 genannten Informationen notwendig sind.

…

(3) Zur Beschaffung der erbetenen Informationen oder zur Durchführung der erbetenen behördlichen Ermittlungen geht die ersuchte Behörde nach denselben Verfahren vor, die sie anwenden würde, wenn sie von sich aus oder auf Ersuchen einer anderen Behörde des eigenen Mitgliedstaats handeln würde.

…"

8 In Art. 17 („Beschränkungen") in Kapitel IV („Bedingungen für die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden") dieser Richtlinie heißt es:

„(1) Eine ersuchte Behörde eines Mitgliedstaats erteilt einer ersuchenden Behörde eines anderen Mitgliedstaats die Informationen gemäß Artikel 5 unter der Voraussetzung, dass die ersuchende Behörde die üblichen Informationsquellen ausgeschöpft hat, die sie unter den gegebenen Umständen zur Erlangung der erbetenen Informationen genutzt haben könnte, ohne die Erreichung ihres Ziels zu gefährden.

(2) Die vorliegende Richtlinie verpflichtet einen ersuchten Mitgliedstaat nicht zu Ermittlungen oder zur Übermittlung von Informationen, wenn die Durchführung solcher Ermittlungen bzw. die Beschaffung der betreffenden Informationen durch diesen Mitgliedstaat für seine eigenen Zwecke mit seinen Rechtsvorschriften unvereinbar wäre.

…

(4) Die Übermittlung von Informationen kann abgelehnt werden, wenn sie zur Preisgabe eines Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnisses oder eines Geschäftsverfahrens führen würde oder wenn die Preisgabe der betreffenden Information die öffentliche Ordnung verletzen würde.

…“

9 Art. 18 („Pflichten“) in demselben Kapitel IV der Richtlinie 2011/16 sieht vor:

„(1) Ersucht ein Mitgliedstaat im Einklang mit dieser Richtlinie um Informationen, so trifft der ersuchte Mitgliedstaat die ihm zur Beschaffung von Informationen zur Verfügung stehenden Maßnahmen, um sich die erbetenen Informationen zu verschaffen, auch wenn dieser Mitgliedstaat solche Informationen möglicherweise nicht für eigene Steuerzwecke benötigt. Diese Verpflichtung gilt unbeschadet des Artikels 17 Absätze 2 … und 4, der jedoch nicht so ausgelegt werden kann, dass sich ein ersuchter Mitgliedstaat darauf berufen kann, um die Bereitstellung der Informationen allein deshalb abzulehnen, weil er kein eigenes Interesse daran hat.

(2) Artikel 17 Absätze 2 und 4 ist in keinem Fall so auszulegen, dass die ersuchte Behörde eines Mitgliedstaats die Erteilung von Informationen nur deshalb ablehnen kann, weil die Informationen sich bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einem Bevollmächtigten, Vertreter oder Treuhänder befinden oder sich auf Eigentumsanteile an einer Person beziehen.

…“

Richtlinie 2018/822

10 Die Richtlinie 2011/16 wurde mehrfach geändert, insbesondere durch 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 (ABl. 2018, L 139, S. 1), mit der eine Meldepflicht für potenziell aggressive grenzüberschreitende Steuerplanungsgestaltungen bei den zuständigen Behörden eingeführt wurde.

11 Art. 8ab („Umfang und Voraussetzungen des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen“) der Richtlinie 2011/16 in der durch die Richtlinie 2018/822 geänderten Fassung legt in den Abs. 1 und 5 fest:

„(1) Jeder Mitgliedstaat ergreift die erforderlichen Maßnahmen, 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 …

…

(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.“

Luxemburgisches Recht

Gesetz vom 29. März 2013

12 § 6 des Gesetzes vom 29. März 2013 zur Umsetzung der Richtlinie 2011/16 und 1. zur Änderung des allgemeinen Steuergesetzes und 2. zur Aufhebung des geänderten Gesetzes vom 15. März 1979 über die internationale Amtshilfe im Bereich der direkten Steuern (*Mémorial* A 2013, S. 756, im Folgenden: Gesetz vom 29. März 2013) bestimmt:

„Auf Ersuchen der ersuchenden Behörde übermittelt die ersuchte luxemburgische Behörde ihr alle für die Anwendung und Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts des ersuchenden Mitgliedstaats über die in Art. 1 genannten Steuern voraussichtlich erheblichen Informationen, die sie besitzt oder die sie im Anschluss an behördliche Ermittlungen erhalten hat.“

13 § 7 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 29. März 2013 lautet:

„(1) Die ersuchte luxemburgische Behörde veranlasst die Durchführung aller behördlichen Ermittlungen, die für die Beschaffung der in § 6 genannten Informationen erforderlich sind.

…

(3) Zur Beschaffung der erbetenen Informationen oder zur Durchführung der erbetenen behördlichen Ermittlungen geht die ersuchte luxemburgische Behörde nach denselben Verfahren vor, die sie anwenden würde, wenn sie von sich aus oder auf Ersuchen einer anderen luxemburgischen Behörde handeln würde.“

14 § 18 Abs. 2 und 4 dieses Gesetzes sieht vor:

„(2) Die ersuchte luxemburgische Behörde ist nicht verpflichtet, Ermittlungen durchzuführen oder Informationen zu übermitteln, wenn die Durchführung solcher Ermittlungen oder die Beschaffung der betreffenden Informationen für ihre eigenen Zwecke gegen ihre Rechtsvorschriften verstoßen würde.

…

(4) Die Übermittlung von Informationen kann abgelehnt werden, wenn sie zur Preisgabe eines Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnisses oder eines Geschäftsverfahrens führen würde oder wenn die Preisgabe der betreffenden Information die öffentliche Ordnung verletzen würde."

Gesetz vom 25. November 2014

15 Mit dem Gesetz vom 25. November 2014 über das auf den Informationsaustausch auf Ersuchen in Steuerangelegenheiten anzuwendende Verfahren sowie zur Änderung des Gesetzes vom 31. März 2010 über die Genehmigung der Besteuerungsübereinkünfte und über das darauf anzuwendende Verfahren für den Informationsaustausch auf Ersuchen (*Mémorial* A 2014, S. 4170) in der durch das Gesetz vom 1. März 2019 (*Mémorial* A 2019, Nr. 112) geänderten Fassung (im Folgenden: Gesetz vom 25. November 2014) wurde die Richtlinie 2011/16 in Bezug auf ihre verfahrensrechtlichen Aspekte in luxemburgisches Recht umgesetzt.

16 § 1 Abs. 1 dieses Gesetzes bestimmt:

„Dieses Gesetz findet ab seinem Inkrafttreten auf Ersuchen um Austausch von Informationen in Steuerangelegenheiten Anwendung, die von der zuständigen Behörde des ersuchenden Staates auf folgender Grundlage gestellt werden:

…

4. nach dem [Gesetz vom 29. März 2013];

…"

17 § 2 Abs. 1 und 2 des Gesetzes vom 25. November 2014 sieht vor:

„(1) Die Steuerbehörden sind befugt, die zur Durchführung des in den Übereinkünften und Gesetzen vorgesehenen Informationsaustauschs erbetenen Informationen aller Art von demjenigen zu verlangen, der über sie verfügt.

(2) Der Informationsinhaber ist verpflichtet, die verlangten Auskünfte vollständig, genau und unverändert innerhalb eines Monats nach Zustellung der die verlangten Auskünfte anordnenden Entscheidung zu erteilen. Diese Verpflichtung schließt die Übermittlung der unveränderten Schriftstücke ein, auf denen diese Auskünfte beruhen."

18 § 3 Abs. 3 und 5 dieses Gesetzes lautet wie folgt:

„(3) Verfügt die zuständige Steuerverwaltung nicht über die erbetenen Informationen, stellt der Leiter der zuständigen Steuerbehörde oder dessen Vertreter dem Informationsinhaber seine die Erteilung der erbetenen Auskünfte anordnende Entscheidung durch eingeschriebenen Brief zu.

…

(5) Zusätzlich zu dem in Absatz 3 vorgesehenen Anordnungsverfahren hat die zuständige Steuerverwaltung die gleichen Ermittlungsbefugnisse wie im Rahmen von Besteuerungsverfahren zur Festsetzung oder Kontrolle von Steuern, Abgaben und Gebühren, mit allen dort vorgesehenen Garantien."

AO

19 § 171 der Loi générale des impôts du 22 mai 1931 („Abgabenordnung“) (*Mémorial* A 1931, Nr. 900), in ihrer geänderten Fassung (im Folgenden: AO), bestimmt in Abs. 2:

„[Der Steuerpflichtige] hat Aufzeichnungen, Bücher und Geschäftspapiere sowie die für die Festsetzung der Steuer relevanten Unterlagen auf Verlangen (§ 207) zur Einsicht und Prüfung vorzulegen.“

20 § 175 Abs. 1 und 2 AO sieht vor:

„(1) Mit Ausnahme der als nahe Angehörige bezeichneten Personen müssen auch diejenigen, die nicht steuerpflichtig sind, … der Steuerprüfungsbehörde über Tatsachen Auskunft erteilen, die für die Ausübung der Steuerprüfung oder in einem Steuerermittlungsverfahren für die Feststellung von Steuerforderungen von Bedeutung sind. …

(2) Die Auskunft soll, soweit dies durchführbar ist und nicht aus besonderen Gründen Abweichungen geboten sind, schriftlich erbeten und erteilt werden; die Steuerprüfungsbehörde kann jedoch das Erscheinen des Auskunftspflichtigen anordnen.“

21 In § 177 AO heißt es:

„(1) Die Auskunft können ferner verweigern:

1. Verteidiger und Rechtsanwälte, soweit sie in Strafsachen tätig gewesen sind,

…

3. Rechtsanwälte über das, was ihnen bei Ausübung ihres Berufs anvertraut ist,

4. die Gehilfen der zu 1 bis 3 bezeichneten Personen hinsichtlich der Tatsachen, die sie in dieser ihrer Eigenschaft erfahren haben.

(2) Diese Bestimmung findet auf die zu 3 und 4 bezeichneten Personen insoweit keine Anwendung, als es sich um Tatsachen handelt, die ihnen bei der Beratung oder Vertretung in Steuerangelegenheiten zur Kenntnis gekommen sind, es sei denn, dass es sich um Fragen handelt, deren Bejahung oder Verneinung ihre Auftraggeber der Gefahr einer Strafverfolgung aussetzen würde.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

22 Nachdem spanische Steuerbehörden ein auf die Richtlinie 2011/16 gestütztes Auskunftsersuchen an die Verwaltung für direkte Abgaben gerichtet hatten, erließ diese Verwaltung am 28. Juni 2022 eine an die Gesellschaft F gerichtete Anordnungsentscheidung, der zufolge diese Gesellschaft sämtliche verfügbaren Unterlagen und Informationen über Dienstleistungen vorlegen sollte, die von ihr an K, eine Gesellschaft spanischen Rechts, im Rahmen des Erwerbs eines Unternehmens und einer Mehrheitsbeteiligung an einer Gesellschaft, beide ebenfalls spanischen Rechts, erbracht worden waren.

23 Diese Entscheidung hatte folgenden Wortlaut:

„…

Ich bitte Sie, uns für den Zeitraum vom 1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2019 folgende Informationen und Unterlagen bis zum 3. August 2022 vorzulegen:

– … sämtliche verfügbaren Unterlagen (Auftragsschreiben, Verträge mit der Mandantin, Berichte, Memoranden, Mitteilungen, Rechnungen usw.) über die von [Ihrer Gesellschaft F] an die spanische Gesellschaft [K] erbrachten Dienstleistungen im Rahmen:

  o des Erwerbs von 80 % der Beteiligungen an [N] durch die Investmentgruppe [O] im Jahr 2015 (Rechnung Nr. … …. vom 04. März 2016);

  o des Erwerbs eines weiteren spanischen Unternehmens durch die Gruppe im Jahr 2018 (Rechnung Nr. … … vom 13. Dezember 2018);

– … eine ausführliche Beschreibung des Ablaufs der oben genannten Transaktionen von der Beauftragung der Dienste der Gesellschaft [F] bis zu deren Abschluss, sowie eine Erläuterung ihrer Beteiligung an diesen Vorgängen, eine Auflistung ihrer Gesprächspartner (Verkäufer, Käufer und Dritte) und die Rechnungen;

– … eine Ablichtung aller Unterlagen, die im Hinblick auf die vorstehenden Gedankenstriche von Bedeutung sind.

Ich möchte Sie darauf aufmerksam machen, dass der Informationsinhaber gemäß Artikel 2 [Absatz 2] des [Gesetzes vom 25. November 2014] … verpflichtet ist, die verlangten Auskünfte vollständig, genau und unverändert zu erteilen sowie die Schriftstücke, auf denen diese Auskünfte beruhen, zu übermitteln.

…“

24 In ihrer Antwort mit E-Mail vom 8. Juli 2022 teilte die Gesellschaft F mit, sie habe als rechtsberatende Anwältin der Unternehmensgruppe, zu der die Gesellschaft K gehöre, gehandelt, so dass es ihr aus diesem Grund und aufgrund des ihr obliegenden Berufsgeheimnisses nicht möglich sei, Informationen über ihre Mandantin weiterzugeben.

25 Mit E-Mail vom 11. Juli 2022 forderte die Verwaltung für direkte Abgaben die Gesellschaft F unter Bezugnahme auf § 2 Abs. 1 und 2 des Gesetzes vom 25. November 2014 auf, der Anordnungsentscheidung vom 28. Juni 2022 nachzukommen.

26 Mit Schreiben vom 8. August 2022 antwortete die Gesellschaft F, sie verfüge über keine Informationen, die nicht unter das Berufsgeheimnis gemäß § 177 Abs. 1 AO fielen, und wies darauf hin, dass ihr Mandat in dem in dieser Anordnungsentscheidung beschriebenen Fall nicht steuerlicher, sondern rein gesellschaftsrechtlicher Art gewesen sei.

27 Mit Entscheidung vom 19. August 2022 forderte diese Verwaltung die Gesellschaft F unter Androhung einer Geldbuße erneut auf, die angeforderten Auskünfte und Schriftstücke zu übermitteln, und erinnerte daran, dass deren vollständige, genaue und unveränderte Übermittlung gemäß § 2 Abs. 2 des Gesetzes vom 25. November 2014 zwingend vorgeschrieben sei.

28 Mit Entscheidung vom 16. September 2022 verhängte diese Verwaltung gegen die Gesellschaft F wegen der Nichtbefolgung der Anordnungsentscheidung vom 19. August 2022 eine Geldbuße.

29 Am 18. Oktober 2022 reichte die Gesellschaft F beim Tribunal administratif (Verwaltungsgericht, Luxemburg) eine Klage auf Abänderung der Entscheidung vom 16. September 2022 sowie am 25. November 2022 eine Klage auf Nichtigerklärung der Anordnungsentscheidung vom 19. August 2022 (im Folgenden: streitige Anordnung) ein. Der OABL beantragte, in Bezug auf diese zweite Klage zur Unterstützung der Gesellschaft F dem Verfahren als Streithelfer beitreten zu können.

30 Mit Urteil vom 23. Februar 2023 wies dieses Gericht die Nichtigkeitsklage und damit auch den Streithilfeantrag des OABL als in zeitlicher Hinsicht unzulässig ab.

31 Die Gesellschaft F und der OABL legten gegen dieses Urteil bei der Cour administrative (Verwaltungsgerichtshof, Luxemburg) – dem vorlegenden Gericht – Berufung ein.

32 Mit Urteil vom 4. Mai 2023 erklärte dieses Gericht die von der Gesellschaft F gegen die streitige Anordnung erhobene Nichtigkeitsklage und den Streithilfeantrag des OABL für zulässig und beschloss, über die Begründetheit der Klage zu entscheiden.

33 In der Sache weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass die Klägerin und der Streithelfer ihre Vorbringen zur Rechtswidrigkeit der streitigen Anordnung auf Art. 17 Abs. 2 und 4 der Richtlinie 2011/16 und § 18 Abs. 2 und 4 des Gesetzes vom 29. März 2013 zur Umsetzung dieser Richtlinie in luxemburgisches Recht stützten und sich in diesem Zusammenhang auf das Urteil vom 8. Dezember 2022, Orde van Vlaamse Balies u. a. (C-694/20, im Folgenden: Urteil Orde van Vlaamse Balies u. a., EU:C:2022:963), sowie auf Bestimmungen der Charta, insbesondere ihren Art. 7, beriefen.

34 Insoweit vertritt dieses Gericht die Auffassung, dass der Gerichtshof, damit es über diese Vorbringen und den bei ihm anhängigen Rechtsstreit entscheiden könne, verschiedene Klarstellungen vornehmen müsse, um es ihm zu ermöglichen, die Vereinbarkeit der streitigen Anordnung mit dem Unionsrecht zu beurteilen, und zwar unabhängig von der Frage, ob die Gesellschaft F im vorliegenden Fall gegebenenfalls auch von der Verpflichtung zur Übermittlung der verlangten Auskünfte und Unterlagen oder einiger davon nach § 177 AO befreit sein könnte, soweit die von ihr geleistete Beratung nicht „in Steuerangelegenheiten“ im Sinne von Abs. 2 dieses Artikels erfolgt sei.

35 Dabei weist das vorlegende Gericht zunächst darauf hin, dass nach den Feststellungen des Gerichtshofs im Urteil Orde van Vlaamse Balies u. a. die durch Art. 8ab der Richtlinie 2011/16 in der durch die Richtlinie 2018/822 geänderten Fassung eingeführte Verpflichtung eines Rechtsanwalts, der eine grenzüberschreitende Gestaltung konzipiere, vermarkte oder organisiere, einem Dritten seine Identität, seine Einschätzung zum Inhalt der grenzüberschreitenden Gestaltung und die Tatsache, dass er konsultiert worden sei, offenzulegen, sowie die Weitergabe dieser Informationen an die Steuerverwaltung einen Eingriff in das in Art. 7 der Charta

garantierte Recht auf Achtung der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant darstellten. Im vorliegenden Fall würde die streitige Anordnung die Gesellschaft F jedoch dazu verpflichten, der Verwaltung für direkte Abgaben sämtliche Unterlagen über ihre Beziehungen zu ihrer Mandantin im Zusammenhang mit der Einrichtung bestimmter gesellschaftsrechtlicher Investitionsstrukturen zur Verfügung zu stellen. Es erscheine daher nur folgerichtig, daraus den Schluss zu ziehen, dass auch diese Anordnung einen Eingriff in dieses Recht darstelle. Angesichts des Unterschieds zwischen den Regelungen zum Informationsaustausch und den diesbezüglichen Maßnahmen, wie sie einerseits im Urteil Orde van Vlaamse Balies u. a. und andererseits in der bei ihm anhängigen Rechtssache in Rede stünden, ist das vorlegende Gericht jedoch der Auffassung, dass eine Bestätigung dieser Beurteilung erforderlich sei.

36 Sodann weist dieses Gericht für den Fall, dass der Schutz von Art. 7 der Charta Anwendung finde und das Vorliegen eines Eingriffs festgestellt werde, darauf hin, dass der Gerichtshof in Rn. 34 des Urteils Orde van Vlaamse Balies u. a. daran erinnert habe, dass die in diesem Art. 7 verankerten Rechte keine uneingeschränkte Geltung beanspruchen könnten, sondern im Hinblick auf ihre gesellschaftliche Funktion gesehen werden müssten, und dass nach Art. 52 Abs. 1 der Charta Einschränkungen der Ausübung dieser Rechte zulässig seien, sofern sie u. a. gesetzlich vorgesehen seien. Dieses Gericht stellt jedoch auch fest, dass die Richtlinie 2011/16 über ihren Art. 17 Abs. 4 hinaus im Bereich des Informationsaustauschs auf Ersuchen keine Bestimmung enthalte, die eine Sonderregelung mit spezifischen Einschränkungen der Verpflichtung eines Rechtsanwalts, als Drittinhaber solche Informationen zur Verfügung zu stellen, vorsehe. Da es keine Bestimmungen über eine solche Sonderregelung gebe, stelle sich die Frage, ob die Richtlinie 2011/16 mit Art. 7 und Art. 52 Abs. 1 der Charta vereinbar sei.

37 Das vorlegende Gericht ist ferner der Ansicht, dass, sollte der Gerichtshof zu dem Ergebnis gelangen, dass die Richtlinie 2011/16 unter dem in der vorstehenden Randnummer genannten Gesichtspunkt mit der Charta vereinbar sei, sich die Frage stelle, ob der Umfang der Mitwirkungspflicht von Rechtsanwälten im Rahmen des in dieser Richtlinie geregelten Informationsaustauschs auf Ersuchen unter Berücksichtigung der Auswirkungen ihres Berufsgeheimnisses nach der Verweisung in Art. 18 Abs. 1 dieser Richtlinie durch innerstaatliche Rechtsvorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten ermittelt werden könne. Es stellt klar, dass in diesem Fall § 177 AO – als innerstaatliche Rechtsvorschrift, die diese Mitwirkungspflicht von Rechtsanwälten als Dritte regle – im vorliegenden Fall angewendet werden müsse.

38 Insoweit weist das vorlegende Gericht ferner darauf hin, dass nach den Ausführungen des Gerichtshofs in Rn. 39 des Urteils Orde van Vlaamse Balies u. a. eine Aufhebung dieser Vertraulichkeit nur in begrenztem Maße zulässig sei, damit die Achtung des Wesensgehalts der Vertraulichkeit der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant gewährleistet werde. Im vorliegenden Fall verpflichte die streitige Anordnung die Gesellschaft F, sämtliche Unterlagen über ihre Beziehungen zu ihrer Mandantin vorzulegen, die sich auf die Einrichtung bestimmter gesellschaftsrechtlicher Investitionsstrukturen bezögen. Unter diesen Umständen könne nicht ausgeschlossen werden, dass diese Anordnung den Wesensgehalt des Rechts auf Achtung der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant berühre. Da diese Anordnung jedoch mit § 177 AO im Einklang stehe, stelle sich auch die Frage, ob sowohl diese nationale Bestimmung als auch diese Anordnung mit Art. 7 der Charta im Einklang stünden.

39 Schließlich weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass im Fall des Verstoßes der letztgenannten Bestimmung gegen Art. 7 der Charta eine solche Schlussfolgerung dennoch nicht automatisch zur vollständigen Nichtigerklärung der genannten Anordnungsentscheidung führen müsse, da sie eine Entscheidung darstelle, die je nach den jeweils angeforderten Auskünften geteilt werden

könne. Das luxemburgische Gericht könnte daher die Verpflichtung des Rechtsanwalts zur Erteilung von Informationen, bei denen nicht davon auszugehen sei, dass sie den Wesensgehalt des Rechts auf Achtung seiner Kommunikation mit seinem Mandanten beträfen, weiter als wirksam erachten.

40 Folglich dürfe sich die Prüfung des vorlegenden Gerichts nicht auf die Feststellung eines möglichen Eingriffs in den Wesensgehalt der Vertraulichkeit der Kommunikation zwischen einem Rechtsanwalt und seinem Mandanten beschränken, sondern es sollte danach auch geprüft werden, ob weitere vom Gerichtshof im Urteil Orde van Vlaamse Balies u. a. – insbesondere in Bezug auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit – berücksichtigte Erwägungen gegebenenfalls geeignet seien, die Informationen, die im Rahmen eines auf der Richtlinie 2011/16 beruhenden Informationsaustauschs auf Ersuchen zulässigerweise von einem Rechtsanwalt verlangt werden könnten, weiter zu beschränken.

41 Unter diesen Umständen hat die Cour administrative (Verwaltungsgerichtshof) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Fällt die Rechtsberatung eines Rechtsanwalts im Bereich des Gesellschaftsrechts – im vorliegenden Fall im Hinblick auf die Einrichtung einer gesellschaftsrechtlichen Investitionsstruktur – in den Bereich des von Art. 7 der Charta gewährten verstärkten Schutzes des Schriftwechsels zwischen Rechtsanwalt und Mandant?

2. Falls die erste Frage bejaht wird: Stellt eine Entscheidung der zuständigen Behörde eines ersuchten Mitgliedstaats, die erlassen wurde, um einem Ersuchen eines anderen Mitgliedstaats um Informationsaustausch auf Ersuchen auf der Grundlage der Richtlinie 2011/16 nachzukommen, und die die Anordnung an einen Rechtsanwalt enthält, der Behörde im Großen und Ganzen sämtliche verfügbare Unterlagen über seine Beziehungen zu seinem Mandanten, eine detaillierte Beschreibung der Transaktionen, die Gegenstand seiner Beratungen waren, eine Erläuterung seiner Beteiligung an diesen Vorgängen und die Auflistung seiner Gesprächspartner vorzulegen, einen Eingriff in das in Art. 7 der Charta garantierte Recht auf Achtung der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant dar?

3. Falls die zweite Frage bejaht wird: Ist die Richtlinie 2011/16 mit Art. 7 und Art. 52 Abs. 1 der Charta vereinbar, insofern als sie über Art. 17 Abs. 4 hinaus keine Bestimmung enthält, die einen Eingriff in die Vertraulichkeit des Schriftwechsels zwischen Rechtsanwalt und Mandant im Rahmen der Regelung des Informationsaustauschs auf Ersuchen ausdrücklich zulässt und die den Umfang der Einschränkung der Ausübung des betreffenden Rechts selbst festlegt?

4. Falls die dritte Frage bejaht wird: Können die Regelung der Mitwirkungspflicht von Rechtsanwälten (oder einer Anwaltskanzlei) als Drittinhaber im Rahmen der Anwendung des durch die Richtlinie 2011/16 geschaffenen Mechanismus des Informationsaustauschs auf Ersuchen und insbesondere die spezifischen Einschränkungen zur Berücksichtigung der Auswirkungen ihres Berufsgeheimnisses gemäß der Verweisung in Art. 18 Abs. 1 dieser Richtlinie durch innerstaatliche Rechtsvorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten erfolgen, die die Mitwirkungspflicht von Rechtsanwälten als Dritte bei der Steuerfahndung im Rahmen der Anwendung des innerstaatlichen Steuerrechts regeln?

5. Falls die vierte Frage bejaht wird: Muss eine nationale Rechtsvorschrift wie die im vorliegenden Fall anwendbare, in der die Mitwirkungspflicht von Rechtsanwälten als Drittinhaber geregelt ist, um mit Art. 7 der Charta vereinbar zu sein, besondere Regelungen enthalten, die

– die Wahrung des Wesensgehalts der Vertraulichkeit der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant sicherstellen und

– besondere Voraussetzungen festlegen, um sicherzustellen, dass die Mitwirkungspflicht von Rechtsanwälten auf das zur Erreichung des Ziels der Richtlinie 2011/16 geeignete und erforderliche Maß beschränkt wird?

6. Falls die fünfte Frage bejaht wird: Müssen die besonderen Voraussetzungen, mit denen sichergestellt werden soll, dass die Mitarbeit von Rechtsanwälten bei der Steuerfahndung auf das zur Erreichung des Ziels der Richtlinie 2011/16 geeignete und erforderliche Maß beschränkt wird, die Pflicht der zuständigen Behörde des ersuchten Mitgliedstaats umfassen,

– eine verstärkte Kontrolle darüber durchzuführen, ob der ersuchende Mitgliedstaat – wie in Art. 17 Abs. 1 der Richtlinie 2011/16 vorgesehen – tatsächlich zuvor die üblichen Informationsquellen ausgeschöpft hat, die er unter den gegebenen Umständen zur Erlangung der erbetenen Informationen genutzt haben könnte, ohne die Erreichung dieses Ziels zu gefährden, und/oder

– sich zuvor vergeblich an andere potenzielle Informationsinhaber gewandt zu haben, um sich als letztes Mittel an einen Rechtsanwalt in seiner Eigenschaft als potenzieller Informationsinhaber wenden zu dürfen, und/oder

– in jedem Einzelfall eine Abwägung zwischen der dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzung einerseits und den fraglichen Rechten andererseits in der Weise vorzunehmen, dass eine gegen einen Rechtsanwalt gerichtete Anordnung nur dann rechtsgültig erlassen werden könnte, wenn zusätzliche Voraussetzungen erfüllt sind, wie etwa das Erfordernis, dass die finanziellen Auswirkungen der im ersuchenden Staat laufenden Kontrolle einen gewissen Umfang erreichen oder erreichen könnten oder strafrechtlich relevant sein könnten?

Zur Zuständigkeit des Gerichtshofs

42 Die österreichische Regierung hat Zweifel an der Zuständigkeit des Gerichtshofs geäußert und im Wesentlichen geltend gemacht, dass, da die Richtlinie 2011/16 nicht festlege, unter welchen Bedingungen Ermittlungen bzw. Übermittlungen zulässigerweise durchgeführt werden könnten und insbesondere unter welchen Voraussetzungen ein Rechtsunterworfener die Herausgabe von Informationen unter Verweis auf ein Berufsgeheimnis verweigern könne, solche Fragen ausschließlich vom nationalen Recht abhingen, so dass der Ausgangsrechtsstreit nicht in den Anwendungsbereich dieser Richtlinie und damit auch nicht in den des Unionsrechts falle.

43 Es ist daran zu erinnern, dass die Richtlinie 2011/16 den Informationsaustausch auf Ersuchen zwischen den Mitgliedstaaten regelt und in diesem Rahmen in Art. 18 Abs. 1 bestimmt, dass der ersuchte Mitgliedstaat die ihm zur Beschaffung von Informationen zur Verfügung stehenden Maßnahmen trifft, um sich die vom ersuchenden Mitgliedstaat erbetenen Informationen zu verschaffen. Wenn also der ersuchte Mitgliedstaat auf ein gemäß Kapitel II Abschnitt I der Richtlinie 2011/16 gestelltes Ersuchen um Informationsaustausch Ermittlungen nach seinen innerstaatlichen Verfahren durchführt und an den Informationsinhaber eine Anordnung zur Übermittlung dieser Informationen richtet, führt er diese Richtlinie und damit das Unionsrecht durch.

44 Insoweit hat der Gerichtshof entschieden, dass der Erlass von Rechtsvorschriften durch einen Mitgliedstaat, die die Modalitäten des durch die Richtlinie 2011/16 eingeführten Verfahrens zum Informationsaustausch auf Ersuchen regeln, indem sie u. a. vorsehen, dass die zuständige Behörde eine Entscheidung erlassen kann, die einen Informationsinhaber dazu verpflichtet, ihr diese Informationen zu erteilen, eine solche Durchführung darstellt, die, wie sich aus Art. 51 Abs. 1 der Charta ergibt, zur Anwendbarkeit der Charta führt (Urteil vom 6. Oktober 2020, État luxembourgeois [Rechtsbehelf gegen ein Auskunftsersuchen in Steuersachen], C-245/19 und C-246/19, EU:C:2020:795, Rn. 45 und 46 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

45 Unter diesen Umständen ist festzustellen, dass der Gerichtshof für die Prüfung zuständig ist, ob und inwieweit die Bestimmungen der Charta der Anwendung nationaler Bestimmungen, wie sie im Ausgangsverfahren in Rede stehen, durch einen Mitgliedstaat im Rahmen und zum Zweck der Ausführung eines Ersuchens um Informationsaustausch nach Kapitel II Abschnitt I der Richtlinie 2011/16 entgegenstehen.

Zu den ersten beiden Vorlagefragen

46 Mit den ersten beiden Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 7 der Charta dahin auszulegen ist, dass eine anwaltliche Rechtsberatung auf dem Gebiet des Gesellschaftsrechts in den Bereich des durch diesen Artikel gewährleisteten verstärkten Schutzes der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant fällt, so dass eine Entscheidung, mit der ein Rechtsanwalt angewiesen wird, der Verwaltung des ersuchten Mitgliedstaats zum Zweck eines durch die Richtlinie 2011/16 vorgesehenen Informationsaustauschs auf Ersuchen sämtliche Unterlagen und Informationen über seine Beziehungen zu seinem Mandanten, die eine solche Rechtsberatung betreffen, vorzulegen, einen Eingriff in das durch diesen Artikel garantierte Recht auf Achtung der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant darstellt.

47 Es 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 Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten (im Folgenden: EMRK) entspricht (Urteil Orde van Vlaamse Balies u. a., Rn. 25).

48 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 berührt wird, muss der Gerichtshof daher bei der Auslegung der durch Art. 7 der Charta garantierten Rechte die entsprechenden durch Art. 8 Abs. 1 EMRK in deren Auslegung durch den Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte garantierten Rechte als Mindestschutzstandard berücksichtigen (Urteil Orde van Vlaamse Balies u. a., Rn. 26).

49 Wie der Gerichtshof ausgeführt hat, ergibt sich aus der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte, dass Art. 8 Abs. 1 EMRK die Vertraulichkeit jeder Korrespondenz zwischen Privatpersonen schützt und dem Schriftwechsel zwischen Rechtsanwälten und ihren Mandanten einen verstärkten Schutz zuweist. 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. Denn

Personen, die einen Rechtsanwalt konsultieren, können vernünftigerweise erwarten, dass ihre Kommunikation privat und vertraulich bleibt. 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 (Urteil Orde van Vlaamse Balies u. a., Rn. 27 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

50 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. 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 Anforderung der Loyalität des Rechtsanwalts seinem Mandanten gegenüber (Urteil Orde van Vlaamse Balies u. a., Rn. 28 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

51 Aus den vorstehenden Erwägungen folgt, dass eine anwaltliche Rechtsberatung unabhängig von dem Rechtsgebiet, auf das sie sich bezieht, den verstärkten Schutz genießt, den Art. 7 der Charta der Kommunikation zwischen einem Rechtsanwalt und seinem Mandanten garantiert. Das hat zur Folge, dass eine Anordnungsentscheidung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende einen Eingriff in das in diesem Artikel garantierte Recht auf Achtung der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant darstellt.

52 Die ersten beiden Fragen sind daher dahin zu beantworten, dass Art. 7 der Charta dahin auszulegen ist, dass eine anwaltliche Rechtsberatung im Bereich des Gesellschaftsrechts in den Bereich des durch diesen Artikel gewährleisteten verstärkten Schutzes des Austauschs zwischen Rechtsanwalt und Mandant fällt, so dass eine Entscheidung, mit der ein Rechtsanwalt angewiesen wird, der Verwaltung des ersuchten Mitgliedstaats zum Zweck eines in der Richtlinie 2011/16 vorgesehenen Informationsaustauschs auf Ersuchen sämtliche Unterlagen und Informationen über seine Beziehungen zu seinem Mandanten, die eine solche Rechtsberatung betreffen, vorzulegen, einen Eingriff in das durch diesen Artikel garantierte Recht auf Achtung der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant darstellt.

Zur dritten und zur vierten Vorlagefrage

53 Mit der dritten und der vierten Frage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Richtlinie 2011/16 im Hinblick auf Art. 7 und Art. 52 Abs. 1 der Charta ungültig ist, soweit diese Richtlinie über Art. 17 Abs. 4 hinaus keine Bestimmung enthält, die zum einen ausdrücklich einen Eingriff in die Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant im Rahmen der Regelung des Informationsaustauschs auf Ersuchen zulässt und die zum anderen den Umfang der Einschränkung der Ausübung des in Art. 7 der Charta garantierten Rechts selbst festlegt, wobei sie, wie sich aus Art. 18 Abs. 1 der genannten Richtlinie ergibt, zugleich vorsieht, dass Rechtsvorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten zu bestimmen haben, inwieweit das anwaltliche Berufsgeheimnis einem Auskunftsersuchen des ersuchten Mitgliedstaats entgegenstehen kann.

54 Insoweit geht aus dem Vorabentscheidungsersuchen u. a. hervor, dass das vorlegende Gericht bezweifelt, ob Art. 52 Abs. 1 der Charta von der Richtlinie 2011/16 beachtet wird, insbesondere soweit Art. 52 Abs. 1 der Charta vorsieht, dass jede Einschränkung der Ausübung der in der Charta anerkannten Rechte und Freiheiten gesetzlich vorgesehen sein muss.

55 Die Richtlinie 2011/16 betrifft die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und den Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten im Bereich der Besteuerung. So bestimmt Art. 1 Abs. 1 dieser Richtlinie, dass diese „die Regeln und Verfahren fest[legt], 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 in Artikel 2 genannten Steuern voraussichtlich erheblich sind“.

56 Im Rahmen des in Kapitel II Abschnitt I dieser Richtlinie vorgesehenen Informationsaustauschs auf Ersuchen, um den es im vorliegenden Fall geht, regelt die genannte Richtlinie die Beziehungen zwischen dem ersuchenden und dem ersuchten Mitgliedstaat sowie deren gegenseitige Verpflichtungen. So wird in Art. 6 Abs. 1 und 3 dieser Richtlinie bestimmt, dass die ersuchte Behörde Vorkehrungen dafür trifft, dass alle behördlichen Ermittlungen durchgeführt werden, die zur Beschaffung der erbetenen Informationen notwendig sind, und dass diese Behörde in diesem Rahmen nach denselben Verfahren vorgeht, die sie anwenden würde, wenn sie von sich aus oder auf Ersuchen einer anderen Behörde des eigenen Mitgliedstaats handeln würde. In Kapitel IV der Richtlinie 2011/16 über die Bedingungen für die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden sieht Art. 18 Abs. 1 dieser Richtlinie vor, dass der ersuchte Mitgliedstaat die ihm zur Beschaffung von Informationen zur Verfügung stehenden Maßnahmen trifft, um sich die erbetenen Informationen zu verschaffen.

57 Dagegen legt die Richtlinie 2011/16 im Rahmen des Informationsaustauschs auf Ersuchen im Gegensatz zu anderen Arten des Informationsaustauschs, die sie regelt, wie den verpflichtenden automatischen Informationsaustausch im Sinne von Kapitel II Abschnitt II dieser Richtlinie in der durch die Richtlinie 2018/822 geänderten Fassung, keine Meldepflicht für Personen oder Betreiber als Informationsinhaber fest.

58 Was Art. 17 Abs. 4 der Richtlinie 2011/16 anbelangt, so betrifft diese Vorschrift zwar die Beziehungen zwischen dem ersuchten und dem ersuchenden Mitgliedstaat und sieht das Recht des ersuchten Mitgliedstaats vor, die Übermittlung von Informationen an den ersuchenden Mitgliedstaat abzulehnen, regelt aber nicht, wie im Rahmen der nationalen Verfahren zur Einholung von Informationen vorzugehen ist. Ferner bestimmt Art. 17 Abs. 2 dieser Richtlinie, dass diese Richtlinie den ersuchten Mitgliedstaat nicht zu Ermittlungen oder zur Übermittlung von Informationen verpflichtet, wenn die Durchführung solcher Ermittlungen bzw. die Beschaffung der betreffenden Informationen durch diesen Mitgliedstaat für seine eigenen Zwecke mit seinen Rechtsvorschriften unvereinbar wäre. Er legt jedoch nicht fest, welche Anforderungen im Rahmen der nationalen Verfahren zur Informationsbeschaffung zu beachten sind.

59 Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass der Unionsgesetzgeber für die Zwecke des in der Richtlinie 2011/16 vorgesehenen Informationsaustauschs auf Ersuchen lediglich die Verpflichtungen der Mitgliedstaaten untereinander festgelegt hat, wobei er ihnen jedoch gestattet hat, einem Informationsersuchen nicht stattzugeben, wenn die Durchführung der erbetenen Ermittlungen oder die Beschaffung der betreffenden Informationen gegen ihre Rechtsvorschriften verstoßen. So hat der Unionsgesetzgeber den Mitgliedstaaten insbesondere die Aufgabe

überlassen, dafür zu sorgen, dass ihre nationalen Verfahren, die für die Beschaffung von Informationen zum Zwecke dieses Austauschs angewandt werden, mit der Charta, insbesondere mit deren Art. 7, vereinbar sind.

60 Daraus folgt, dass der Umstand, wonach die in Kapitel II Abschnitt I der Richtlinie 2011/16 vorgesehene Regelung des Informationsaustauschs auf Ersuchen keine Bestimmungen über den Schutz der Vertraulichkeit der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant im Rahmen der dem ersuchten Mitgliedstaat obliegenden Informationsbeschaffung enthält, nicht bedeutet, dass diese Richtlinie gegen Art. 7 und Art. 52 Abs. 1 der Charta verstößt. Aus der genannten Richtlinie ergibt sich nämlich, dass es im Einklang mit Art. 51 Abs. 1 der Charta jedem Mitgliedstaat obliegt, im Rahmen der für die Zwecke dieser Beschaffung durchgeführten nationalen Verfahren den von Art. 7 dieser Charta garantierten verstärkten Schutz der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant zu gewährleisten. So muss jeder Mitgliedstaat insbesondere dafür sorgen, dass jede mögliche Einschränkung der Ausübung der von diesem Art. 7 garantierten Rechte, die sich aus diesen nationalen Verfahren ergibt, im Sinne von Art. 52 Abs. 1 der Charta „gesetzlich vorgesehen“ ist.

61 Unter diesen Umständen ist auf die dritte und die vierte Frage zu antworten, dass die Prüfung der Aspekte, auf die sich diese Fragen beziehen, nichts ergeben hat, was die Gültigkeit der Richtlinie 2011/16 im Hinblick auf Art. 7 und Art. 52 Abs. 1 der Charta beeinträchtigen könnte.

Zur fünften und zur sechsten Vorlagefrage

62 Wie aus den Ausführungen in der Vorlageentscheidung hervorgeht, wird die Gesellschaft F durch die streitige Anordnung verpflichtet, sämtliche Unterlagen über ihre Beziehungen zu ihrem Mandanten, die die Einrichtung von bestimmten gesellschaftlichen Investitionsstrukturen betreffen, eine detaillierte Beschreibung der Transaktionen, die Gegenstand ihrer Beratungen waren, eine Erläuterung ihrer Beteiligung an diesen Vorgängen und die Auflistung ihrer Gesprächspartner vorzulegen. Diese Anordnung, die eine Wiederholung einer früheren Anordnung mit demselben Gegenstand darstellt, wurde von der Steuerbehörde erlassen, nachdem die Gesellschaft F eine Übermittlung der zuvor angeforderten Informationen und Unterlagen mit der Begründung abgelehnt hatte, dass eine solche Übermittlung gegen das anwaltliche Berufsgeheimnis verstoße, zu dem die Gesellschaft F verpflichtet sei, und dass außerdem die betreffenden Beratungen im vorliegenden Fall nicht steuerlicher Art gewesen seien. In dieser streitigen Anordnung wies die Steuerbehörde die Gesellschaft F insbesondere darauf hin, dass sie zur Vermeidung einer Geldbuße die zuvor angeforderten Informationen vollständig, genau und unverändert übermitteln müsse, ohne sich auf das Berufsgeheimnis berufen zu können. Als die Gesellschaft F dieser Aufforderung immer noch nicht nachkam, verhängte die Steuerbehörde schließlich die auf diese Weise angekündigte Geldbuße gegen diese Gesellschaft.

63 Hierzu führt das vorlegende Gericht aus, dass sich angesichts des Umfangs der verlangten Informationen, die sich im Großen und Ganzen auf den Inhalt der gesamten Akte der Gesellschaft F bezögen, darunter insbesondere Einzelheiten über den Inhalt der gesamten Kommunikation zwischen der Gesellschaft F und ihrer Mandantin, vor allem die Frage stelle, ob eine solche Anordnung, die im Übrigen mit dem nationalen Recht und insbesondere mit § 177 AO vereinbar sei, nicht den Wesensgehalt des Rechts auf Achtung der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant, das nach Art. 7 der Charta verstärkten Schutz genieße, beeinträchtige.

64 Zum Umfang der erbetenen Informationen und zum Stand des nationalen Rechts, auf dessen Grundlage die streitige Anordnung und die später gegen die Gesellschaft F verhängte Geldbuße erlassen wurden, hat das vorlegende Gericht zugleich darauf hingewiesen, dass nach § 177 AO ein Rechtsanwalt, als Adressat einer solchen Anordnungsentscheidung, grundsätzlich jede Auskunft verweigern könne, dass er aber, wenn er als Berater oder Vertreter ausschließlich in Steuersachen tätig sei, alle erbetenen Auskünfte erteilen müsse, es sei denn, die Erteilung dieser Auskünfte würde seinen Mandanten dem Risiko einer strafrechtlichen Verfolgung aussetzen.

65 Unter diesen Umständen ist festzustellen, dass das vorlegende Gericht mit der fünften und der sechsten Frage, die zusammen zu prüfen sind, im Wesentlichen wissen möchte, ob Art. 7 und Art. 52 Abs. 1 der Charta dahin auszulegen sind, dass sie einer Anordnung wie der in Rn. 52 des vorliegenden Urteils beschriebenen entgegenstehen, die auf einer nationalen Regelung beruht, nach der die Beratung und Vertretung durch einen Rechtsanwalt in Steuerangelegenheiten außer bei Gefahr einer strafrechtlichen Verfolgung des Mandanten nicht in den Genuss des durch Art. 7 der Charta gewährleisteten verstärkten Schutzes der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant kommt.

66 Insoweit ist zunächst daran zu erinnern, dass dieser verstärkte Schutz der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant, wie aus Rn. 51 des vorliegenden Urteils hervorgeht, unabhängig von dem Rechtsgebiet, in dem der Mandant beraten oder vertreten wird, zur Anwendung kommt.

67 Vor diesem Hintergrund 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 ihrem 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, wobei sie daneben unter Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit erforderlich sein müssen und den von der Union anerkannten dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzungen oder den Erfordernissen des Schutzes der Rechte und Freiheiten anderer tatsächlich zu entsprechen haben (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 29. Juli 2024, Belgian Association of Tax Lawyers u. a., C-623/22, EU:C:2024:639, Rn. 134 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

68 Im vorliegenden Fall verbietet § 177 Abs. 2 AO dem Rechtsanwalt, von dem die Verwaltung die Übermittlung von Informationen verlangt, den Zugang zu dem zu verweigern, was ihm in Ausübung seines Berufs anvertraut wurde, soweit es sich um Tatsachen handelt, die ihm bei Beratung oder Vertretung in Steuerangelegenheiten zur Kenntnis gekommen sind und es sich nicht um Fragen handelt, deren Beantwortung seinen Mandanten der Gefahr einer strafrechtlichen Verfolgung aussetzen würde. Ein solches Verbot hat somit zur Folge, dass der Inhalt des Austauschs zwischen Anwalt und Mandant in Steuerangelegenheiten, unabhängig davon, ob dieser Austausch im Zusammenhang mit einer Beratung oder einer Vertretung vor Gericht erfolgte, gegenüber der Verwaltung nicht geheim gehalten werden darf, es sei denn, der Inhalt würde diesen Mandanten der Gefahr einer strafrechtlichen Verfolgung aussetzen.

69 Wie in § 177 AO vorgesehen, hat die streitige Anordnung, in der unter Androhung einer Geldbuße nochmals gefordert wurde, die in Rn. 62 des vorliegenden Urteils genannten Informationen vollständig, genau und unverändert vorzulegen, nachdem die Gesellschaft F bekundet hatte, dass das Berufsgeheimnis, dem sie unterliege, eine solche Vorlage nicht zulasse, ihrerseits ebenfalls zur Folge, dass der gesamte Inhalt des Austauschs zwischen der Gesellschaft F

und ihrem Mandanten im Zusammenhang mit der Einrichtung der betreffenden gesellschaftlichen Investitionsstrukturen gegenüber der Behörde, die diese Anordnungsentscheidung erlassen hat, nicht geheim gehalten werden kann.

70 In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, dass Art. 7 der Charta die Vertraulichkeit der Rechtsberatung durch einen Rechtsanwalt im Hinblick auf ihre Existenz und ihren Inhalt garantiert. Daher können Personen, die einen Anwalt konsultieren, vernünftigerweise erwarten, dass ihre Kommunikation privat und vertraulich bleibt, und, von Ausnahmesituationen abgesehen, darauf vertrauen, dass ihr Anwalt ohne ihre Zustimmung niemandem offenlegen wird, dass sie ihn konsultieren.

71 Zwar kann nach den Feststellungen, die der Gerichtshof in diesem Zusammenhang u. a. getroffen hat, nicht davon ausgegangen werden, dass die in Art. 8ab Abs. 5 der durch die Richtlinie 2018/822 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. Der Gerichtshof kam jedoch zu dieser Schlussfolgerung auf der Grundlage seiner weiteren Feststellung, dass diese Pflicht nur in beschränktem Maß dazu führt, dass die Vertraulichkeit der Kommunikation zwischen dem Rechtsanwalt-Intermediär und seinem Mandanten gegenüber einem Drittintermediär und der Steuerverwaltung aufgehoben wird und dass diese Bestimmung insbesondere den Rechtsanwalt-Intermediär nicht verpflichtet oder befugt, ohne Zustimmung seines Mandanten Informationen über den Inhalt dieser Kommunikation zu teilen (Urteil Orde van Vlaamse Balies u. a., Rn. 39 und 40).

72 Im vorliegenden Fall führt § 177 AO, indem er, wie die Generalanwältin in Nr. 50 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, den Inhalt der anwaltlichen Beratung in Steuerangelegenheiten, d. h. die Gesamtheit eines Rechtsgebiets, in dem Rechtsanwälte ihre Mandanten beraten können, quasi vollständig von dem verstärkten Schutz ausnimmt, den das Berufsgeheimnis des Rechtsanwalts nach Art. 7 der Charta genießen muss, dazu, diesen Schutz in diesem Rechtsgebiet in seiner Substanz auszuhöhlen. Da die streitige Anordnung davon auszugehen scheint, dass die Nichteinwendbarkeit des Berufsgeheimnisses des Rechtsanwalts gemäß § 177 AO die Steuerbehörde berechtigt, die gesamte von der Gesellschaft F geführte Akte anzufordern, darunter insbesondere die Einzelheiten über den Inhalt der gesamten Kommunikationen zwischen der Gesellschaft F und ihrem Mandanten, auch wenn die von der Gesellschaft F geleistete Beratung, die sich auf die Einrichtung bestimmter gesellschaftsrechtlicher Investitionsstrukturen bezog, nach deren Angaben nicht den Steuerbereich betraf, wird damit der Eingriff in die Substanz des durch Art. 7 der Charta geschützten Rechts weiter verstärkt.

73 Unter diesen Umständen ist festzustellen, dass eine nationale Bestimmung wie § 177 AO sowie deren Anwendung durch die streitige Anordnung im vorliegenden Fall keineswegs auf Ausnahmesituationen beschränkt sind, sondern allein schon aufgrund des Umfangs der Einschränkung des Berufsgeheimnisses des Rechtsanwalts, die sie in Bezug auf die Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant zulassen, den Wesensgehalt des in Art. 7 der Charta garantierten Rechts beeinträchtigen.

74 Aus allen vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass eine Anordnung wie die streitige Anordnung, die sich auf eine nationale Regelung wie § 177 Abs. 2 AO stützt, eine Beeinträchtigung des Wesensgehalts des Rechts auf Achtung der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant beinhaltet und damit einen Eingriff darstellt, der nicht gerechtfertigt werden kann.

75 Auf der Grundlage der vorstehenden Erwägungen ist auf die fünfte und die sechste Frage zu antworten, dass Art. 7 und Art. 52 Abs. 1 der Charta dahin auszulegen sind, dass sie einer Anordnungsentscheidung, wie sie in Rn. 52 des vorliegenden Urteils beschrieben worden ist, entgegenstehen, die auf eine nationale Regelung gestützt ist, nach der die Beratung und Vertretung durch einen Rechtsanwalt in Steuerangelegenheiten außer bei Gefahr einer strafrechtlichen Verfolgung des Mandanten nicht in den Genuss des durch diesen Art. 7 gewährleisteten verstärkten Schutzes der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant kommt.

Kosten

76 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des beim vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Zweite Kammer) für Recht erkannt:

1. Art. 7 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union

ist dahin auszulegen, dass

eine anwaltliche Rechtsberatung auf dem Gebiet des Gesellschaftsrechts in den Bereich des durch diesen Artikel gewährleisteten verstärkten Schutzes des Austauschs zwischen Rechtsanwalt und Mandanten fällt, so dass eine Entscheidung, mit der ein Rechtsanwalt angewiesen wird, der Verwaltung des ersuchten Mitgliedstaats zum Zweck eines in 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 vorgesehenen Informationsaustauschs auf Ersuchen sämtliche Unterlagen und Informationen über seine Beziehungen zu seinem Mandanten, die eine solche Rechtsberatung betreffen, vorzulegen, einen Eingriff in das durch diesen Artikel garantierte Recht auf Achtung der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandanten darstellt.

2. Die Prüfung der Aspekte, auf die sich die dritte und die vierte Frage beziehen, hat nichts ergeben, was die Gültigkeit der Richtlinie 2011/16 im Hinblick auf Art. 7 und Art. 52 der Charta der Grundrechte beeinträchtigen könnte.

3. Art. 7 und Art. 52 Abs. 1 der Charta der Grundrechte sind dahin auszulegen, dass sie einer Anordnungsentscheidung, wie sie in Nr. 1 des vorliegenden Tenors beschrieben ist, entgegenstehen, die auf eine nationale Regelung gestützt ist, nach der die Beratung und Vertretung durch einen Rechtsanwalt in Steuerangelegenheiten außer bei Gefahr einer strafrechtlichen Verfolgung des Mandanten nicht in den Genuss des durch diesen Art. 7 gewährleisteten verstärkten Schutzes der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant kommt.

Unterschriften