

Rechtssache C-437/19

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

Eingangsdatum:

31. Mai 2019

Vorlegendes Gericht:

Cour administrative (Luxemburg)

Datum der Vorlageentscheidung:

23. Mai 2019

Rechtsmittelführer:

Großherzogtum Luxemburg

Rechtsmittelgegnerin:

L

I. Gegenstand und Sachverhalt des Rechtsstreits

- 1 Mit Schreiben vom 28. Februar 2018 forderte der Directeur de l'administration des contributions directes de Luxembourg (Direktor der Verwaltung für direkte Abgaben Luxemburg, im Folgenden: Directeur) die (in Luxemburg ansässige) Gesellschaft L wie folgt auf, ihm bestimmte Auskünfte zu erteilen:

„... Mit Datum vom 27. April 2017 hat uns die zuständige Behörde der französischen Steuerverwaltung ein Auskunftersuchen nach der Richtlinie 2011/16 ... sowie dem Steuerabkommen zwischen Luxemburg und Frankreich übermittelt ...

...

Bei der juristischen Person, auf die sich das Ersuchen bezieht, handelt es sich um die Gesellschaft F mit Sitz [in Frankreich].

Ich bitte Sie um Übermittlung folgender Auskünfte und Dokumente für den Zeitraum vom 1. Januar 2012 bis zum 31. Dezember 2016 ...:

- *Bitte teilen Sie die Namen und Anschriften der Anteilseigner der Gesellschaft L sowie unabhängig von den zwischengeschalteten Strukturen die Namen und Anschriften der tatsächlichen, direkten und indirekten Begünstigten der Gesellschaft und die Verteilung des Kapitals mit.*
- *Bitte übermitteln Sie eine Kopie der Wertpapierregister der Gesellschaft L.*

...“ (im Folgenden: Anordnungsentscheidung).

- 2 Die französischen Behörden gaben an, eine Gesellschaft F (mit Sitz in Frankreich), die angeblich eine Immobilie in der Gemeinde ... (Frankreich) vermietete, überprüfen zu wollen. Die Gesellschaft L sei nicht nur die mittelbare Muttergesellschaft der Gesellschaft F (über eine Gesellschaft niederländischen Rechts), sondern halte auch unmittelbar eine weitere Immobilie in derselben französischen Gemeinde. Die französischen Behörden erläuterten, dass natürliche Personen, die unmittelbar oder mittelbar in Frankreich belegene Immobilien hielten, diese anmelden müssten, und dass sie erfahren wollten, wer die Anteilseigner und wirtschaftlich Begünstigten der Gesellschaft L seien.
- 3 Mit Bescheid vom 4. Juni 2018 wies der Directeur den Widerspruch der Gesellschaft L zurück, die daraufhin das Verwaltungsgericht mit einer immer noch anhängigen Klage befasste.
- 4 Am 6. August 2018 verhängte der Directeur gegen die Gesellschaft L eine Geldbuße wegen Nichtbefolgung der Anordnungsentscheidung.
- 5 Am 5. September 2018 befasste die Gesellschaft L das Verwaltungsgericht mit einer Klage gegen die Entscheidung über die Verhängung einer Geldbuße.
- 6 Mit Urteil vom 18. Dezember 2018 gab das Verwaltungsgericht der Klage statt und hob die Entscheidung vom 6. August 2018 über die Verhängung einer Geldbuße auf.
- 7 Das Verwaltungsgericht hielt die Anordnungsentscheidung im Wesentlichen deshalb für unwirksam, weil ein Widerspruch zwischen der in der Anordnungsentscheidung vom 28. Februar 2018 angegebenen Identität des Steuerpflichtigen und den Erläuterungen der französischen Behörden hinsichtlich des Ziels des Auskunftersuchens vorliege, so dass weiterhin Zweifel hinsichtlich der Identität des Steuerpflichtigen bestünden, auf den sich das Auskunftersuchen beziehe. Konkret führten die im Auskunftersuchen vom 27. April 2017 enthaltenen Erläuterungen, so das Verwaltungsgericht, zu dem Ergebnis, dass die laufende Ermittlung nicht die Gesellschaft F, die im Austauschersuchen gleichwohl als die Person bezeichnet worden sei, der die Ermittlung in Frankreich gelte, und ihre eigene Besteuerung, sondern vielmehr die wirtschaftlich Begünstigten – natürliche Personen – der Gesellschaft L betreffe, die nach den französischen Rechtsvorschriften verpflichtet seien, den Besitz mehrerer im französischen Hoheitsgebiet belegener Immobilien anzumelden.

- 8 Mit am 21. Dezember 2018 eingereichter Rechtsmittelschrift hat das Großherzogtum Luxemburg (im Folgenden: Staat) Rechtsmittel gegen dieses Urteil eingelegt.

止*□婁□念□暉□燿*血軋× 颯H佂J儀J勻*□堀∴II. Einschlägige Bestimmungen

Unionsrecht

Charta der Grundrechte der Europäischen Union

- 9 Art. 47 („Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf und ein unparteiisches Gericht“) bestimmt:

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

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

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

- 10 Im neunten Erwägungsgrund heißt es:

„... Mit dem Standard der ‚voraussichtlichen Erheblichkeit‘ soll gewährleistet werden, dass ein Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten im größtmöglichen Umfang stattfindet, und zugleich klargestellt werden, dass es den Mitgliedstaaten nicht gestattet ist, sich an Beweisausforschungen (‚fishing expeditions‘) zu beteiligen oder um Informationen zu ersuchen, bei denen es unwahrscheinlich ist, dass sie für die Steuerangelegenheiten eines bestimmten Steuerpflichtigen erheblich sind. Zwar enthält Artikel 20 dieser Richtlinie Verfahrensvorschriften, aber diese müssen großzügig ausgelegt werden, damit der effiziente Informationsaustausch nicht vereitelt wird.“

- 11 Art. 1 („Gegenstand“) bestimmt:

„(1) 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. ...“

12 Art. 5 („Verfahren für den Informationsaustausch auf Ersuchen“) sieht vor:

„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.“

13 Art. 20 („Standardformblätter und elektronische Formate“) bestimmt:

„(1) ...

(2) Das Standardformblatt nach Absatz 1 beinhaltet zumindest die folgenden Informationen, die von der ersuchenden Behörde zu übermitteln sind:

- a) die Bezeichnung der Person, der die Untersuchung oder Ermittlung gilt;
- b) der steuerliche Zweck, zu dem die Informationen beantragt werden.

Die ersuchende Behörde kann – soweit bekannt und im Einklang mit den Entwicklungen auf internationaler Ebene – Name und Anschrift jeder Person, von der angenommen wird, dass sie über die gewünschten Informationen verfügt, wie auch jede Angabe übermitteln, welche die Beschaffung von Informationen durch die ersuchte Behörde erleichtern könnte. ...“

**止*□嫻□念□暉□燿*血剗× 颯H公J儀J勻*□堀∴III. Standpunkt des
Rechtsmittelführers**

14 Der Staat stellt in Abrede, dass die angeforderten Informationen angesichts des betroffenen Steuerpflichtigen, etwaiger zu informierender Dritter und des verfolgten steuerlichen Zwecks offenkundig voraussichtlich unerheblich sind. Er wirft dem Verwaltungsgericht konkret vor, dass es die Ansicht vertreten hat, es bestünden weiterhin Zweifel hinsichtlich der Identität der Steuerpflichtigen, auf die sich das Ersuchen beziehe. Mit den im Ersuchen der französischen Behörden enthaltenen Erläuterungen ließen sich die darin genannten Personen insoweit identifizieren, als sich dieses Ersuchen auf die Besteuerung der wirtschaftlich Begünstigten – natürlicher Personen – der Gesellschaft L beziehe, die nach den französischen Rechtsvorschriften verpflichtet seien, unmittelbar oder mittelbar in ihrem Besitz befindliche französische Immobilien anzumelden.

15 Auch wenn im vorliegenden Fall weder das Ersuchen der französischen Behörden um Informationsaustausch noch die Anordnungsentscheidung die Namen der natürlichen Personen aufführten, auf die sich das Ersuchen beziehe, sondern lediglich den Namen der französischen Gesellschaft F, deren Überprüfung die Untersuchung im Zusammenhang mit den Begünstigten – natürlichen, unmittelbar oder mittelbar mit dieser Gesellschaft verbundenen Personen – in Gang gesetzt

habe, diene das Ersuchen gerade der Ermittlung der Namen dieser natürlichen Personen, die zur Anmeldung sämtlicher unmittelbar oder mittelbar in Frankreich gehaltener Immobilien verpflichtet seien. Zudem gebe es angesichts der mangelnden Zusammenarbeit seitens der französischen Gesellschaft gewichtige Gründe für die Annahme, dass diese natürlichen Personen ihren steuerlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen seien, weshalb die französischen Behörden versuchten, die Übermittlung von Informationen über Steuerpflichtige zu erreichen, die zwar nicht namentlich benannt, aber doch klar abgegrenzt seien. Außerdem hätten die französischen Behörden in Anbetracht der Tatsache, dass die Gesellschaft L eine Immobilie in Frankreich besitze und erkennbare Beziehungen zur Gesellschaft F unterhalte, eindeutig einen Zusammenhang mit der Steuerprüfung in Frankreich nachgewiesen.

- 16 Der Staat leitet daraus ab, dass sich die französischen Behörden an die zuständige luxemburgische Behörde wenden dürften, um Informationen über die Identität der Eigentümer der luxemburgischen Gesellschaft zu erhalten. Dieses Ersuchen könne nicht als offenkundig voraussichtlich unerheblich eingestuft werden.
- 17 Der Staat beharrt auf dem Begriff „voraussichtliche Erheblichkeit“. Er hebt hervor, dass es sich bei der Gesellschaft F um eine Immobiliengesellschaft bürgerlichen Rechts handle, die steuerlich transparent sei und zu 100 % von der Aktiengesellschaft niederländischen Rechts N gehalten werde, welche wiederum zu 100 % von der Gesellschaft L gehalten werde. Da die französischen Rechtsvorschriften natürlichen Personen gerade vorschrieben, Einkünfte aus unmittelbar oder mittelbar in ihrem Besitz befindlichen französischen Immobilien anzumelden, seien die angeforderten Informationen voraussichtlich erheblich. Zudem sei es nicht hinnehmbar, dass sich eine Immobiliengesellschaft bürgerlichen Rechts den steuerlichen Verpflichtungen zur Anmeldung des Besitzes einer in einem bestimmten Staat belegenen Immobilie mittels einer einfachen Struktur entziehen könne, indem sie in einem zweiten Staat eine Mantelgesellschaft und in einem weiteren Staat eine dritte Gesellschaft gründe.
- 18 Um die voraussichtliche Erheblichkeit dieser von den französischen Behörden angeforderten Informationen zu belegen, bezieht sich der Staat auf den Kommentar zu Art. 26 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, der erstens klarstelle, dass *„ein Auskunftsersuchen nicht schon deshalb eine ‚fishing expedition‘ darstellt, weil in ihm nicht der Name oder die Anschrift (oder beides) des Steuerpflichtigen, dem die Untersuchung oder Ermittlung gilt, angegeben ist“*, der ersuchende Staat mithin aber *„genügend andere Informationen aufnehmen [muss], um eine Identifizierung des Steuerpflichtigen zu ermöglichen“*. Zweitens bestätige dieser Kommentar, dass eine Ermittlung über eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen im Einklang mit den Anforderungen von Art. 26 Abs. 1 des Musterabkommens stehe, sofern sie den Standard der voraussichtlichen Erheblichkeit beachte, es aber erforderlich sei, dass *„der ersuchende Staat eine detaillierte Beschreibung der Gruppe sowie die Tatsachen und Umstände mitteilt, die zum Ersuchen geführt haben, das anwendbare Recht*

erläutert und darlegt, weshalb Grund zu der Annahme besteht, dass die Steuerpflichtigen, die Gegenstand des Gruppensuchens sind, dieses Recht nicht beachtet haben“.

- 19 In Bezug auf Art. 20 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2011/16 trägt der Staat vor, die Richtlinie unterscheide nicht zwischen einer namentlichen und individuellen Bezeichnung und einer bestimmaren Identität. Daher verbiete nichts in der Richtlinie den zweiten Ansatz, wonach es genüge, wenn die betreffende Person hinsichtlich ihrer Identität bestimmbar sei. Außerdem könne der Umstand, dass natürliche Personen mittelbar über drei Gesellschaften ermittelt werden müssten, die in drei verschiedenen Staaten angesiedelt worden seien, um den tatsächlichen Begünstigten der in Frankreich gehaltenen Immobilie zu verschleiern, dem voraussichtlich erheblichen Zusammenhang der angeforderten Informationen nicht entgegenstehen.
- 20 Schließlich hält es der Staat für verfrüht, den Gerichtshof in diesem Stadium unter Verweis auf die Umsetzungen der Richtlinie 2015/849 vom 20. Mai 2015 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche ..., mit der u. a. in jedem Mitgliedstaat ein nationaler Mechanismus zur Ermittlung der tatsächlichen Begünstigten eingeführt wird, und der Richtlinie 2018/822/EU vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, die am 1. Juli 2020 in Kraft treten wird und die Richtlinie 2011/16 durch Einbeziehung der tatsächlichen Begünstigten ergänzt, anzurufen. Auf diese Weise würden die tatsächlichen Begünstigten und in einem weiteren Sinne die Informationen über die Identifizierung der betreffenden Intermediäre und Steuerpflichtigen, einschließlich ihres Namens, ihres Geburtsdatums und Geburtsortes (bei natürlichen Personen), ihres steuerlichen Wohnsitzes und gegebenenfalls der Personen, bei denen es sich um mit dem betreffenden Steuerpflichtigen verbundene Unternehmen handle, nunmehr – gegebenenfalls automatisch und regelmäßig – über die Kanäle zwischen Steuerverwaltungen übermittelt.

北*□婁□念□醇□燻*血剝× 颯H公J儀J勻*□堀∴IV. Standpunkt der Rechtsmittelgegnerin

- 21 Die Rechtsmittelgegnerin weist darauf hin, dass es sich bei dem Steuerpflichtigen, auf den sich das Ersuchen der französischen Behörden beziehe, ausweislich der Anordnungsentscheidung vom 28. Februar 2018 um die französische Gesellschaft F handle. Die von den französischen Steuerbehörden gegebenen Erläuterungen zum steuerlichen Zweck stünden in einem offensichtlichen Widerspruch zur Bezeichnung des Steuerpflichtigen, auf den sich die Anordnungsentscheidung beziehe. In Wirklichkeit diene das Auskunftersuchen nicht dazu, die steuerliche Situation der Gesellschaft F zu klären, sondern im Gegenteil eine oder mehrere noch unbekannte natürliche Personen zu identifizieren, die den Besitz – über eine oder mehrere Immobiliengesellschaften – einer in Frankreich belegenen

Immobilie hätten anmelden müssen und dieser gesetzlichen Verpflichtung nicht nachgekommen seien. Dieser „*offensichtliche Widerspruch*“ zeige, dass die französischen Steuerbehörden eine – im vorliegenden Fall vom Directeur gebilligte – Beweisausforschung versuchten.

- 22 Mit anderen Worten beträfen die erbetenen Auskünfte, nämlich die Identität der Anteilseigner und tatsächlichen Begünstigten der Rechtsmittelklägerin, gerade Personen, die die französischen Steuerbehörden in ihrem Ersuchen identifizieren oder zumindest identifizierbar machen sollten.
- 23 Die Rechtsmittelgegnerin leitet daraus ab, dass die Anordnungsentscheidung vom 28. Februar 2018 gegen das Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit verstoße, so dass die streitige Geldbußenentscheidung aufgehoben werden müsse, weil sie auf einer rechtswidrigen Grundlage getroffen worden sei.
- 24 Schließlich zeichnet die Rechtsmittelgegnerin den Informationsstand nach, über den sie zum Zeitpunkt der Erhebung ihrer Klage verfügt haben will und gegenwärtig verfüge, um die voraussichtliche Erheblichkeit des Ersuchens der französischen Behörden zu beurteilen. Sie weist nachdrücklich darauf hin, dass sich ihr Informationsstand im Verlauf des schriftlichen und mündlichen Austauschs mit dem Staat verändert habe; da sie keinen Zugang zum ursprünglichen Ersuchen der französischen Steuerbehörden habe, sei sie nicht in der Lage, den tatsächlichen Inhalt dieses Ersuchens zu überprüfen, so dass sie sich an die inkohärenten und lakonischen Erläuterungen des Staates halten müsse.
- 25 Sie beantragt, in diesem Rahmen eine Vorlagefrage zu Art. 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (im Folgenden: Charta) zu stellen. Das durch Art. 47 der Charta garantierte Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf verlange, dass Bürger einen unparteiischen Richter mit einem sich aus einer Anwendung des Unionsrechts ergebenden Verwaltungsakt befassen könnten, ohne Gefahr zu laufen, dass aufgrund der Ausübung dieses Rechts – bei einem für sie ungünstigen Ausgang – eine administrative Geldbuße gegen sie verhängt oder eine solche Geldbuße aufrechterhalten werde, obwohl diese auferlegt worden sei, ohne dass sie zuvor in der Lage gewesen wären, die Mindestinformationen einzusehen, mit denen sich die voraussichtliche Erheblichkeit der mit der Anordnungsentscheidung bei ihnen angeforderten Auskünfte hätte feststellen lassen.

V. Würdigung durch den Verwaltungsgerichtshof

- 26 Der Verwaltungsgerichtshof teilt nicht die Würdigung durch das Verwaltungsgericht, wonach weiterhin Zweifel hinsichtlich der Identität des Steuerpflichtigen bestünden, auf den sich das Auskunftersuchen beziehe, weshalb die angeforderten Informationen voraussichtlich unerheblich seien.
- 27 Zwar werde in der Anordnungsentscheidung vom 28. Februar 2018 nur die Gesellschaft F als von der Ermittlung der französischen Behörden betroffene

Steuerpflichtige genannt. Darüber hinaus führe das Ersuchen der französischen Behörden sowohl die Gesellschaft F als auch die Gesellschaft L als juristische Personen auf, denen – als Gesellschaften, die in Frankreich belegene Immobilien oder gar eine Beteiligung an einer Gesellschaft hielten, in deren Besitz sich solche Immobilien befänden – die Ermittlung in Frankreich gelte. So ergebe sich aus dem gesamten Inhalt des Ersuchens vom 27. April 2017, dass es sich bei den Gesellschaften F und L um die von der laufenden Ermittlung der französischen Behörden betroffenen juristischen Personen handle. Diese Ermittlung weise eine Besonderheit auf, die sich aus den französischen Rechtsvorschriften ergebe, wonach der unmittelbare Besitz in Frankreich belegener Immobilien oder gar das Halten von Anteilen an einer Gesellschaft, die in Frankreich belegene Immobilien besitze, bei den natürlichen Personen, die die Anteilseigner und wirtschaftlich Begünstigten dieser Gesellschaften seien, die Verpflichtung auslöse, diese mittelbaren Immobilienbeteiligungen anzumelden.

- 28 Folglich weise das Ersuchen um Informationsaustausch vom 27. April 2017 entgegen der anderslautenden Schlussfolgerung des Verwaltungsgerichts und des Vorbringens der Rechtsmittelgegnerin keinen Widerspruch zwischen den Personen, denen die laufende Ermittlung der französischen Behörden tatsächlich gelte, und dem im Ersuchen geltend gemachten steuerlichen Zweck auf, so dass die angeforderten Informationen angesichts des betroffenen Steuerpflichtigen, etwaiger zu informierender Dritter und des verfolgten steuerlichen Zwecks nicht offenkundig voraussichtlich unerheblich seien.
- 29 Es sei jedoch darauf hinzuweisen, dass die französischen Behörden im Auskunftersuchen keinerlei Informationen über die von der Ermittlung in Frankreich betroffenen natürlichen Personen gegeben und lediglich ausgeführt hätten, dass „die französische Steuerverwaltung erfahren möchte, wer die Anteilseigner und wirtschaftlich Begünstigten der Gesellschaft L sind“.
- 30 Im Urteil vom 16. Mai 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, Rn. 63 und 64), habe der Gerichtshof die Art. 1 Abs. 1 und 5 der Richtlinie 2011/16 dahin ausgelegt, dass „der Ausdruck ‚voraussichtlich erheblich‘ die Qualität bezeichnet, die die erbetenen Informationen aufweisen müssen. Die Pflicht der ersuchten Behörde nach Art. 5 der Richtlinie 2011/16, mit der ersuchenden Behörde zusammenzuarbeiten, erstreckt sich nicht auf die Mitteilung von Informationen, denen diese Qualität fehlt“, so dass „die Qualität ‚voraussichtliche Erheblichkeit‘ der erbetenen Informationen eine Voraussetzung für ein Ersuchen dar[stellt], das diese Informationen betrifft“.
- 31 Der Gerichtshof habe entschieden, dass „die ersuchte Behörde der ersuchenden Behörde ... grundsätzlich vertrauen und annehmen [muss], dass das ihr vorgelegte Informationsersuchen sowohl mit dem nationalen Recht der ersuchenden Behörde im Einklang steht als auch für die Bedürfnisse ihrer Ermittlung erforderlich ist“, sie aber gleichwohl „prüfen [muss], ob den erbetenen Informationen die voraussichtliche Erheblichkeit für die von der ersuchenden Behörde geführte Ermittlung nicht völlig fehlt“. Der Gerichtshof habe anschließend klargestellt,

dass Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2011/16 heranzuziehen sei, in dem die für diese Prüfung erheblichen Gesichtspunkte genannt seien, die „zum einen die von der ersuchenden Behörde zu erteilenden Auskünfte, nämlich die Bezeichnung der Person, der die Untersuchung oder Ermittlung gilt, und den steuerlichen Zweck, zu dem um die Informationen ersucht wird, sowie zum anderen gegebenenfalls die Kontaktdaten jeder Person [umfassen], von der angenommen wird, dass sie über die gewünschten Informationen verfügt, wie auch jede Angabe, welche die Beschaffung von Informationen durch die ersuchte Behörde erleichtern könnte“ (Urteil vom 16. Mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, Rn. 77 bis 79).

- 32 Hinzuzufügen sei, dass Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2011/16 als eine der Mindestinformationen, „die von der ersuchenden Behörde zu übermitteln sind“, unter seinem Buchst. a „die Bezeichnung der Person [festlege], der die Untersuchung oder Ermittlung gilt“.
- 33 Daher ergebe sich aus den einschlägigen Bestimmungen der Richtlinie 2011/16 und dem Urteil *Berlioz Investment Fund*, dass die Identität des von der Ermittlung im ersuchenden Mitgliedstaat betroffenen Steuerpflichtigen eine Information sei, die die zuständige Behörde des ersuchenden Staates dem ersuchten Staat zwingend übermitteln müsse, um die voraussichtliche Erheblichkeit der im Hinblick auf die in Rede stehende Besteuerung und den geltend gemachten steuerlichen Zweck angeforderten Informationen zu rechtfertigen. Nur unter dieser Voraussetzung erfülle das Ersuchen eines ersuchenden Mitgliedstaats um Informationsaustausch das Kriterium der „voraussichtlichen Erheblichkeit“, stehe im Einklang mit Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2011/16 und ziehe die Kooperationspflicht des ersuchten Mitgliedstaats nach sich.
- 34 Im vorliegenden Fall enthalte das Ersuchen der französischen Behörden keine namentliche und individuelle Bezeichnung der Anteilseigner und tatsächlichen Begünstigten der Gesellschaft L, sondern beziehe sich auf diese Personen als Gruppe von Personen, die Gegenstand einer globalen Bezeichnung anhand gemeinsamer, von der zuständigen Behörde des ersuchenden Staates abgesteckter Kriterien seien.
- 35 Der Verwaltungsgerichtshof erinnert daran, dass Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2011/16 als eine der Mindestinformationen, „die von der ersuchenden Behörde zu übermitteln sind“, unter seinem Buchst. a „die Bezeichnung der Person [festlegt], der die Untersuchung oder Ermittlung gilt“. Der Verwaltungsgerichtshof fügt hinzu, dass die Richtlinie 2011/16 den Inhalt dieser Verpflichtung, den von der Ermittlung im ersuchenden Staat betroffenen Steuerpflichtigen zu bezeichnen, zwar nicht näher festlege, er der Rechtsmittelgegnerin, die geltend mache, es genüge, wenn die Identität bestimmbar sei, jedoch nicht folgen könne.
- 36 Die Identifizierung einer Person setze nämlich die Übermittlung ausreichender Informationen voraus, um eine Individualisierung zu ermöglichen, die jede Verwechslung mit einer anderen Person ausschließe.

- 37 Auf der Grundlage dieses gemeinsamen Verständnisses vom Identitätsbegriff sei Art. 20 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2011/16 dahin auszulegen, dass das Ersuchen um Informationsaustausch selbst bereits ausreichende Informationen enthalten müsse, die eine individuelle Identifizierung des oder der von der Ermittlung im ersuchenden Staat betroffenen Steuerpflichtigen ermöglichen, und dass es nicht ausreiche, wenn mit dem Ersuchen lediglich gemeinsame Merkmale übermittelt würden, mit denen sich eine mehr oder weniger große Gruppe nicht näher bezeichneter Personen bestimmen lasse, mit dem Ziel, vom ersuchten Staat gerade zusätzliche Auskünfte zu erhalten, die es dem ersuchenden Staat gegebenenfalls ermöglichen, alle Informationen zusammenzuführen und die betreffenden Steuerpflichtigen zu ermitteln.
- 38 Aufgrund des genannten, sich aus Art. 20 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2011/16 ergebenden spezifischen Erfordernisses könne der Verwaltungsgerichtshof in diesem Stadium daher zu der Schlussfolgerung veranlasst sein, dass eine individuelle Identifizierung der von der Ermittlung der nationalen Verwaltung des ersuchenden Staates konkret betroffenen Steuerpflichtigen durch diesen Staat eine Voraussetzung für die Rechtmäßigkeit des Ersuchens um Informationsaustausch darstelle und ein solches Ersuchen, das sich darauf beschränken würde, gemeinsame Merkmale mitzuteilen, die es lediglich ermöglichen, einen diese Merkmale teilenden Kreis von Personen abzugrenzen, ohne sie individuell zu identifizieren, gegen die genannte Vorschrift verstieße.
- 39 Was Art. 26 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie den Kommentar zu diesem Artikel angeht, weist der Verwaltungsgerichtshof zunächst darauf hin, dass, wie der Gerichtshof im Urteil *Berlioz Investment Fund* entschieden habe, „dieser Begriff der voraussichtlichen Erheblichkeit den in Art. 26 des OECD-Musterabkommens [zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen] verwendeten Begriff wider[spiegelt], sowohl wegen der Ähnlichkeit der verwendeten Konzepte als auch wegen der Bezugnahme auf die OECD-Abkommen in der Begründung des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates KOM(2009) 29 endgültig vom 2. Februar 2009 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, der zum Erlass der Richtlinie 2011/16 geführt hat“ (Urteil vom 16. Mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, Rn. 67).
- 40 Der Verwaltungsgerichtshof stellt allerdings fest, dass, wie es in Nr. 5 dieses Kommentars in seiner im Jahr 2005 verabschiedeten und während des Zeitraums der Erarbeitung der Richtlinie 2011/16 zwischen 2009 und 2011 noch gültigen Fassung geheißen habe, „mit dem Standard der ‚voraussichtlichen Erheblichkeit‘ ein größtmöglicher Auskunftsaustausch in Steuerangelegenheiten sichergestellt werden soll, wobei jedoch eindeutig klargestellt wird, dass es den Vertragsstaaten nicht freisteht, ‚fishing expeditions‘ durchzuführen oder um Auskünfte zu ersuchen, bei denen es unwahrscheinlich ist, dass sie für die Klärung der Steuerangelegenheiten eines bestimmten Steuerpflichtigen erheblich sind“. Auch

diese Nummer des Kommentars beziehe sich folglich auf einen „bestimmten Steuerpflichtigen“ und damit auf einen Begriff, der parallel zum Begriff des „bestimmten Steuerpflichtigen“ im neunten Erwägungsgrund der Richtlinie 2011/16 verwendet werde. Die Parallele lasse den Schluss zu, dass während des Zeitraums der Erarbeitung der Richtlinie 2011/16 auch das Musterabkommen auf dem Grundsatz der Identifizierung des vom Informationsaustausch zwischen zwei Staaten betroffenen Steuerpflichtigen durch den ersuchenden Staat beruht habe.

- 41 Erst durch die am 17. Juli 2012 vom OECD-Rat angenommene und im Juli 2014 in das Musterabkommen eingearbeitete Aktualisierung von Art. 26 des Musterabkommens und des sich darauf beziehenden Kommentars sei dem Kommentar eine Nr. 5.1 hinzugefügt worden, in der es heiße, dass *„ein Auskunftsersuchen nicht schon deshalb eine ‚fishing expedition‘ darstellt, weil in ihm nicht der Name oder die Anschrift (oder beides) des Steuerpflichtigen, dem die Untersuchung oder Ermittlung gilt, angegeben ist. ... Übermittelt der ersuchende Staat den Namen oder die Anschrift (oder beides) des Steuerpflichtigen, dem die Untersuchung oder Ermittlung gilt, nicht, muss er jedoch genügend andere Informationen aufnehmen, um eine Identifizierung des Steuerpflichtigen zu ermöglichen“*. Ebenso bringe eine neue Nr. 5.2 des Kommentars seit derselben Aktualisierung Klarstellungen, wonach, *„... wenn das Ersuchen eine Gruppe nicht individuell bezeichneter Steuerpflichtiger betrifft, ... es somit erforderlich ist, dass der ersuchende Staat eine detaillierte Beschreibung der Gruppe sowie die Tatsachen und Umstände mitteilt, die zum Ersuchen geführt haben, das anwendbare Recht erläutert und darlegt, weshalb Grund zu der Annahme besteht, dass die Steuerpflichtigen der Gruppe, die Gegenstand des Ersuchens ist, dieses auf einer klaren Tatsachengrundlage belegte Recht nicht beachten haben“*.
- 42 Der Verwaltungsgerichtshof zweifelt jedoch stark daran, dass die im Jahr 2012/14 vorgenommene Aktualisierung des Kommentars zum Musterabkommen, was die Bestimmung der von der Ermittlung im ersuchenden Staat betroffenen Steuerpflichtigen angeht, angesichts der früheren Anwendung der Richtlinie 2011/16 als solche in deren heutige Anwendung übernommen werden kann. Er zweifelt u. a. deshalb daran, weil die in Art. 20 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2011/16 geforderte Angabe der Identität des von der Ermittlung im ersuchenden Staat betroffenen Steuerpflichtigen eine besondere Voraussetzung darstelle, die im Text von Art. 26 des Musterabkommens nicht enthalten sei.
- 43 Grundsätzlich noch hätte eine Berücksichtigung der Entwicklungen des Musterabkommens und seines Kommentars bei der Auslegung der Richtlinie zur Folge, dass die durch den Erlass der Richtlinie 2011/16 im Rat festgelegten Verpflichtungen der Mitgliedstaaten insofern ausgeweitet würden, als die Verpflichtung, einem Austauschersuchen nachzukommen, entstünde, sobald sich das Ersuchen auf eine Gruppe nicht individuell bezeichneter Steuerpflichtiger beziehe, und nicht nur dann, wenn in ihm die Identität des betreffenden Steuerpflichtigen angegeben sei. Mit anderen Worten würde derselbe im

ursprünglichen Text der Richtlinie 2011/16 enthaltene Standard der voraussichtlichen Erheblichkeit – der als eine Voraussetzung für die Rechtmäßigkeit eines Auskunftersuchens zu verstehen sei, auf die sich jedenfalls der Besitzer der angeforderten Informationen berufen könne – künftig in Fällen, die bisher nicht als mit diesem Standard im Einklang stehend hätten betrachtet werden können, als erfüllt angesehen, obwohl der Wortlaut von Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2011/16 unverändert geblieben sei.

- 44 Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofs ruft die Auslegung der Art. 1 Abs. 1, 5 und 20 Abs. 2 der Richtlinie 2011/16 im Rahmen der Anwendung des Kriteriums der voraussichtlichen Erheblichkeit der von einem Mitgliedstaat bei einem anderen Mitgliedstaat angeforderten Informationen Zweifel hinsichtlich des in Art. 20 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2011/16 vorgesehenen Erfordernisses einer Bezeichnung des von der Ermittlung im ersuchenden Staat betroffenen Steuerpflichtigen hervor.
- 45 Der Verwaltungsgerichtshof fügt hinzu, dass dem Staat in seinem Vorbringen zum verfrühten Charakter einer Vorlage zur Vorabentscheidung nicht gefolgt werden könne. Es sei nämlich Sache des Verwaltungsgerichtshofs, die Rechtmäßigkeit der Anordnungsentscheidung anhand der am 28. Februar 2018 geltenden Rechtslage zu prüfen. Der Staat erkenne selbst an, dass die vorerwähnte Richtlinie 2015/849 durch das Gesetz vom 13. Januar 2019 zur Erstellung eines Registers der tatsächlichen Begünstigten umgesetzt worden und das Inkrafttreten der vorerwähnten Richtlinie 2018/822 für den 1. Juli 2020 vorgesehen sei. Die Bestimmungen dieser beiden Richtlinien könnten vom Staat somit nicht mit Erfolg geltend gemacht werden, da sie an den jeweiligen Daten der beiden im vorliegenden Rechtsmittelverfahren in Rede stehenden Entscheidungen gegenüber der Rechtsmittelgegnerin noch keinerlei Wirkung entfalteteten.
- 46 Folglich sei dem Gerichtshof eine erste Frage nach dem Inhalt des sich aus der Richtlinie 2011/16 ergebenden Erfordernisses einer Bezeichnung des von der Ermittlung im ersuchenden Staat betroffenen Steuerpflichtigen zur Vorabentscheidung vorzulegen.
- 47 Falls der Gerichtshof die Gültigkeit eines sich auf eine Gruppe nicht individuell bezeichneter Steuerpflichtiger beziehenden Ersuchens um Informationsaustausch anerkenne, bestehe die Frage, die sich unter Verweis auf Nr. 5.2 des Kommentars zu Art. 26 des OECD-Musterabkommens dann stelle, darin, ob die Beachtung des Standards der voraussichtlichen Erheblichkeit voraussetze, dass der ersuchende Mitgliedstaat zum Nachweis darüber, dass trotz des Fehlens einer individuellen Bezeichnung der betreffenden Steuerpflichtigen keine Beweisausforschung vorliege, zeigen könne, dass er eine gezielte Untersuchung betreffend eine beschränkte Personengruppe und nicht bloß eine allgemeine steueraufsichtliche Ermittlung durchführe und sich diese Untersuchung auf die Kontrolle der Einhaltung einer präzisen gesetzlichen Verpflichtung beziehe. Mit anderen Worten – um die in Nr. 5.2 des Kommentars zu Art. 26 des OECD-Musterabkommens enthaltene Formulierung aufzugreifen – bestehe die zweite zu

stellende Frage darin, ob das Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit im Fall eines sich auf eine Personengruppe beziehenden Ersuchens verlange, „*dass der ersuchende Staat eine detaillierte Beschreibung der Gruppe sowie die Tatsachen und Umstände mitteilt, die zum Ersuchen geführt haben, das anwendbare Recht erläutert und darlegt, weshalb Grund zu der Annahme besteht, dass die Steuerpflichtigen der Gruppe, die Gegenstand des Ersuchens ist, dieses auf einer klaren Tatsachengrundlage belegte Recht nicht beachtet haben*“.

- 48 Schließlich schlägt die Rechtsmittelgegnerin vor, eine dritte Frage nach der Einhaltung von Art. 47 der Charta zu stellen. Das vorliegende Rechtsmittel entspreche im Wesentlichen der Klage, die zum Urteil *Berlioz Investment Fund* geführt habe, wonach der Verwaltungsrichter, wenn das innerstaatliche Recht keinen direkten Rechtsbehelf gegen eine Anordnungsentscheidung vorsehe, verpflichtet sei, im Rahmen einer gegen die Entscheidung über die Festsetzung einer Geldbuße gerichteten Klage inzident die Gültigkeit der im Vorfeld ergangenen Anordnungsentscheidung zu prüfen. Die Rechtsmittelgegnerin habe das vorliegende Rechtsmittel nämlich gegen die Geldbußenentscheidung vom 6. August 2018 eingelegt und bestreite in diesem Rahmen inzident die Gültigkeit der Anordnungsentscheidung vom 28. Februar 2018.
- 49 Die Rechtsmittelgegnerin habe erst im Rahmen ihres Rechtsmittels Kenntnis von den Mindestinformationen über das Austauschsuchen der französischen Behörden erhalten und sei daher erst in diesem späten Stadium in der Lage gewesen, die Gültigkeit der Anordnungsentscheidung in Kenntnis der Sachlage zu prüfen. Sobald die gerichtliche Entscheidung über die Zurückweisung des Rechtsmittels der Rechtsmittelgegnerin rechtskräftig geworden wäre, wäre ihr die durch die Entscheidung vom 6. August 2018 festgesetzte Geldbuße auferlegt worden. Die Rechtsmittelgegnerin beanstande daher zu Recht, dass sie zu keinem Zeitpunkt über eine angemessene Frist verfügt habe, um in voller Kenntnis aller Mindestinformationen darüber zu entscheiden, ob sie der Anordnungsentscheidung vom 28. Februar 2018 nachkommen und dem Directeur die angeforderten Informationen übermitteln wolle. Sie werfe die relevante Frage auf, ob das in Art. 47 der Charta verankerte Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf nicht beinhalten müsse, dass dem Informationsinhaber in einem Fall wie dem vorliegenden – nach einer möglichen endgültigen Anerkennung der Gültigkeit der Anordnungsentscheidung und der Entscheidung über die Festsetzung der Geldbuße, die ihm gegenüber ergangen seien – eine gewisse Frist für die Befolgung der Anordnungsentscheidung gewährt werden sollte und die Geldbuße nur dann fällig werden könne, wenn der Inhaber der Anordnung nicht fristgerecht nachkomme.

VI. Vorlagefragen

- 50 Der Verwaltungsgerichtshof ersucht den Gerichtshof um Vorabentscheidung über folgende Fragen:

1. Ist Art. 20 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2011/16 dahin auszulegen, dass ein von einer Behörde eines ersuchenden Mitgliedstaats gestelltes Ersuchen um Auskunftsaustausch, in dem die Steuerpflichtigen, auf die sich das Ersuchen bezieht, allein anhand ihrer Eigenschaft als Anteilseigner und wirtschaftlich Begünstigte einer juristischen Person bestimmt sind, ohne zuvor von der ersuchenden Behörde individuell namentlich identifiziert worden zu sein, den in dieser Vorschrift aufgestellten Identifizierungserfordernissen entspricht?

2. Bei Bejahung der ersten Frage: Sind Art. 1 Abs. 1 und Art. 5 der Richtlinie 2011/16 dahin auszulegen, dass die Einhaltung des Standards der voraussichtlichen Erheblichkeit voraussetzt, dass die Behörde des ersuchenden Mitgliedstaats zum Nachweis darüber, dass trotz des Fehlens einer individuellen Identifizierung der betreffenden Steuerpflichtigen keine Beweisausforschung vorliegt, auf der Grundlage eindeutiger und hinreichender Erklärungen belegen kann, dass sie eine gezielte Untersuchung betreffend eine beschränkte Personengruppe und nicht bloß eine einfache allgemeine steueraufsichtliche Ermittlung durchführt und diese Untersuchung durch den begründeten Verdacht der Nichteinhaltung einer bestimmten gesetzlichen Verpflichtung gerechtfertigt ist?

3. Ist Art. 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union dahin auszulegen, dass einem Bürger,

- gegen den die zuständige Behörde des ersuchten Mitgliedstaats eine nach dem innerstaatlichen Recht dieses Mitgliedstaats selbst nicht mit einer verwaltungsrechtlichen Klage anfechtbare finanzielle Verwaltungssanktion wegen Nichteinhaltung einer behördlichen Entscheidung verhängt hat, mit der ihm aufgegeben wurde, im Rahmen eines Austauschs zwischen nationalen Steuerverwaltungen nach der Richtlinie 2011/16 Informationen zu übermitteln, und der die Rechtmäßigkeit dieser Entscheidung im Rahmen einer gegen die finanzielle Sanktion gerichteten verwaltungsrechtlichen Klage inzident angefochten und
- erst im Verlauf des auf seine Klage gegen die Sanktion eingeleiteten gerichtlichen Verfahrens hin Kenntnis von den Mindestinformationen gemäß Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2011/16 erhalten hat,

nach der inzident erfolgten endgültigen Anerkennung der Gültigkeit der Anordnungsentscheidung und der Entscheidung über die Festsetzung der Geldbuße, die ihm gegenüber ergangen sind, ein Aufschub für die Zahlung der Geldbuße gewährt werden muss, damit er, nachdem er auf diese Weise Kenntnis von den Einzelheiten in Bezug auf die vom zuständigen Richter endgültig bestätigte voraussichtliche Erheblichkeit erhalten hat, der Anordnungsentscheidung nachkommen kann?