

Rechtssache C-245/19

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

Eingangsdatum:

20. März 2019

Vorlegendes Gericht:

Cour administrative (Luxemburg)

Datum der Vorlageentscheidung:

14. März 2019

Berufungskläger:

Großherzogtum Luxemburg

Berufungsbeklagte:

B

I. Gegenstand und Sachverhalt des Ausgangsrechtsstreits

%參*□噪□壘□揀□檫; 温^ 痿H踔*較^ 吁□壽(□崑 Mit Schreiben vom 16. Juni 2017 forderte der Directeur de l'administration des contributions directes de Luxembourg (Direktor der Verwaltung für direkte Abgaben Luxemburg, im Folgenden: Directeur) die Gesellschaft B wie folgt auf, bestimmte Angaben zu Frau F. C. vorzulegen:

„... Am 18. Oktober 2016 hat die zuständige Behörde der spanischen Steuerverwaltung ein Auskunftsersuchen gemäß dem Steuerabkommen zwischen Luxemburg und Spanien ... sowie der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011, die durch das Gesetz vom 29. März 2013 in das innerstaatliche Recht umgesetzt wurde, an uns gerichtet.

...

Bei der durch das Ersuchen betroffenen natürlichen Person handelt es sich um Frau F.C., geboren am ..., wohnhaft in ..., Spanien. Bei der durch das Ersuchen

betroffenen juristischen Person handelt es sich um die Gesellschaft luxemburgischen Rechts B mit Sitz in [Adresse].

Ich bitte Sie um die Vorlage der folgenden Informationen und Unterlagen für den Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis zum 31. Dezember 2014 ... :

- Reichen Sie bitte Kopien der durch die Gesellschaft B mit den Gesellschaften E und F geschlossenen Verträge über die Rechte der Künstlerin Frau F.C. ein.*
- Reichen Sie bitte Kopien aller anderen Verträge der Steuerjahre 2011 bis 2014 und aller anderen zuvor oder danach geschlossenen Verträge mit einem Laufzeitbeginn in den erwähnten Steuerjahren ein, die die Künstlerin Frau F.C. betreffen.*
- Reichen Sie bitte Kopien aller ausgestellten und eingegangenen Rechnungen im Zusammenhang mit diesen Verträgen sowie die Art ihrer Einziehung und ihre Bezahlung ein.*
- Bitte reichen Sie nähere Informationen zu Bankkonten und Finanzinstituten ein, bei denen die verbuchten Geldbestände verwahrt sind.*

...

Gemäß Art. 6 des Gesetzes vom 25. November 2014 ... findet kein Rechtsbehelf gegen die vorliegende Anordnung statt. ...“

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 蔭H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 Die Gesellschaft B erhob am 17. Juli 2017 gleichwohl Klage beim Tribunal administratif (Verwaltungsgericht).

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 蔭H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 Mit Urteil vom 26. Juni 2018 ließ das Tribunal administratif Art. 6 des Gesetzes vom 25. November 2014 gemäß Art. 47 der Charta unberücksichtigt, gab der Klage statt und hob die Entscheidung vom 16. Juni 2017 auf, soweit mit ihr der Gesellschaft B aufgegeben wird, über die folgenden Dokumente hinausgehende Informationen vorzulegen:

- Kopien ihrer Verträge, die mit den Gesellschaften „E“ und „F“ über die Rechte der Frau F.C. geschlossen wurden;*
- Kopien aller im Zusammenhang mit diesen Verträgen ausgestellten oder eingegangenen Rechnungen sowie die Art ihrer Einziehung und ihre Bezahlung;*
- nähere Informationen zu Bankkonten und Finanzinstituten, bei denen die verbuchten Geldbestände verwahrt sind.*

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 蔀H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 Das Großherzogtum
Luxemburg hat am 24. Juli 2018 bei der Cour administrative
(Verwaltungsgerichtshof) Berufung gegen dieses Urteil eingelegt.

II. Einschlägige Bestimmungen

Unionsrecht

Charta der Grundrechte der Europäischen Union

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 蔀H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 Art. 7 („Achtung des Privat-
und Familienlebens“) lautet wie folgt:

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

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 蔀H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 Art. 8 („Schutz
personenbezogener Daten“) sieht vor:

„(1) Jede Person hat das Recht auf Schutz der sie betreffenden
personenbezogenen Daten ...“

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 蔀H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 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.

Personen, die nicht über ausreichende Mittel verfügen, wird Prozesskostenhilfe
bewilligt, soweit diese Hilfe erforderlich ist, um den Zugang zu den Gerichten
wirksam zu gewährleisten.“

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 蔀H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 Art. 52 („Tragweite und
Auslegung der Rechte und Grundsätze“) bestimmt:

„(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.

(2) Die Ausübung der durch diese Charta anerkannten Rechte, die in den Verträgen geregelt sind, erfolgt im Rahmen der in den Verträgen festgelegten Bedingungen und Grenzen.

(3) Soweit diese Charta Rechte enthält, die den durch die Europäische Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten garantierten Rechten entsprechen, haben sie die gleiche Bedeutung und Tragweite, wie sie ihnen in der genannten Konvention verliehen wird. Diese Bestimmung steht dem nicht entgegen, dass das Recht der Union einen weiter gehenden Schutz gewährt.

...

(5) Die Bestimmungen dieser Charta, in denen Grundsätze festgelegt sind, können durch Akte der Gesetzgebung und der Ausführung der Organe, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union sowie durch Akte der Mitgliedstaaten zur Durchführung des Rechts der Union in Ausübung ihrer jeweiligen Zuständigkeiten umgesetzt werden. Sie können vor Gericht nur bei der Auslegung dieser Akte und bei Entscheidungen über deren Rechtmäßigkeit herangezogen werden.

...“

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

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 溫^ 稜H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 Art. 1 („Gegenstand“) sieht vor:

„(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. ...“

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 溫^ 稜H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 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.“

Luxemburgisches Recht

Gesetz vom 25. November 2014 über das auf den Informationsaustausch auf Ersuchen in Steuerangelegenheiten anzuwendende Verfahren

Art. 1

„(1) 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 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung in der geänderten Fassung*;
...“

Art. 3

„(1) Die zuständige Steuerverwaltung prüft die formelle Ordnungsmäßigkeit des Ersuchens um Informationsaustausch. Das Ersuchen um Informationsaustausch ist formell ordnungsgemäß, wenn es die Angabe der rechtlichen Grundlage und der ersuchenden zuständigen Behörde sowie die weiteren in den Übereinkünften und Gesetzen vorgesehenen Angaben enthält.

...

(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. Die Zustellung der Entscheidung an den Inhaber der erbetenen Informationen gilt als Zustellung an jede andere darin genannte Person.

...“

Art. 5

„(1) Werden die verlangten Auskünfte nicht innerhalb eines Monats nach Zustellung der die Erteilung der erbetenen Auskünfte anordnenden Entscheidung erteilt, kann gegen den Informationsinhaber eine steuerliche Geldbuße von bis zu 250 000 Euro verhängt werden. Ihre Höhe wird vom Leiter der zuständigen Finanzbehörde oder dessen Vertreter festgesetzt.“

* Gesetz vom 29. März 2013 zur Umsetzung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG A.d.Ü:

Art. 6

„(1) Gegen die in Art. 3 Abs. 1 und 3 genannten Ersuchen um Informationsaustausch und Anordnungen findet kein Rechtsbehelf statt.

(2) Gegen die in Art. 5 genannten Entscheidungen kann der Informationsinhaber Abänderungsklage vor dem Verwaltungsgericht erheben. Diese Klage ist innerhalb eines Monats nach Zustellung der Entscheidung an den Inhaber der verlangten Informationen zu erheben. Die Klage hat aufschiebende Wirkung. In Abweichung von den Bestimmungen über das Verfahren vor den Verwaltungsgerichten darf jede Partei nur einen Schriftsatz, einschließlich der Klageschrift, einreichen. Die Klagebeantwortung ist innerhalb eines Monats nach Eingang der Klageschrift bei der Geschäftsstelle des Gerichts einzureichen. Im Interesse der Sachaufklärung kann der Vorsitzende der zur Entscheidung berufenen Kammer jedoch von Amts wegen anordnen, innerhalb der von ihm zu bestimmenden Frist ergänzende Schriftsätze einzureichen. Das Verwaltungsgericht entscheidet innerhalb eines Monats nach Eingang der Klagebeantwortung oder nach Ablauf der Frist zur Einreichung ergänzender Schriftsätze.“

III. Standpunkt des Berufungsklägers

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 蔕H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 Der luxemburgische Staat macht geltend, dass eine Anordnung nur im Rahmen der Anfechtung einer Entscheidung über die Verhängung einer Geldbuße Gegenstand eines Rechtsbehelfs vor den Verwaltungsgerichten sein könne. Die Möglichkeit, zur Anfechtung einer steuerlichen Geldbuße nach Art. 5 Abs. 2 des Gesetzes vom 25. November 2014 die Verwaltungsgerichte anzurufen, stelle einen wirksamen Rechtsbehelf im Sinne des Art. 47 der Charta dar.

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 蔕H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 Selbst wenn man die Möglichkeit eines Rechtsbehelfs annehme, habe der Gerichtshof im Urteil BERLIOZ die Grenzen der erforderlichen gerichtlichen Kontrolle in einem Mitgliedstaat bestimmt, indem er näher erläutert habe, dass „... das Gericht nur prüfen [muss], ob sich die Anordnung auf ein hinreichend begründetes Ersuchen der ersuchenden Behörde stützt, das Informationen betrifft, denen im Hinblick zum einen auf den betreffenden Steuerpflichtigen sowie den Dritten, dem gegebenenfalls Auskunft erteilt wird, und zum anderen auf den verfolgten steuerlichen Zweck die voraussichtliche Erheblichkeit nicht offenkundig völlig zu fehlen scheint“ (Urteil vom 16. Mai 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, Rn. 86).

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 蔕H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 Das Verwaltungsgericht sei durch eine fehlerhafte Auslegung der anwendbaren Bestimmungen zur Auffassung gelangt, dass das Ersuchen der spanischen Behörden allgemein und abstrakt auf die Übermittlung allgemeiner Informationen zu anderen Verträgen

gerichtet sei, deren Existenz selbst nicht nachgewiesen sei, sondern von den spanischen Steuerbehörden nur vermutet werde. Das Verwaltungsgericht sei, indem es seitens der spanischen Behörden in dieser Weise die Vorlage näherer Angaben zum Nachweis der Existenz weiterer Verträge, die für den betreffenden Besteuerungsfall voraussichtlich erheblich seien, verlangt habe, über die Anforderungen der internationalen Standards auf dem Gebiet des Informationsaustauschs, so wie im Kommentar zu Art. 26 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen beschrieben, hinausgegangen.

% 參* 噪 壘 揀 檫; 盪^ 稜H 踔* 較^ 吁 壽(崑 Die Informationen zu anderen Verträgen als den von der Berufungsbeklagten mit den in der Entscheidung vom 16. Juni 2017 aufgeführten Gesellschaften geschlossenen Verträgen seien voraussichtlich erheblich für die Untersuchung der spanischen Behörden im Hinblick auf die Identität des betreffenden Steuerpflichtigen und dem verfolgten steuerlichen Zweck. Das Ersuchen sei hierzu wirksam auf Verträge begrenzt, die erstens durch die Berufungsbeklagte geschlossen worden seien, die zweitens in die von der Untersuchung der spanischen Behörden erfassten Steuerjahre fielen und die drittens mit dem betreffenden Steuerpflichtigen zusammenhingen.

IV. Würdigung durch den Verwaltungsgerichtshof

% 參* 噪 壘 揀 檫; 盪^ 稜H 踔* 較^ 吁 壽(崑 Der Verwaltungsgerichtshof bestätigt zunächst, dass die Charta im vorliegenden Fall anwendbar sei, da die betreffende luxemburgische Rechtsvorschrift das Unionsrecht umsetze. Er verweist hierzu auf das Urteil vom 16. Mai 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, Rn. 37): „Unter Verweis auf die im nationalen Recht vorhandenen Instrumente zur Beschaffung von Informationen schreibt die Richtlinie 2011/16 den Mitgliedstaaten somit vor, die notwendigen Maßnahmen zu treffen, um sich die erbetenen Informationen zu verschaffen, damit sie ihre Pflichten im Bereich des Informationsaustauschs erfüllen.“

% 參* 噪 壘 揀 檫; 盪^ 稜H 踔* 較^ 吁 壽(崑 Unter diesen Umständen führe die zuständige Behörde des ersuchten Mitgliedstaats Unionsrecht durch, wenn sie Entscheidungen erlässt, mit denen die Informationsinhaber angewiesen werden, die durch eine Behörde eines anderen Mitgliedstaats ersuchten Informationen zu erteilen, so dass die Bestimmungen der Charta auch auf die angefochtene Anordnung Anwendung fänden.

A. Zur ersten Vorlagefrage

% 參* 噪 壘 揀 檫; 盪^ 稜H 踔* 較^ 吁 壽(崑 Der Verwaltungsgerichtshof weist jedoch darauf hin, dass der Rechtsbehelf im vorliegenden Fall unmittelbar gegen die ursprüngliche, in der ersten Phase des Verfahrens zum Informationsaustausch im ersuchten Mitgliedstaat getroffene Maßnahme erhoben

worden sei, und zwar gegen die Anordnung vom 16. Juni 2017, ohne eine Verwaltungsstrafe für die Nichtbefolgung der Anordnung in der zweiten Phase abzuwarten. Der Gerichtshof habe sich im Urteil BERLIOZ jedoch nicht zur Auslegung des Art. 47 der Charta in der ersten Phase des Verfahrens zum Informationsaustausch, nämlich der Anordnung selbst, geäußert.

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 蔭H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 Nach den Erläuterungen zur Charta, „[entsprechen d]ie Rechte nach Artikel 7 [Achtung des Privat- und Familienlebens] ... den Rechten, die durch Artikel 8 EMRK garantiert sind. Um der technischen Entwicklung Rechnung zu tragen, wurde der Begriff ‚Korrespondenz‘ durch ‚Kommunikation‘ ersetzt. Nach Artikel 52 Absatz 3 [der Charta] haben diese Rechte die gleiche Bedeutung und Tragweite wie die Rechte aus dem entsprechenden Artikel der EMRK. Ihre möglichen legitimen Einschränkungen sind daher diejenigen, die der genannte Artikel 8 gestattet“.

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 蔭H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 Aus der Rechtsprechung des EGMR ergebe sich, dass die Übermittlung von Bankdaten der Kunden durch den Mitgliedstaat, in dem sich die das Konto bereitstellende Bank niedergelassen habe, an die Behörden eines anderen Mitgliedstaats, im vorliegenden Fall der Wohnsitzstaat, im Rahmen eines Informationsaustauschs spätestens zum Zeitpunkt der tatsächlichen Übermittlung an den Wohnsitzstaat als Eingriff in das Recht auf Achtung des Privatlebens zu werten sei, der nur unter Erfüllung der in Art. 8 Abs. 2 der EMRK festgelegten Voraussetzungen gerechtfertigt sei (EGMR, 22. Dezember 2015, G.S.B./Schweiz, Sache 28601/11).

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 蔭H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 Zum anderen wende der EGMR auch auf den Informationsaustausch seine Rechtsprechung zu den positiven Pflichten der Mitgliedstaaten sowie Verfahrensgarantien an, die die Mitgliedstaaten zum wirksamen Schutz der Rechte aus Art. 8 der EMRK vorsehen müssen, und dies auf der Grundlage allein dieser Bestimmung, unabhängig von jener in Art. 6 der EMRK. Die positiven Pflichten seien sowohl inhaltlicher Art, da sie die wirksame Ausübung geschützter Rechte sicherstellen sollen, als auch verfahrensrechtlicher Art, da die wirksame Wahrnehmung des durch Art. 8 der EMRK geschützten Rechts nahelegt, dass der Entscheidungsprozess fair sein und eine gebührende Beachtung der geschützten Interessen erlauben müsse (EGMR, 20. März 2007, Tysiac/Polen, Sache 5410/03 und EGMR, 14. Februar 2006, Turek/Slovakei, Sache 57986/00).

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 蔭H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 Es gebe daher berechtigte Gründe, die Art. 7 und Art. 52 Abs. 1 der Charta gegebenenfalls in Verbindung mit Art. 47 der Charta dahin auszulegen, dass die Entscheidung vom 16. Juni 2017, mit der der Berufungsklagten im Hinblick auf den Informationsaustausch mit den spanischen Behörden aufgegeben wird, Informationen zu von ihr geschlossenen Verträgen mit Bezug auf die betreffende Steuerpflichtige, die entsprechenden Rechnungen sowie nähere Informationen zu den Bankkonten der Berufungsklagten vorzulegen, als staatlicher Eingriff in ihr Privatleben gewertet werden müsse, der die Pflicht des ersuchten Mitgliedstaats nach sich ziehe, in

seinen Rechtsvorschriften Verfahrensgarantien zur Sicherstellung eines wirksamen Schutzes der Rechte aus Art. 7 der Charta sowie die Schaffung von wirksamen Rechtsbehelfen im Einklang mit Art. 47 der Charta vorzusehen.

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 蔭H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 Der Verwaltungsgerichtshof ergänzt, dass Art. 8 der Charta zur Sicherstellung des Schutzes natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten auch in die Begründung aufgenommen werden solle, da die Einholung von Informationen seitens eines Dritten unter bestimmten Voraussetzungen ebenfalls als Verarbeitung angesehen werden könne und dass dieser Schutz als ein Teil des Schutzbereichs des Art. 8 der EMRK angesehen werden könne.

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 蔭H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 Der Verwaltungsgerichtshof ist der Ansicht, dass der Gerichtshof der Europäischen Union bisher noch keine Gelegenheit gehabt habe, sich zu einem Eingriff im Sinne des Art. 7 der Charta in das Privatleben eines Dritten als Empfänger einer Anordnung bei der Durchführung eines Informationsaustauschs zwischen Mitgliedstaaten zur Umsetzung der Richtlinie 2011/16 oder zu den notwendigen Verfahrensgarantien seitens der Mitgliedstaaten aufgrund eines staatlichen Eingriffs zu äußern und stellt die nachstehend formulierte erste Frage.

B. Zur zweiten Vorlagefrage

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 蔭H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 Der luxemburgische Staat wirft die Frage nach dem Inhalt der voraussichtlichen Erheblichkeit der erbetenen Auskunft (die „voraussichtlich erheblichen Informationen“) und nach dem Umfang der Kontrolle durch das zuständige Gericht des ersuchten Mitgliedstaats auf.

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 蔭H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 Der Gerichtshof habe darauf hingewiesen, dass „... dieser Begriff der voraussichtlichen Erheblichkeit den in Art. 26 des OECD-Musterabkommens verwendeten Begriff wider[spiegle], 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. Nach den am 17. Juli 2012 angenommenen Kommentaren des OECD-Rates zu diesem Artikel steht es den Vertragsstaaten nicht frei, ‚fishing expeditions‘ zu unternehmen oder um Auskünfte zu ersuchen, die wahrscheinlich für die Steuerangelegenheiten eines bestimmten Steuerpflichtigen unerheblich sind. Es muss vielmehr vernünftigerweise die Möglichkeit bestehen, dass sich die erbetenen Auskünfte als erheblich erweisen“ (Urteil vom 16. Mai 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, Rn. 67).

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 蔭H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 Um die Anwendung des Art. 26 zu verdeutlichen, beschreibe Rn. 8 der Kommentare vier typische Fälle, die zu

einem Informationsaustausch führen können. Diese Fälle handeln jeweils von Informationen, die mit gewisser Präzision definiert sind (für die Waren bezahlte Preise in Beispiel a), für die Waren durch eine Gesellschaft bezahlte Preise in Beispiel b), Informationen zu den durch eine Gesellschaft oder eine Gesellschaftsgruppe des ersuchten Mitgliedstaats verlangten Preisen zur direkten Überprüfung der durch eine Gesellschaft des ersuchenden Mitgliedstaats verlangten Preise durch Vergleich in Beispiel c) und die Bestätigung der ordnungsgemäßen Eintragung der Kosten von Dienstleistungen durch den Dienstleister mit Sitz im ersuchten Mitgliedstaat in Beispiel d)).

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 櫟; 溫 ^ 稜 H 踔 * 較 ^ 吁 □ 壽 (□ 崑 Erst durch eine Änderung der Kommentare vom 15. Juli 2014 sei Rn. 8 der Kommentare durch Beispiel e) vervollständigt worden, das darauf hinweise, dass ein Ersuchen voraussichtlich erheblich sei, das nicht nur auf Erhalt von Informationen zu nicht näher bestimmten Bankkonten ziele, sondern zu allen Konten bei einer bestimmten Bank, deren wirtschaftlicher Eigentümer der betreffende Steuerpflichtige sei und zu jenen nicht näher bestimmten Konten im Namen anderer einzeln bezeichneter Personen, die in Verbindung zum betreffenden Steuerpflichtigen stehen.

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 櫟; 溫 ^ 稜 H 踔 * 較 ^ 吁 □ 壽 (□ 崑 Dieses Beispiel e) ähnele der vorliegenden Rechtssache deutlich, da die von den spanischen Behörden erbetenen Informationen Verträge sowie Rechnungen und damit zusammenhängende Zahlungen betreffen, die selbst nicht näher, sondern erstens durch den Abschluss der betreffenden Verträge durch die Berufungsbeklagte, zweitens durch die von der Untersuchung der spanischen Behörden erfassten Steuerjahre, und drittens durch ihre Verbindung zur betreffenden Steuerpflichtigen bestimmt werden.

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 櫟; 溫 ^ 稜 H 踔 * 較 ^ 吁 □ 壽 (□ 崑 Diese Ausweitung des Informationsaustauschs auf Ersuchen um Informationen, die selbst nicht näher, aber durch bestimmte Kriterien definiert sind, wurde durch eine Reihe von Änderungen des Kommentars zu Art. 26 vom 15. Juli 2014 in den Kommentar des Musterabkommens aufgenommen.

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 櫟; 溫 ^ 稜 H 踔 * 較 ^ 吁 □ 壽 (□ 崑 Der Kommentar des Musterabkommens verweist in Nr. 4.3 darauf, dass die Änderungen des Musterabkommens vom 15. Juli 2014 hinzugefügt worden seien, „um jüngere Entwicklungen zu berücksichtigen und die Auslegung bestimmter Vorschriften dieses Artikel fortzuentwickeln“. In Nr. 4.4 heißt es weiter, dass der Kommentar zu Art. 26 „... erweitert [wurde], um den Maßstab der ‚voraussichtlichen Erheblichkeit‘ und den Begriff ‚Fishing Expedition‘ durch Folgendes zu erläutern: generelle Klarstellungen (siehe Nummer 5), Bezeichnung des zu untersuchenden Steuerpflichtigen (siehe Nummer 5.1), Bezeichnung einer Gruppe von zu untersuchenden Steuerpflichtigen (siehe Nummer 5.2) und neue Beispiele (siehe Nummern 8[e]-[h] und 8.1)“.

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 痿H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 Über deren Darstellung als einfache Erläuterungen zur Auslegung von Art. 26 des Musterabkommens hinaus stelle sich allerdings die Frage, ob alle diese Aspekte, darunter jene im Hinblick auf Informationen, die selbst nicht näher, aber durch bestimmte Kriterien definiert sind, tatsächlich als einfache schriftliche Konkretisierungen des nicht veränderten Vertragstextes, dessen Tragweite nicht verändert werde, gewertet werden können oder ob diese nicht eher als Entwicklung der Auslegung des Art. 26 des Musterabkommens mit Auswirkung auf die Tragweite dieser Bestimmung aufgrund ihrer Auswirkungen auf die Rechte und Pflichten der Staaten und der vom Informationsaustausch betroffenen Personen angesehen werden können. Bei dieser letzten Beurteilung stellten die Änderungen des Kommentars zu Art. 26 des Musterabkommens eher einen weiteren Abschnitt in der Entwicklung einer internationalen Bestimmung im Bereich des Informationsaustausches auf Ersuchen dar, dessen Anwendung seitens der OECD zukünftig möglichst umfassend gewünscht sei.

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 痿H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 Wenn die Änderungen des Kommentars zu Art. 26 des Musterabkommens vom 15. Juli 2014 möglicherweise als Entwicklung der Auslegung dieser Bestimmung mit Auswirkung auf die Rechte und Pflichten der Staaten und der durch den Informationsaustausch betroffenen Personen angesehen werden können, müsse zunächst auf die spezielle Frage, ob eine im Jahr 2009 vorgeschlagene und im Jahr 2011 erlassene Richtlinie in weiterer Folge durch einen Verweis auf eine spätere Fassung des Musterabkommens, das einer solchen neuen Entwicklung im Bereich des Informationsaustausches auf Ersuchen gewidmet ist, ausgelegt werden könne, und dann auf die allgemeinere Frage eingegangen werden, ob der Unionsgesetzgeber die konkrete Auslegung von Bestimmungen des Unionsrechts, das den Mitgliedstaaten Pflichten auferlegt und sich auf die Grundrechte der betroffenen Personen auswirkt, wirksam an eine dritte internationale Organisation delegieren könne.

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 痿H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 Zwar habe der Gerichtshof im Urteil vom 26. Februar 2019, N Luxembourg 1 u.a. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16, EU:C:2019:134) bereits festgestellt, dass „die im Laufe der Jahre erfolgten Änderungen des Musterabkommens [der OECD] und des Kommentars hierzu durchaus von Bedeutung“ für die Auslegung einer Richtlinie seien, gleichwohl aber fragt sich der Verwaltungsgerichtshof, ob dieser Ansatz auch im Hinblick auf die Auslegungsfragen mit Auswirkung auf die Grundrechte von Personen angewandt werden könne und ob dieser mit den Erfordernissen der Rechtssicherheit, einem fundamentalen Grundsatz des Unionsrechts, vereinbar sei.

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 痿H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 Angesichts all dieser Entwicklungen bestünden berechtigte Zweifel über die Auslegung von Art. 1 Abs. 1 und Art. 5 der Richtlinie 2011/16 und des Kriteriums der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen.

V. Vorlagefragen

Der Verwaltungsgerichtshof stellt folgende Fragen:

1. Sind die Art. 7, 8 und 52 Abs. 1 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union gegebenenfalls in Verbindung mit Art. 47 der Charta dahin auszulegen, dass sie Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die im Rahmen eines Verfahrens zum Informationsaustausch auf Ersuchen insbesondere im Hinblick auf die Umsetzung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG erlassen wurden und jeden Rechtsbehelf, insbesondere gerichtlicher Natur, eines dritten Informationsinhabers gegen eine Entscheidung ausschließen, mit der ihn die zuständige Behörde dieses Mitgliedstaats zur Vorlage von Informationen zur Erfüllung eines Ersuchens um Informationsaustausch durch einen anderen Mitgliedstaat verpflichtet hat?

2. Sind, falls die erste Frage bejaht wird, Art. 1 Abs. 1 und Art. 5 der Richtlinie 2011/16, gegebenenfalls unter Berücksichtigung der Entwicklung der Auslegung von Art. 26 des OECD-Mustersteuerabkommens, dahin auszulegen, dass ein Ersuchen um Austausch zusammen mit der dieses umsetzenden Anordnung der zuständigen Behörde des ersuchten Mitgliedstaats das Kriterium der nicht offensichtlich fehlenden voraussichtlichen Erheblichkeit erfüllt, sofern der ersuchende Mitgliedstaat die Identität des betreffenden Steuerpflichtigen, den von der Untersuchung im ersuchenden Mitgliedstaat erfassten Zeitraum und die Identität des Inhabers der genannten Informationen angibt, wenn er Informationen hinsichtlich Verträgen sowie der damit zusammenhängenden Rechnungen und Zahlungen einholt, die nicht näher bestimmt, aber durch Kriterien eingegrenzt sind, die darauf bezogen sind, dass erstens diese Verträge durch den identifizierten Informationsinhaber geschlossen wurden, sie zweitens während der von der Untersuchung der Behörden des ersuchenden Mitgliedstaats erfassten Steuerjahre galten und sie drittens einen Zusammenhang mit dem betreffenden identifizierten Steuerpflichtigen aufweisen?