

Rechtssache C-432/23

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

Eingangsdatum:

12. Juli 2023

Vorlegendes Gericht:

Cour administrative (Luxemburg)

Datum der Vorlageentscheidung:

11. Juli 2023

Berufungskläger:

Société en commandite simple F

Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg

Berufungsbeklagter:

État luxembourgeois

1. Gegenstand und Sachverhalt des Ausgangsrechtsstreits:

- 1 Am 28. Juni 2022 richtete der Directeur de l'administration des contributions directes (Leiter der Verwaltung für direkte Abgaben, Luxemburg) eine Entscheidung an die Société en commandite simple F (Kommanditgesellschaft F, im Folgenden: Gesellschaft F), die im Wesentlichen wie folgt lautete:

„... die zuständige Behörde der spanischen Steuerverwaltung hat uns ein Auskunftsersuchen gemäß ... der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 übermittelt ...

Bei der juristischen Person, auf die sich das Ersuchen bezieht, handelt es sich um die spanische Gesellschaft K ...

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:

- Bitte übermitteln Sie uns für den betreffenden Zeitraum 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. ...);
 - o des Erwerbs eines weiteren spanischen Unternehmens durch die Gruppe im Jahr 2018 (Rechnung Nr. ...);
- Legen Sie bitte 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 vor;

...“

- 2 Mit E-Mail vom 8. Juli 2022 teilte die Gesellschaft F der Verwaltung für direkte Abgaben mit, dass sie als rechtsberatende Anwältin der Unternehmensgruppe, zu der die Gesellschaft K gehöre, gehandelt habe, und es ihr rechtlich daher unmöglich sei, Informationen über ihre Mandantin weiterzugeben, da diese unter ihr Berufsgeheimnis fallen würden.
- 3 In einem Einschreiben vom 8. August 2022 bekräftigte die Gesellschaft F ihren Standpunkt und stellte klar, dass ihr Rechtsmandat in dem von der Entscheidung betroffenen Fall nicht steuerlicher Natur sei, sondern ausschließlich das Gesellschaftsrecht betreffe.
- 4 Mit Einschreiben vom 19. August 2022 teilte der Leiter der Verwaltung für direkte Abgaben der Gesellschaft F mit, dass ihre Antwort nicht zufriedenstellend sei und wies sie auf den Kommentar zu Art. 26 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen hin:

„Ein ersuchter Staat kann die Übermittlung von Informationen über vertrauliche Kommunikation zwischen Rechtsanwälten oder anderen zugelassenen gesetzlichen Vertretern in Ausübung ihrer Tätigkeit und ihren Mandanten verweigern, soweit die Kommunikation nach seinem innerstaatlichen Recht vor Offenlegung geschützt ist. Der Anwendungsbereich des Schutzes dieser vertraulichen Kommunikation ist jedoch eng auszulegen. Der Geheimhaltungsschutz gilt nicht für Dokumente, die einem Rechtsanwalt oder einem anderen gesetzlichen Vertreter übergeben werden, um sie vor einer gesetzlich vorgeschriebenen Offenlegung zu schützen. Außerdem sind Angaben zur Identität einer Person wie eines Geschäftsführers oder wirtschaftlichen Eigentümers einer Gesellschaft in der Regel nicht als vertrauliche Kommunikation geschützt. Der Anwendungsbereich des Schutzes vertraulicher Kommunikation kann in den einzelnen Staaten zwar unterschiedlich sein, er darf jedoch nicht übermäßig weit gefasst werden, da dies einen effektiven

Informationsaustausch behindern würde. Die Kommunikation zwischen Rechtsanwälten oder anderen zugelassenen gesetzlichen Vertretern und ihren Mandanten ist nur vertraulich, wenn und soweit die Vertreter in ihrer Eigenschaft als Rechtsanwälte oder andere zugelassene gesetzliche Vertreter handeln und nicht in anderer Eigenschaft, etwa als nominelle Anteilseigner, Treuhänder, Treugeber oder Geschäftsführer, oder kraft einer Vollmacht zur Vertretung einer Gesellschaft bei ihren Geschäftsangelegenheiten“ (Aktualisierung von Art. 26 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen und des dazugehörigen Kommentars, angenommen vom OECD-Rat am 17. Juli 2012, Nr. 19.3) [eigene Übersetzung].

- 5 Mit Entscheidung vom 16. September 2022 verhängte der Leiter der Verwaltung für direkte Abgaben gegen die Gesellschaft F eine Geldbuße wegen Nichtbefolgung der Entscheidung vom 19. August 2022.
- 6 Die Gesellschaft F erhob eine Klage, der der Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg (Rechtsanwaltskammer Luxemburg) als Streithelfer beitrug. Mit Urteil vom 23. Februar 2023 wies das Tribunal administratif (Verwaltungsgericht, Luxemburg) die Klage ab und die Streithilfe zurück.
- 7 Mit Berufungsschriften, die am 10. und 13. März 2023 eingingen, legten die Gesellschaft F und die Rechtsanwaltskammer bei der Cour administrative (Verwaltungsgerichtshof, Luxemburg) Berufung gegen dieses Urteil ein.
- 8 Der Verwaltungsgerichtshof erklärt die beiden Berufungen in den gegen die Entscheidung vom 19. August 2022 gerichteten Verfahren für zulässig und legt dem Gerichtshof im Rahmen ihrer Prüfung die unten aufgeführten Fragen zur Vorabentscheidung vor.

2. Einschlägige Bestimmungen:

A. Unionsrecht

Charta der Grundrechte der Europäischen Union

- 9 Art. 7 bestimmt:

„Achtung des Privat- und Familienlebens

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

- 10 Art. 52 bestimmt:

„Tragweite und Auslegung der Rechte und Grundsätze

(1) Jede Einschränkung der Ausübung der in dieser Charta anerkannten Rechte und Freiheiten muss gesetzlich vorgesehen sein und den Wesensgehalt dieser Rechte und Freiheiten achten. Unter Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit dürfen Einschränkungen nur vorgenommen werden, wenn sie erforderlich sind und den von der Union anerkannten dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzungen oder den Erfordernissen des Schutzes der Rechte und Freiheiten anderer tatsächlich entsprechen.

...“

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

11 Art. 17 bestimmt:

„Beschränkungen

(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.

...

(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.“

12 Art. 18 bestimmt:

„Pflichten

(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, 3 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.

...“

B. Luxemburgisches Recht

Loi générale des impôts du 22 mai 1931 „Abgabenordnung“ (Allgemeines Steuergesetz vom 22. Mai 1931 „Abgabenordnung“, abgekürzt „AO“)

13 § 177 bestimmt im Wesentlichen:

„(1) Die Auskunft können ferner verweigern:

1. Verteidiger und Rechtsanwälte, soweit sie in Strafsachen tätig gewesen sind,
2. Ärzte über das, was ihnen bei Ausübung ihres Berufs anvertraut ist,
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 bei Beratung oder Vertretung in Steuerangelegenheiten zu ihrer Kenntnis gekommen sind, es sei denn, dass es sich um Fragen handelt, deren Bejahung oder Verneinung ihre Auftraggeber der Gefahr einer Strafverfolgung aussetzen würde.“

3. Würdigung durch den Verwaltungsgerichtshof:

- 14 Die Entscheidung vom 22. August 2022 steht im Einklang mit den luxemburgischen Rechtsvorschriften über den internationalen Informationsaustausch auf Ersuchen in Steuersachen und insbesondere mit § 177 AO, der das Berufsgeheimnis von Rechtsanwälten in Steuersachen regelt.
- 15 § 177 AO hindert die Verwaltung für direkte Abgaben nicht daran, in einem innerstaatlichen oder internationalen Rahmen von einem Rechtsanwalt Auskünfte über einen anderen Steuerpflichtigen zu verlangen. Eine Entscheidung, mit der relevante Auskünfte jeglicher Art angefordert werden, wird nicht dadurch rechtswidrig, dass sie an einen Rechtsanwalt gerichtet ist.
- 16 Allerdings ist das Berufsgeheimnis des Rechtsanwalts, das gemäß den in § 177 AO festgelegten Kriterien geltend gemacht wird, als zulässiger Grund anzusehen, der Anordnung als Rechtsanwalt nicht nachzukommen, und es verhindert die Verhängung einer Geldbuße gegen diesen.
- 17 Die Berufungskläger wenden sich dennoch gegen die Entscheidung vom 22. August 2022. Sie berufen sich auf Art. 17 Abs. 4 der Richtlinie 2011/16 und machen im Wesentlichen geltend, dass die an die Gesellschaft F gerichteten Anordnungen, alle verfügbaren Unterlagen über die an ihre Mandantin erbrachten

Dienstleistungen zur Verfügung zu stellen, einen ungerechtfertigten Eingriff in das durch Art. 7 der Charta garantierte Recht auf Achtung der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant darstellen würden. Den Berufungskläger zufolge kann dieser Eingriff nicht auf der Grundlage des mit der Richtlinie 2011/16 verfolgten Ziels, die korrekte Festsetzung von Steuern und Abgaben in grenzüberschreitenden Fällen zu fördern und Betrug zu bekämpfen, gerechtfertigt werden, da die Anordnung an die Gesellschaft F, die angeforderten Informationen zu übermitteln, nicht als unbedingt erforderlich für die Erreichung der Ziele dieser Richtlinie angesehen werden könne.

- 18 Die Berufungskläger berufen sich auf das Urteil vom 8. Dezember 2022, Orde van Vlaamse Balies u. a. (C-694/20, EU:C:2022:963). Ihrer Auffassung nach legt der Gerichtshof darin, auch wenn sich die dort vorgenommene Analyse auf potenziell aggressive grenzüberschreitende Steuerplanungsgestaltungen beziehe, den Anwendungsbereich von Art. 7 der Charta allgemeiner in Bezug auf das Berufsgeheimnis von Rechtsanwälten aus. Die darin dargelegten Grundsätze seien daher für die Gültigkeit der Bestimmungen über den Informationsaustausch auf Ersuchen in der Richtlinie 2011/16 und der innerstaatlichen Umsetzungsvorschriften sowie für die Gültigkeit der im vorliegenden Fall getroffenen Entscheidung von Bedeutung. Ungeachtet der allgemeinen Formulierung dieser Grundsätze habe der Gerichtshof noch keine Gelegenheit gehabt, diese in ihrem vollen Umfang auf den Bereich des Informationsaustauschs auf Ersuchen anzuwenden.
- 19 Indem die Berufungskläger die Ungültigkeit der Entscheidung vom 19. August 2022 insbesondere im Hinblick auf Art. 7 der Charta geltend machen, stellen sie somit die der Gesellschaft F in Durchführung der Bestimmungen des Unionsrechts und des nationalen Rechts auferlegte Verpflichtung, die angeforderten Auskünfte zu erteilen, als solche in Frage.
- 20 Um über die vorliegende Klage unter diesem Gesichtspunkt entscheiden zu können, ersucht der Verwaltungsgerichtshof den Gerichtshof um eine Reihe von Klarstellungen zu den folgenden Punkten:
- 21 Erstens hat der Gerichtshof klargestellt, dass Art. 7 der Charta „die Vertraulichkeit jeder Korrespondenz zwischen Privatpersonen schützt und ... dem Schriftwechsel zwischen Rechtsanwälten und ihren Mandanten einen verstärkten Schutz zu[weist]“ (Urteil vom 8. Dezember 2022, Orde van Vlaamse Balies u. a., C-694/20, EU:C:2022:963, Rn. 27), wobei dieser Schutz nicht nur die Verteidigungstätigkeit, sondern auch die Rechtsberatung umfasst, und zwar sowohl im Hinblick auf ihren Inhalt als auch im Hinblick auf ihre Existenz.
- 22 Im vorliegenden Fall gibt die Gesellschaft F an, ihre spanische Mandantin ausschließlich im Bereich des Gesellschaftsrechts beraten zu haben, und zwar genauer gesagt zur Einrichtung einer Übernahme- und Finanzierungsstruktur unter Beteiligung verschiedener luxemburgischer Gesellschaften. Auch wenn es auf den ersten Blick naheliegend erscheint, anzunehmen, dass, da die Rechtsberatung

durch einen Rechtsanwalt im Hinblick auf die Einrichtung grenzüberschreitender Steuerplanungsgestaltungen unter den verstärkten Schutz von Art. 7 der Charta fällt, dieselbe Schlussfolgerung für eine Beratung zur Einrichtung gesellschaftsrechtlicher Investitionsstrukturen gezogen werden kann, so ist der Verwaltungsgerichtshof dennoch der Ansicht, dass eine Klarstellung in diesem Sinne angesichts der Vielfalt der Tätigkeitsbereiche erforderlich ist (erste Vorlagefrage).

- 23 Zweitens führen nach Ansicht des Gerichtshofs die dem Rechtsanwalt durch die Richtlinie 2011/16 auferlegte Verpflichtung zur Offenlegung seiner Identität, seiner Einschätzung zum Inhalt der grenzüberschreitenden Gestaltung und der Tatsache, dass er konsultiert wurde, sowie die Weitergabe dieser Informationen an die Steuerverwaltung zu einem Eingriff in das in Art. 7 der Charta garantierte Recht auf Achtung der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant (Urteil vom 8. Dezember 2022, Orde van Vlaamse Balies u. a., C-694/20, EU:C:2022:963, Rn. 27 bis 30).
- 24 Im vorliegenden Fall verpflichtet die Entscheidung vom 19. August 2022 die Gesellschaft F, dem Leiter der Verwaltung für direkte Abgaben im Großen und Ganzen sämtliche Unterlagen über ihre Beziehungen zu ihrer Mandantin, eine detaillierte Beschreibung der oben genannten Transaktionen sowie eine Erläuterung ihrer Beteiligung an diesen Vorgängen und die Identität ihrer Gesprächspartner vor- bzw. offenzulegen. In Anbetracht der Allgemeinheit der angeforderten Informationen erscheint die Schlussfolgerung naheliegend, dass die Entscheidung vom 19. August 2022 als individuelle Maßnahme, mit der die zuständige Behörde eines Mitgliedstaats in einem bestimmten Fall ihren Verpflichtungen aus der Richtlinie 2011/16 nachkommt, ebenfalls zu einem Eingriff in das durch Art. 7 der Charta garantierte Recht auf Achtung der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant führt. Angesichts des Unterschieds zwischen den jeweiligen betreffenden Regelungen zum Informationsaustausch und den entsprechenden Maßnahmen hält der Verwaltungsgerichtshof jedoch eine Bestätigung dieser Analyse durch den Gerichtshof für erforderlich (zweite Vorlagefrage).
- 25 Drittens stellt der Verwaltungsgerichtshof für den Fall, dass der Schutz durch Art. 7 der Charta im vorliegenden Fall Anwendung finden und sich das Vorliegen eines Eingriffs bestätigen sollte, fest, dass der Gerichtshof darauf hingewiesen hat, 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“ (Urteil vom 8. Dezember 2022, Orde van Vlaamse Balies u. a., C-694/20, EU:C:2022:963, Rn. 34). „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“ (Urteil vom 8. Dezember 2022, Orde van Vlaamse Balies u. a., C-694/20, EU:C:2022:963, Rn. 44).

- 26 Demnach darf geschlossen werden, dass das Berufsgeheimnis des Rechtsanwalts, das die Beziehungen zwischen dem Rechtsanwalt und seinen Mandanten umfasst, keinen absoluten Schutz genießt, der jegliche Anordnung zur Erteilung von Auskünften im Anschluss an ein Ersuchen um Informationsaustausch aus einem anderen Mitgliedstaat ausschließen würde, sondern dass eine solche Anordnung innerhalb der mit den oben genannten Voraussetzungen übereinstimmenden Grenzen zulässig bleibt.
- 27 In Bezug auf die Voraussetzung, dass die Einschränkungen gesetzlich vorgesehen sein müssen, hat der Gerichtshof die Bestimmungen von Art. 8ab Abs. 5 der Richtlinie 2011/16 über den Mechanismus für die Unterrichtung und den automatischen Austausch über grenzüberschreitende Gestaltungen geprüft und ist zu dem Schluss gekommen, dass dieser Absatz dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit genügt, indem er 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.
- 28 Die Richtlinie 2011/16 enthält jedoch auf dem Gebiet des Informationsaustauschs auf Ersuchen keinerlei Bestimmung, die eine Sonderregelung mit spezifischen Einschränkungen der Verpflichtung eines Rechtsanwalts, als Drittinhaber Informationen bereitzustellen, vorsehen würde, sondern beschränkt sich auf den Hinweis in Art. 17 Abs. 4, dass ein Berufsgeheimnis die Ablehnung, einem Ersuchen auf Informationsaustausch nachzukommen, rechtfertigen kann.
- 29 Folglich stellt sich die Frage der Vereinbarkeit der Richtlinie 2011/16 mit den Art. 7 und 52 Abs. 1 der Charta, da sie über Art. 17 Abs. 4 hinaus keine Bestimmung enthält, die eine besondere und harmonisierte Ausgestaltung der Kooperationspflicht des Rechtsanwalts als Drittinhaber beim Informationsaustausch auf Ersuchen vorsieht (dritte Vorlagefrage).
- 30 Viertens stellt sich für den Fall, dass der Gerichtshof trotz des Fehlens besonderer Bestimmungen zum Berufsgeheimnis von Rechtsanwälten zu dem Ergebnis gelangen sollte, dass die Richtlinie 2011/16 mit dem Primärrecht vereinbar ist, insbesondere indem er feststellt, dass die Richtlinie es den Mitgliedstaaten überlassen kann, diese Frage unter Beachtung der durch Art. 7 der Charta gesetzten Grenzen im innerstaatlichen Recht zu regeln, die Frage, ob eine Regelung zu der Kooperation, die die Rechtsanwälte bei dem durch die Richtlinie 2011/16 eingeführten Informationsaustausch auf Ersuchen leisten müssen, die die Auswirkungen ihres Berufsgeheimnisses berücksichtigt, im Einklang mit der

Verweisung in Art. 18 Abs. 1 der Richtlinie durch für innerstaatliche Sachverhalte vorgesehene innerstaatliche Rechtsvorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten getroffen werden kann. In diesem Fall müsste § 177 AO – als innerstaatliche Rechtsvorschrift, die die Kooperationspflicht von Rechtsanwälten als Dritte regelt – angewendet werden (vierte Vorlagefrage).

- 31 Fünftens beschränkt sich § 177 AO zwar nur auf die Beratung in Steuersachen. Allerdings gilt diese Einschränkung der Offenlegungspflicht des Rechtsanwalts nur auf der Ebene der Befolgung der Anordnung, nicht aber auf der Ebene des Erlasses der Anordnung selbst. § 177 AO enthält nämlich keine besondere Einschränkung der Verpflichtung des Rechtsanwalts im Hinblick auf Umfang oder Art der Auskünfte, zu deren Erteilung er aufgefordert werden kann, und die dem Leiter der Verwaltung für direkte Abgaben bereits bei Erlass seiner Anordnung Beschränkungen für die Festlegung der Auskünfte auferlegen würde, zu deren Erteilung er einen Rechtsanwalt auffordern könnte.
- 32 „Was ... 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“ (Urteil vom 8. Dezember 2022, Orde van Vlaamse Balies u. a., C-694/20, EU:C:2022:963, Rn. 39). Der Verwaltungsgerichtshof leitet daraus ab, dass eine einem Rechtsanwalt auferlegte Auskunftspflicht, die zur Aufhebung der Vertraulichkeit dieser Kommunikation führen würde, als Eingriff direkt in den Kern des Rechts auf Achtung der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant anzusehen wäre.
- 33 Im vorliegenden Fall verpflichtet die Entscheidung vom 19. August 2022 die Gesellschaft F, dem Leiter der Verwaltung für direkte Abgaben im Großen und Ganzen sämtliche Unterlagen über ihre Beziehungen zu ihrer Mandantin, eine detaillierte Beschreibung der oben genannten Transaktionen sowie eine Erläuterung ihrer Beteiligung an diesen Vorgängen und die Identität ihrer Ansprechpartner vor- bzw. offenzulegen. Angesichts der Allgemeinheit der angeforderten Informationen, die sich auf die gesamte Akte beziehen, darunter insbesondere die Einzelheiten über den Inhalt der gesamten Kommunikation zwischen der Gesellschaft F und ihrer spanischen Mandantin, kann berechtigterweise angenommen werden, dass die Verpflichtung zur Erteilung all dieser Auskünfte den Wesensgehalt des Rechts auf Achtung der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant berührt und möglicherweise gegen Art. 7 der Charta verstößt. Die fragliche Entscheidung steht jedoch im Einklang mit § 177 AO und ihr Adressat kann ihre Befolgung nur dann verweigern, wenn er seinen Mandanten außerhalb des reinen Steuerbereichs beraten hat, es sei denn, es handelt sich um Fragen in Steuersachen, deren Bejahung oder Verneinung seinen Mandanten dem Risiko einer strafrechtlichen Verfolgung aussetzen würde.

- 34 Daher ist nicht ausgeschlossen, dass der Gerichtshof auch feststellt, dass § 177 AO nicht mit Art. 7 der Charta vereinbar ist, und dass daraus zu schließen ist, dass die Entscheidung in diesem Punkt nicht mit dem Unionsrecht im Einklang steht.
- 35 Diese Schlussfolgerung würde jedoch nicht automatisch zur vollständigen Nichtigerklärung dieser Entscheidung führen, da sie nicht unteilbar ist, sondern vielmehr eine in jede der angeforderten Informationen teilbare Entscheidung darstellt. Wenn die Rechtswidrigkeit nur bestimmte abtrennbare Teile einer Entscheidung betrifft, im vorliegenden Fall die Teile der Entscheidung vom 19. August 2022, bei denen davon auszugehen wäre, dass sie den Wesensgehalt des Rechts auf Achtung der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant berühren, kann der luxemburgische Verwaltungsrichter die Nichtigerklärung der Entscheidung auf genau diese Teile beschränken. Mit anderen Worten könnte der luxemburgische Verwaltungsrichter im vorliegenden Fall die Verpflichtung des Rechtsanwalts zur Erteilung derjenigen Auskünfte bestehen lassen, bei denen nicht davon auszugehen wäre, dass sie den Wesensgehalt des Rechts auf Achtung der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant betreffen.
- 36 Selbst wenn der Gerichtshof also grundsätzlich die Möglichkeit anerkennen würde, einem Rechtsanwalt aufzuerlegen, im Rahmen eines Informationsaustauschs auf Ersuchen Auskünfte zu erteilen, und selbst wenn § 177 AO im Einklang mit der Verweisung in Art. 18 Abs. 1 der Richtlinie 2011/16 grundsätzlich als gültige innerstaatliche Rechtsgrundlage für eine solche Anordnung angenommen würde, dürfte sich der Verwaltungsgerichtshof folglich nicht darauf beschränken, den Eingriff in den Wesensgehalt der Vertraulichkeit der Kommunikation zwischen dem Rechtsanwalt und seinem Mandanten zu prüfen, sondern müsste im Übrigen überprüfen, ob andere vom Gerichtshof in seinem Urteil vom 8. Dezember 2022 berücksichtigte Grundsätze gegebenenfalls geeignet sind, die Informationen, die im Rahmen eines auf die Richtlinie 2011/16 gestützten Informationsaustauschs auf Ersuchen zulässigerweise von einem Rechtsanwalt verlangt werden können, weiter zu beschränken.
- 37 In seinem Urteil vom 8. Dezember 2022 hat der Gerichtshof nämlich den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit auf die Unterrichtungspflicht von Rechtsanwälten angewendet und festgestellt, dass „dieser Grundsatz [verlangt], 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“ (Urteil vom 8. Dezember 2022, Orde van Vlaamse Balies u. a., C-694/20, EU:C:2022:963, Rn. 41).

- 38 Die Frage, ob in diesem Fall die den Rechtsanwälten auferlegte Verpflichtung zur Erreichung der Ziele der Richtlinie 2011/16 geeignet und erforderlich ist, hat der Gerichtshof in Bezug auf die in Art. 8ab Abs. 5 dieser Richtlinie vorgesehene Unterrichtungspflicht geprüft, wobei er überprüft hat, ob sie im Verhältnis zu den Verpflichtungen aller anderen Intermediäre oder gegebenenfalls des betreffenden Steuerpflichtigen unbedingt erforderlich ist. Da diese Verpflichtungen der anderen Intermediäre und des betreffenden Steuerpflichtigen in den Augen des Gerichtshofs eine wirksame Unterrichtung der zuständigen Steuerbehörde über die fragliche Gestaltung gewährleisten, ist er zu dem Schluss gekommen, dass die Unterrichtungspflicht von Rechtsanwälten nicht erforderlich ist.
- 39 Wenn diese Anforderungen der Geeignetheit und Erforderlichkeit zur Erreichung des Ziels der Richtlinie 2011/16 auf die Verpflichtung eines Rechtsanwalts zur Erteilung von Auskünften im Rahmen eines Informationsaustauschs auf Ersuchen anzuwenden sind, könnten sie so verstanden werden, dass sie eine verstärkte Kontrolle der voraussichtlichen Erheblichkeit der vom Rechtsanwalt geforderten Informationen verlangen, um sicherzustellen, dass er nur um Informationen ersucht wird, die tatsächlich für die Zwecke der Besteuerung im ersuchenden Staat verwendet werden können. Die Anforderung der Erforderlichkeit der Kooperationspflicht des Rechtsanwalts könnte auch eine verstärkte Kontrolle der in Art. 17 Abs. 1 der Richtlinie 2011/16 vorgesehenen vorherigen Ausschöpfung der üblichen Informationsquellen durch den ersuchenden Mitgliedstaat beinhalten, die er unter den gegebenen Umständen zur Erlangung der erbetenen Informationen genutzt haben könnte, ohne die Erreichung dieses Ziels zu gefährden. Dieselbe Anforderung könnte zudem dazu anregen, konkret zu prüfen, ob der betreffende Rechtsanwalt tatsächlich die einzig mögliche Quelle für die angeforderten Informationen ist.
- 40 Ebenso könnte die ausgewogene Gewichtung der dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzung einerseits und der fraglichen Rechte andererseits, die vorzunehmen ist, damit die durch diese Maßnahme bedingten Nachteile nicht außer Verhältnis zu den angestrebten Zielen stehen, es erforderlich machen, zusätzliche Voraussetzungen für die Gültigkeit einer Anordnung, die im Rahmen eines Informationsaustauschs auf Ersuchen gegen einen Rechtsanwalt erlassen wird, vorzusehen, die in einem bestimmten steuerlichen Zweck – zum Beispiel der Aufdeckung aggressiver oder missbräuchlicher Strukturen –, oder im Umfang der finanziellen Auswirkungen der im ersuchenden Staat laufenden Kontrolle begründet sein könnten.
- 41 Der Verwaltungsgerichtshof ist der Auffassung, dass bei der Prüfung der Gültigkeit einer an einen Rechtsanwalt gerichteten Anordnung, bestimmte Informationen in einem Verfahren des Informationsaustauschs auf Ersuchen mit einem anderen Mitgliedstaat in Ausführung der Richtlinie 2011/16 zu erteilen, die

im Urteil des Gerichtshofs vom 8. Dezember 2022 dargelegten Grundsätze geeignet sind, die Gültigkeit von Bestimmungen der Richtlinie 2011/16, von § 177 AO und der Entscheidung vom 19. August 2022 in Frage zu stellen (fünfte und sechste Frage).

4. Vorlagefragen:

42 Der Verwaltungsgerichtshof ersucht den Gerichtshof nach Art. 267 AEUV um Beantwortung der folgenden Fragen im Wege der Vorabentscheidung:

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 den Art. 7 und 52 Abs. 1 der Charta vereinbar, obwohl 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 formal 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?