

Zaak C-437/19**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie****Datum van indiening:**

31 mei 2019

Verwijzende rechter:

Cour administrative (Luxemburg)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

23 mei 2019

Verzoekende partij:

État du Grand-duché de Luxembourg

Verwerende partij:

L

I. Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 Bij brief van 28 februari 2018 heeft de directeur van de dienst directe belastingen van Luxemburg de (in Luxemburg gevestigde) L in de volgende bewoordingen gelast hem bepaalde inlichtingen te verstrekken:

„[...] Op 27 april 2017 heeft de bevoegde autoriteit van de Franse belastingadministratie ons krachtens richtlijn 2011/16 [...] en het belastingverdrag tussen Luxemburg en Frankrijk [...] een verzoek om inlichtingen toegezonden [...].

[...]

De rechtspersoon op wie de aanvraag betrekking heeft, is vennootschap F, die [in Frankrijk] is gevestigd

Ik verzoek u om ons, voor de periode van 1 januari 2012 tot en met 31 december 2016, de volgende inlichtingen en documenten te verstrekken [...].

- naam en adres van de aandeelhouders van L alsook naam en adres van de rechtstreekse en onrechtstreekse uiteindelijk gerechtigden van de vennootschap, ongeacht de tussenliggende structuren, en de verdeling van het kapitaal;
- afschrift van de registers van de aandelen van L [...].

[...]” (hierna: „bevel tot het verstrekken van inlichtingen”).

- 2 De Franse autoriteiten hebben aangegeven dat zij bij (een in Frankrijk gevestigde) vennootschap F, met als activiteit de verhuur van een onroerend goed in de gemeente [...] (Frankrijk), een controle zouden verrichten. L is niet alleen de indirecte moedermaatschappij van F (via een vennootschap naar Nederlands recht), maar bezit ook rechtstreeks een ander onroerend goed in dezelfde gemeente in Frankrijk. De Franse autoriteiten hebben verklaard dat de natuurlijke personen die rechtstreeks of onrechtstreeks in Frankrijk gelegen onroerende goederen houden, hiervan aangifte moeten doen, en dat zij wensen te weten wie de aandeelhouders en economisch rechthebbenden van L zijn.
- 3 Bij besluit van 4 juni 2018 heeft de directeur het bezwaar van L verworpen, waarna L bij de tribunal administratif een – nog aanhangig – beroep heeft ingesteld.
- 4 Op 6 augustus 2018 heeft de directeur van de administration des contributions directes du Luxembourg aan L een geldboete opgelegd wegens niet-uitvoering van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen.
- 5 Op 5 september 2018 heeft L bij de tribunal administratif tegen het boetebesluit beroep ingesteld.
- 6 Bij vonnis van 18 december 2018 heeft de tribunal administratif het beroep gegrond verklaard en het boetebesluit van 6 augustus 2018 nietig verklaard.
- 7 De tribunal heeft in wezen geoordeeld dat het bevel tot het verstrekken van inlichtingen ongeldig is wegens tegenstrijdigheid tussen, enerzijds, de identiteit van de belastingplichtige die is vermeld in het bevel tot het verstrekken van inlichtingen van 28 februari 2018 en, anderzijds, de uitleg die de Franse autoriteiten hebben gegeven met betrekking tot het doel waarvoor de inlichtingen worden gevraagd, zodanig dat er twijfel blijft bestaan over de identiteit van de belastingplichtige op wie het verzoek om inlichtingen betrekking heeft. Meer in het bijzonder heeft de tribunal benadrukt dat uit de in het verzoek om inlichtingen van 27 april 2017 vervatte uitleg kan worden afgeleid dat het lopende onderzoek geen betrekking heeft op F – nochtans in het verzoek om inlichtingen vermeld als persoon op wie het onderzoek in Frankrijk betrekking heeft – en de van haar geheven belasting, maar veeleer op de economisch rechthebbenden – natuurlijke personen – van L, die ingevolge de Franse wetgeving verplicht zijn om aangifte te doen van de door hen gehouden onroerende goederen die zich op het Franse grondgebied bevinden.

- 8 Bij op 21 december 2018 neergelegd verzoekschrift heeft de État du Grand-duché de Luxembourg (hierna: „Staat”) tegen dit vonnis hoger beroep ingesteld.

止*□婁□念□噶□燻*血軋× 馳H佂J儀J勻*□堀∴II. Aangevoerde bepalingen

Unierecht

Handvest van de grondrechten van de Europese Unie

- 9 Artikel 47 van het Handvest bepaalt, onder het opschrift „Recht op een doeltreffende voorziening in rechte en op een onpartijdig gerecht”:

„Eenieder wiens door het recht van de Unie gewaarborgde rechten en vrijheden zijn geschonden, heeft recht op een doeltreffende voorziening in rechte, met inachtneming van de in dit artikel gestelde voorwaarden.

Eenieder heeft recht op een eerlijke en openbare behandeling van zijn zaak, binnen een redelijke termijn, door een onafhankelijk en onpartijdig gerecht dat vooraf bij wet is ingesteld. Eenieder heeft de mogelijkheid zich te laten adviseren, verdedigen en vertegenwoordigen.”

Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG

- 10 In overweging 9 wordt het volgende verklaard:

„[...] Doel van het criterium ‚verwacht belang’ is te voorzien in een zo ruim mogelijke uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied en tegelijkertijd te verduidelijken dat de lidstaten niet vrijelijk fishing expeditions kunnen verrichten of om inlichtingen kunnen verzoeken die waarschijnlijk niet relevant zijn voor de belastingaangelegenheden van een bepaalde belastingplichtige. Hoewel artikel 20 van deze richtlijn procedurele vereisten bevat, moeten deze bepalingen ruim worden geïnterpreteerd om de effectieve uitwisseling van inlichtingen niet te belemmeren”.

- 11 Artikel 1 bepaalt, onder het opschrift „Onderwerp”:

„1. Deze richtlijn legt de voorschriften en procedures vast voor de onderlinge samenwerking van de lidstaten met het oog op de uitwisseling van inlichtingen die naar verwachting van belang zijn voor de administratie en de handhaving van de nationale wetgeving van de lidstaten met betrekking tot de in artikel 2 bedoelde belastingen. [...]”

- 12 Artikel 5 bepaalt, onder het opschrift „Procedure voor de uitwisseling van inlichtingen op verzoek”:

„Op verzoek van de verzoekende autoriteit, deelt de aangezochte autoriteit alle in artikel 1, lid 1, bedoelde inlichtingen die deze in haar bezit heeft of naar aanleiding van een administratief onderzoek verkrijgt, aan de verzoekende autoriteit mee.”

- 13 Artikel 20 bepaalt, onder het opschrift „Standaardformulieren en geautomatiseerde formaten”:

„1. [...]

2. Het in lid 1 bedoelde standaardformulier bevat ten minste de volgende door de verzoekende autoriteit te verstrekken informatie:

- a) de identiteit van de persoon naar wie het onderzoek of de controle is ingesteld;
- b) het fiscale doel waarvoor de informatie wordt opgevraagd.

De verzoekende autoriteit kan namen en adressen van personen die worden verondersteld in het bezit te zijn van de verlangde informatie, alsook andere elementen die het verzamelen van de informatie door de aangezochte autoriteit vereenvoudigen, doorgeven, voor zover deze bekend zijn en deze praktijk aansluit bij internationale ontwikkelingen. [...]

止*□婁□念□罍□燿*血軻×颯H公J儀J勻*□堀;III. Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding – verzoekende partij

- 14 De Staat betwist dat het bij de gevraagde inlichtingen kennelijk aan enig verwacht belang zou ontbreken ten aanzien van de betrokken belastingplichtige, de eventueel vermelde derden en het nagestreefde fiscale doel. Meer in het bijzonder verwijt hij de tribunal te hebben geoordeeld dat er twijfel blijft over de identiteit van de belastingplichtigen op wie het verzoek betrekking heeft. Hij betoogt dat op basis van de verklaringen in het verzoek van de Franse autoriteiten de daarin bedoelde personen kunnen worden geïdentificeerd, voor zover dit verzoek betrekking heeft op de belasting van de economisch rechthebbenden – natuurlijke personen – van L, die krachtens de Franse wetgeving verplicht zijn om aangifte te doen van onroerende goederen die zij rechtstreeks of onrechtstreeks in Frankrijk houden.
- 15 De Staat geeft weliswaar toe dat in casu noch in het verzoek om inlichtingen van de Franse autoriteiten, noch in het bevel tot het verstrekken van inlichtingen de namen worden vermeld van de natuurlijke personen op wie het verzoek betrekking heeft, maar enkel de naam van de Franse vennootschap F, waar de controleprocedure aanleiding heeft gegeven tot het onderzoek in verband met de

rechthebbenden – natuurlijke personen – die direct of indirect met deze vennootschap zijn verbonden, maar wijst erop dat het verzoek juist tot doel heeft de naam te kennen van deze natuurlijke personen die alle onroerende goederen waarover zij rechtstreeks of onrechtstreeks in Frankrijk beschikken, moeten aangeven. Hij voegt daaraan toe dat er, gelet op het gebrek aan medewerking van de Franse vennootschap, sterke aanwijzingen zijn dat deze natuurlijke personen hun fiscale verplichtingen niet zijn nagekomen en dat de Franse autoriteiten aldus inlichtingen wensen te verkrijgen over weliswaar niet bij naam geïdentificeerde, maar niettemin duidelijk gepreciseerde belastingplichtigen. Gelet op het feit dat L een gebouw in Frankrijk houdt en dat er tussen deze vennootschap en vennootschap F duidelijke banden bestaan, hebben de Franse autoriteiten volgens de Staat bovendien duidelijk een verband gelegd met het belastingonderzoek in Frankrijk.

- 16 De Staat leidt hieruit af dat de Franse autoriteiten zich op goede gronden tot de bevoegde Luxemburgse autoriteit kunnen wenden om de identiteitsgegevens van de eigenaren van de Luxemburgse vennootschap te verkrijgen. Volgens hem kan niet worden gesteld dat het bij dit verzoek aan enig verwacht belang zou ontbreken.
- 17 De Staat legt de nadruk op het begrip „verwacht belang”. Hij wijst erop dat F een fiscaal transparante civiele vastgoedvennootschap is en voor 100 % wordt gehouden door de naamloze vennootschap naar Nederlands recht N, die op haar beurt voor 100 % in handen is van L. Aangezien de Franse wetgeving natuurlijke personen uitdrukkelijk verplicht tot aangifte van inkomsten uit onroerende goederen die zij rechtstreeks of onrechtstreeks in Frankrijk bezitten, is de Staat van mening dat de gevraagde inlichtingen naar verwachting van belang zijn. Volgens hem is het bovendien ondenkbaar dat een civiele vastgoedonderneming erin zou slagen om zich met behulp van een eenvoudige structuur, door in een tweede land een dekmantelvennootschap en in een ander land een derde vennootschap op te richten, te onttrekken aan de fiscale verplichting om het bezit van een in het eerste land gelegen onroerend goed aan te geven.
- 18 Ter staving van het verwachte belang van de aldus door de Franse autoriteiten gevraagde inlichtingen verwijst de Staat naar het commentaar bij artikel 26 van het OESO-Modelverdrag voor belastingen naar inkomen en vermogen, waarin in de eerste plaats wordt gepreciseerd dat „*een verzoek om inlichtingen niet neerkomt op hengelen naar informatie louter en alleen omdat de naam of het adres (of beide) van de belastingplichtige naar wie een controle of een onderzoek is ingesteld, daarin niet wordt vermeld*”, maar dat de verzoekende staat dan „*andere gegevens moet vermelden die volstaan om de belastingplichtige te kunnen identificeren*”. In de tweede plaats bevestigt dit commentaar dat een onderzoek naar een bepaalde groep belastingplichtigen in overeenstemming is met de vereisten van artikel 26, lid 1, van het Modelverdrag, voor zover daarbij het verwachte belang als criterium geldt, maar acht het noodzakelijk dat „*de verzoekende staat een uitvoerige beschrijving van de groep geeft, alsook aangeeft welke feiten en omstandigheden aan de basis van het verzoek liggen, de*

toepasselijke wet toelicht en uitlegt waarom er redenen zijn om aan te nemen dat de in het groepsverzoek bedoelde belastingplichtigen deze wet niet hebben nageleefd”.

- 19 Wat artikel 20, lid 2, onder a), van richtlijn 2011/16 betreft, stelt de Staat dat de richtlijn geen onderscheid maakt tussen een nominatieve en individuele identificatie en een bepaalde identiteit. Niets in de richtlijn verbiedt dus de tweede benadering, volgens welke het volstaat dat de identiteit van betrokkene bepaalbaar is. Het feit dat men – om te verdoezelen wie de uiteindelijk gerechtigde van het gebouw in Frankrijk is – enkel op indirecte wijze via drie vennootschappen die in drie verschillende staten zijn gevestigd, kan bepalen wie de natuurlijke personen zijn, staat volgens de Staat bovendien niet in de weg aan het vermoedelijk relevante verband met de gevraagde inlichtingen.
- 20 Ten slotte acht de Staat het voorbarig om zich in dit stadium tot het Hof van Justitie te wenden, onder verwijzing naar de omzetting van richtlijn 2015/849 van 20 mei 2015 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld [...], waarbij onder andere in elke lidstaat een nationaal mechanisme wordt ingevoerd om de uiteindelijk gerechtigden te identificeren, en van richtlijn (EU) 2018/822 van 25 mei 2018 tot wijziging van richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, welke richtlijn op 1 juli 2020 in werking zal treden en richtlijn 2011/16 aanvult door hierin de uiteindelijk gerechtigden te integreren. Aldus zullen de uiteindelijk gerechtigden en, in ruimere zin, de identificatiegegevens van de betrokken tussenpersonen en belastingplichtigen, met inbegrip van hun naam, hun geboortedatum en -plaats (voor natuurlijke personen), hun fiscale woonplaats en, in voorkomend geval, de personen die met de betrokken belastingplichtige verbonden zijn, voortaan via de belastingadministraties, in voorkomend geval automatisch en regelmatig, worden meegedeeld.

止*□婁□念□醇□燻*血剗× 勵H公J儀J勻*□堀∴IV. Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding – verwerende partij

- 21 Verweerster wijst erop dat in het bevel tot het verstrekken van inlichtingen van 28 februari 2018 de Franse vennootschap F wordt vermeld als belastingplichtige op wie het verzoek van de Franse autoriteiten betrekking heeft. Zij betoogt dat de door de Franse belastingautoriteiten verstrekte uitleg over het fiscale doel overduidelijk in tegenspraak is met de vermelding van de belastingplichtige in het bevel tot het verstrekken van inlichtingen. In werkelijkheid heeft het verzoek om inlichtingen niet tot doel klaarheid te brengen in de fiscale situatie van F, maar integendeel om een of meer nog onbekende natuurlijke personen te identificeren die hadden moeten aangeven dat zij, via een of meer vennootschappen met een overwegende vastgoedactiviteit, houders waren van een in Frankrijk gelegen gebouw en deze wettelijke verplichting niet zouden zijn nagekomen. Volgens verweerster wijst deze „*flagrante tegenstrijdigheid*” duidelijk op een poging van

de Franse belastingautoriteiten om naar informatie te hengelen, in casu met het fiat van de directeur.

- 22 Met andere woorden, de gevraagde inlichtingen, te weten de identiteit van de aandeelhouders en de uiteindelijk gerechtigden van verweerster, hebben betrekking op de personen die de Franse belastingautoriteiten zouden moeten identificeren of die zij althans aan de hand van hun verzoek moeten kunnen identificeren.
- 23 Verweerster leidt hieruit af dat het bevel tot het verstrekken van inlichtingen van 28 februari 2018 in strijd is met het criterium verwacht belang, zodat het bestreden boetebesluit nietig moet worden verklaard omdat het op onrechtmatige grondslag is genomen.
- 24 Ten slotte geeft verweerster een overzicht van informatie waarover zij beschikte op het tijdstip waarop zij beroep instelde, en de informatie waarover zij thans beschikt, om het verwachte belang van het verzoek van de Franse autoriteiten te beoordelen. Zij wijst op de evolutie in de informatie die haar in de loop van de uitwisselingen met de Staat zowel schriftelijk als mondeling is meegedeeld en op het feit dat zij, aangezien zij geen toegang heeft tot het oorspronkelijke verzoek van de Franse belastingautoriteiten, niet in staat is om na te gaan wat er concreet in dit verzoek staat, zodat zij het moet stellen met de inconsistente en laconieke uitleg van de Staat.
- 25 Daarom wenst zij een prejudiciële vraag te stellen over artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”). Volgens verweerster vereist het door artikel 47 van het Handvest gewaarborgde recht op een doeltreffende voorziening in rechte dat een justitiabele een administratieve handeling ter uitvoering van het Unierecht aan een onpartijdige rechter kan voor kan leggen, zonder dat de uitoefening van dit recht op een doeltreffende voorziening in rechte in geval van een voor de betrokkene ongunstig resultaat het risico inhoudt dat hem een administratieve boete wordt opgelegd of jegens hem wordt gehandhaafd, terwijl dit besluit is genomen zonder dat hij vooraf toegang heeft kunnen krijgen tot de minimale informatie op grond waarvan hij zich kan vergewissen van het verwachte belang van de inlichtingen die hem met het bevel tot het verstrekken van inlichtingen worden gevraagd.

V. Beoordeling door de Cour administrative

- 26 De Cour administrative deelt de zienswijze van de tribunal administratif niet, namelijk dat er nog steeds twijfel bestaat over de identiteit van de in het verzoek om inlichtingen bedoelde belastingplichtige, en dat het door die onzekerheid bij de gevraagde inlichtingen aan enig verwacht belang zou ontbreken.
- 27 Het bevel tot het verstrekken van inlichtingen van 28 februari 2018 vermeldt inderdaad alleen F als belastingplichtige naar wie de Franse autoriteiten een onderzoek voeren. Voorts wordt zowel F als L in het verzoek van de Franse

autoriteiten vermeld als rechtspersonen naar wie het onderzoek in Frankrijk is ingesteld, voor zover het gaat om vennootschappen die onroerende goederen in Frankrijk houden dan wel een deelneming in een vennootschap die dergelijke onroerende goederen houden. In zijn geheel genomen blijkt dus uit het verzoek van 27 april 2017 dat F en L de rechtspersonen zijn naar wie het onderzoek van de Franse autoriteiten is ingesteld. Een bijzonder aspect van dit onderzoek houdt verband met de Franse wetgeving, die verplicht tot aangifte van het rechtstreekse houderschap van in Frankrijk gelegen onroerende goederen dan wel, ten aanzien van de natuurlijke personen die de aandeelhouders en economisch gerechtigden zijn van een vennootschap die in Frankrijk gelegen onroerende goederen houdt, van het onrechtstreekse houderschap van onroerende goederen.

- 28 Hieruit volgt dat, in tegenstelling tot de anders luidende conclusie van de tribunal en het betoog van verweerster, niet kan worden beweerd dat in het verzoek om uitwisseling van inlichtingen van 27 april 2017 een tegenstrijdigheid schuilt tussen de personen naar wie in concreto het onderzoek van de Franse autoriteiten loopt en het hierin aangevoerde fiscale doel, zodat het bij de gevraagde inlichtingen kennelijk niet aan verwacht belang ontbreekt, gelet op de betrokken belastingplichtige, de eventueel vermelde derden en het nagestreefde fiscale doel.
- 29 Er zij evenwel aan herinnerd dat de Franse autoriteiten in het verzoek om inlichtingen geen informatie hebben verstrekt over de natuurlijke personen naar wie het onderzoek in Frankrijk is ingesteld, maar louter hebben aangegeven dat „de Franse belastingdienst wenst te weten wie de aandeelhouders en economisch gerechtigden van L zijn”.
- 30 In het arrest van 16 mei 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, punten 63 en 64), heeft het Hof artikel 1, lid 1, en artikel 5 van richtlijn 2011/16 echter in die zin uitgelegd dat „de uitdrukking ‚naar verwachting van belang’ duidt op de kwalitatieve eigenschappen die de gevraagde inlichtingen moeten hebben. De volgens artikel 5 van richtlijn 2011/16 op de aangezochte autoriteit rustende verplichting om met de verzoekende autoriteit samen te werken, strekt zich niet uit tot de verstrekking van inlichtingen die deze kwalitatieve eigenschappen niet hebben”, zodanig dat „[d]e kwalitatieve eigenschap dat de gevraagde inlichtingen ‚naar verwachting van belang’ zijn, [...] een voorwaarde [is] voor het daarop betrekking hebbende verzoek”.
- 31 Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat „de aangezochte autoriteit in beginsel immers vertrouwen [moet] hebben in de verzoekende autoriteit en ervan uitgaan dat het aan haar voorgelegde inlichtingenverzoek tegelijk in overeenstemming is met het nationale recht van de verzoekende autoriteit en noodzakelijk is voor haar onderzoek” maar dat zij „niettemin [dient] na te gaan of de gevraagde inlichtingen niet van elk verwacht belang voor het door de verzoekende autoriteit verrichte onderzoek zijn ontdaan”. Vervolgens heeft het Hof van Justitie gesteld dat dient te worden verwezen naar artikel 20, lid 2, van richtlijn 2011/16, waarin de voor die toetsing relevante factoren zijn vermeld, „[w]aartoe [...] ten eerste de inlichtingen [behoren] die de verzoekende autoriteit moet verstrekken, namelijk de identiteit

van de persoon naar wie het onderzoek of de controle is ingesteld en het fiscale doel waarvoor de informatie wordt opgevraagd, en ten tweede, waar relevant, de gegevens van personen die worden verondersteld in het bezit te zijn van de verlangde informatie en andere inlichtingen die het verzamelen van de informatie door de aangezochte autoriteit vereenvoudigen” (arrest van 16 mei 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, punten 77, 78 en 79).

- 32 Artikel 20, lid 2, van richtlijn 2011/16 definieert als ten minste door de verzoekende autoriteit te verstrekken informatie „die door de verzoekende autoriteit moet worden verstrekt” onder a), „de identiteit van de persoon naar wie het onderzoek of de controle is ingesteld”.
- 33 Gelet op de relevante bepalingen van richtlijn 2011/16 en het arrest Berlioz concludeert de Cour administrative derhalve dat de identiteit van de belastingplichtige naar wie het onderzoek in de verzoekende lidstaat is ingesteld, een inlichting is die de bevoegde autoriteit van de verzoekende staat aan de aangezochte staat moet verstrekken om het verwachte belang van de gevraagde inlichtingen voor de betrokken belastingheffing en het aangevoerde fiscale doel te staven. Enkel op deze voorwaarde voldoet het verzoek om inlichtingen van een verzoekende lidstaat aan het criterium „verwacht belang” en aan artikel 20, lid 2, van richtlijn 2011/16, en houdt dit voor de aangezochte lidstaat de verplichting in om mee te werken.
- 34 In casu worden de aandeelhouders en de uiteindelijk gerechtigden van L in het verzoek van de Franse autoriteiten noch bij naam noch individueel geïdentificeerd, maar vermeld als groep van personen, onder een algemene benaming, op basis van welbepaalde, door de bevoegde autoriteit van de verzoekende staat vastgestelde gemeenschappelijke criteria.
- 35 De Cour administrative verwijst naar artikel 20, lid 2, van richtlijn 2011/16, waarin onder a), „de identiteit van de persoon naar wie het onderzoek of de controle is ingesteld” wordt gedefinieerd als „één van de inlichtingen die de verzoekende autoriteit ten minste moet verstrekken”. De Cour administrative voegt daaraan toe dat richtlijn 2011/16 weliswaar geen nadere precisering geeft van de inhoud van deze verplichting tot identificatie van de belastingplichtige naar wie het onderzoek in de verzoekende staat is ingesteld, maar kan verzoeker niet volgen waar die stelt dat het voldoende is dat de identiteit bepaalbaar is.
- 36 Identificatie van een persoon veronderstelt derhalve dat er voldoende gegevens voorhanden zijn om die persoon te kunnen individualiseren, zodanig dat elke verwarring met een andere persoon uitgesloten is.
- 37 Uitgaande van deze gangbare opvatting van het begrip identiteit zou artikel 20, lid 2, punt a), van richtlijn 2011/16 aldus moeten worden uitgelegd dat het verzoek om uitwisseling van inlichtingen zelf reeds voldoende gegevens moet bevatten om de belastingplichtige(n) naar wie het onderzoek in de verzoekende staat is ingesteld, individueel te kunnen identificeren, en dat het verzoek niet mag

volstaan met het louter verschaffen van algemene gegevens waarmee een meer of minder uitgebreide groep van niet-geïdentificeerde personen kan worden aangewezen, om van de aangezochte staat de aanvullende informatie te verkrijgen waarmee hij in voorkomend geval alle gegevens kan verzamelen om de betrokken belastingplichtigen te identificeren.

- 38 In dit stadium zou de Cour administrative dan op grond van dit uit artikel 20, lid 2, onder a), van richtlijn 2011/16 voortvloeiende specifieke vereiste kunnen concluderen dat individuele identificatie, door de verzoekende staat, van de belastingplichtigen naar wie het onderzoek van de nationale administratie in de verzoekende staat is ingesteld, een voorwaarde is voor de rechtmatigheid van het verzoek om uitwisseling van inlichtingen, en dat een dergelijk verzoek, indien hierin louter gemeenschappelijke kenmerken zijn vermeld aan de hand waarvan enkel een groep van personen met die kenmerken kan worden aangewezen, zonder individuele identificatie, niet in overeenstemming is met die bepaling.
- 39 Wat artikel 26 van het OESO-Modelverdrag voor belastingen naar inkomen en vermogen en het bijhorende commentaar betreft, herinnert de Cour administrative er vooreerst aan dat het Hof van justitie in het arrest Berlioz heeft geoordeeld dat „[...] het begrip ‚naar verwachting van belang’, een afspiegeling [is] van het begrip dat in artikel 26 van het model-belastingverdrag van de OESO voor belastingen naar inkomen en vermogen wordt gebruikt, zowel wegens de gelijkenissen tussen de gebruikte concepten als wegens de verwijzing naar de OESO-verdragen in de toelichting bij voorstel voor een richtlijn van de Raad COM(2009) 29 final van 2 februari 2009 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, dat tot de vaststelling van richtlijn 2011/16 heeft geleid” (arrest van 16 mei 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, punt 67).
- 40 De Cour administrative merkt evenwel op dat in punt 5 van dit commentaar, in de versie zoals die in 2005 is vastgesteld en nog steeds gold in de periode tussen 2009 en 2011, toen richtlijn 2011/16 werd voorbereid, wordt verklaard dat „*het criterium ‚verwacht belang’ tot doel heeft te verzekeren dat de uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot belastingaangelegenheden zo ruim mogelijk is, waarbij evenwel duidelijk wordt aangegeven dat het de overeenkomstsluitende staten niet vrij staat om ‚naar inlichtingen te hengelen’ of te vragen naar inlichtingen waarvan het weinig waarschijnlijk is dat ze relevant zijn voor de opheldering van de fiscale toestand van een bepaalde belastingplichtige*”. In dit punt van het commentaar wordt dus ook naar een „*bepaalde belastingplichtige*” verwezen, een begrip dat ook in overweging 9 van richtlijn 2011/16 in dezelfde bewoordingen is geformuleerd. Uit die parallelle formulering kan worden afgeleid dat, toen richtlijn 2011/16 werd voorbereid, ook het modelverdrag uitging van het principiële vereiste dat de verzoekende staat de belastingplichtige op wie de uitwisseling van inlichtingen tussen twee staten betrekking heeft, moet identificeren.

- 41 Pas met de aanpassing van artikel 26 van de het modelverdrag en het hierbij horende commentaar, zoals door de Raad van de OESO op 17 juli 2012 goedgekeurd en in juli 2014 in het modelverdrag opgenomen, is aan het commentaar een punt 5.1 toegevoegd, waarin wordt verduidelijkt dat „*een verzoek om inlichtingen geen ‚hengelen naar inlichtingen‘ vormt louter omdat daarin niet de naam of het adres (of beide) wordt vermeld van de belastingplichtige naar wie een controle of een onderzoek is ingesteld. [...] Wanneer de verzoekende staat echter niet de naam of het adres (of beide) meedeelt van de belastingplichtige naar wie een controle of een onderzoek is ingesteld, moet de verzoekende staat andere informatie verstrekken die volstaat om de belastingplichtige te kunnen identificeren*”. Sinds dezelfde bijwerking preciseert een nieuw punt 5.2 van het commentaar dat „*[...] wanneer het verzoek betrekking heeft op een groep van niet individueel geïdentificeerde belastingplichtigen, [...] de verzoekende staat een uitvoerige beschrijving van de groep moet geven, alsook moet aangeven welke feiten en omstandigheden aan de basis van het verzoek liggen, de toepasselijke wet moet toelichten en aan de hand van duidelijk feitenmateriaal uitleggen waarom er redenen zijn om aan te nemen dat de in het verzoek bedoelde groep van belastingplichtigen deze wet niet heeft nageleefd*”.
- 42 De Cour administrative betwijfelt echter ten zeerste of de bijwerking van het commentaar bij het modelverdrag voor het jaar 2012/14 zonder meer kan worden gevolgd voor de latere toepassing van richtlijn 2011/16, wat betreft de identificatie van de belastingplichtigen naar wie het onderzoek in de verzoekende staat is ingesteld. De reden voor die twijfel ligt met name bij het feit dat de door artikel 20, lid 2, onder a), van richtlijn 2011/16 vereiste vermelding van de identiteit van de belastingplichtige naar wie in de verzoekende staat het onderzoek is ingesteld, een specifieke voorwaarde is die niet voorkomt in de tekst van artikel 26 van het modelverdrag.
- 43 Bij de uitlegging van de richtlijn rekening houden met de ontwikkelingen in het modelverdrag en het bijhorende commentaar lijkt, vanuit een meer fundamenteel oogpunt gezien, tot gevolg te hebben dat de door de Raad aan de lidstaten opgelegde verplichtingen via de goedkeuring van richtlijn 2011/16 worden uitgebreid, in die zin dat er niet alleen een verplichting ontstaat om gevolg te geven aan een verzoek om uitwisseling van inlichtingen wanneer hierin de identiteit van de betrokken belastingplichtige wordt vermeld, maar ook zodra dit verzoek betrekking heeft op een groep van niet individueel geïdentificeerde belastingplichtigen. Met andere woorden, voortaan zou worden aanvaard dat aan het criterium verwacht belang uit de oorspronkelijke tekst van richtlijn 2011/16 — welk criterium een voorwaarde is voor de rechtmatigheid van een verzoek om inlichtingen, die in ieder geval kan worden ingeroepen door wie de gevraagde inlichtingen bezit — ook is voldaan in hypothesen die voorheen hier niet voor in aanmerking konden komen, terwijl de formulering van artikel 20, lid 2, van richtlijn 2011/16 ongewijzigd is gebleven.
- 44 De Cour administrative is van oordeel dat de uitlegging van artikel 1, lid 1, artikel 5 en artikel 20, lid 2, van richtlijn 2011/16 twijfel doet rijzen met

betrekking tot het vereiste om de belastingplichtige te identificeren naar wie in de verzoekende staat het onderzoek is ingesteld, zoals artikel 20, lid 2, onder a), van richtlijn 2011/16 voorschrijft, wanneer het erop aankomt vast te stellen of het criterium verwacht belang van toepassing is op de inlichtingen waarom de ene lidstaat een andere lidstaat verzoekt.

- 45 Voorts verklaart de Cour administrative de Staat niet te kunnen volgen in zijn argumentatie inzake de voorbarigheid van een prejudiciële verwijzing. Het staat immers aan de Cour administrative om de rechtmatigheid van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen te toetsen aan de op 28 februari 2018 geldende regelgeving. De Staat erkent echter zelf dat voornoemde richtlijn 2015/849 is omgezet bij de wet van 13 januari 2019 tot invoering van een register van uiteindelijk gerechtigden, en dat de inwerkingtreding van voornoemde richtlijn 2018/822 op 1 juli 2020 is voorzien. De bepalingen van deze twee richtlijnen kunnen dus niet rechtsgeldig door de Staat worden ingeroepen, aangezien zij ten aanzien van verweerster op de respectieve data van de twee in het onderhavige beroep aan de orde zijnde besluiten nog geen enkel effect sorteren.
- 46 Bijgevolg moet aan het Hof van Justitie een eerste vraag worden voorgelegd omtrent de inhoud van het uit richtlijn 2011/16 voortvloeiende vereiste om de belastingplichtige te identificeren naar wie in de verzoekende staat het onderzoek is ingesteld.
- 47 Indien het Hof van Justitie de geldigheid van een verzoek om uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot een groep niet individueel geïdentificeerde belastingplichtigen erkent, rijst de vraag, onder verwijzing naar punt 5.2 van het commentaar bij artikel 26 van het OESO-Modelverdrag, of naleving van het criterium verwacht belang voor de verzoekende lidstaat impliceert dat hij, om te bewijzen dat hij niet naar informatie hengelt ook al worden de betrokken belastingplichtigen niet individueel geïdentificeerd, kan aantonen dat hij gericht onderzoek doet naar een beperkte groep personen en niet een louter algemene belastingcontrole uitvoert, en dat dit onderzoek bedoeld is om na te gaan of een specifieke wettelijke verplichting is nageleefd. Met andere woorden, en zoals het commentaar bij artikel 26 van het OESO-Modelverdrag dit formuleert, de tweede vraag heeft tot doel te vernemen of het criterium verwacht belang, ingeval een verzoek betrekking heeft op een groep van personen, vereist dat „*de verzoekende staat een uitvoerige beschrijving van de groep geeft, alsook aangeeft welke feiten en omstandigheden aan de basis van het verzoek liggen, de toepasselijke wet toelicht en aan de hand van duidelijk feitmateriaal uitlegt waarom er redenen zijn om aan te nemen dat de in het verzoek bedoelde groep van belastingplichtigen deze wet niet heeft nageleefd*”.
- 48 Ten slotte stelt de verwerende partij voor om een derde vraag te stellen in verband met de naleving van artikel 47 van het Handvest. Het onderhavige beroep komt in wezen overeen met het beroep naar aanleiding waarvan het arrest Berlioz is gewezen, volgens hetwelk de bestuursrechter verplicht is om incidenteel de geldigheid van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen te onderzoeken in het

kader van het beroep tegen het naar aanleiding daarvan genomen besluit tot vaststelling van een geldboete, wanneer het nationale recht niet voorziet in een rechtstreeks beroep tegen een bevel tot het verstrekken van inlichtingen. Verweerster heeft het onderhavige beroep immers ingesteld tegen het boetebesluit van 6 augustus 2018 en betwist in dit kader incidenteel de geldigheid van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen van 28 februari 2018.

- 49 Verweerster heeft over het verzoek om uitwisseling van inlichtingen van de Franse autoriteiten echter pas in het kader van haar beroep minimale informatie gekregen en kon bijgevolg pas in dit late stadium met kennis van zaken de geldigheid van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen onderzoeken. Aangezien de rechterlijke beslissing tot verwerping van haar beroep echter definitief is geworden, wordt verweerster beboet met de bij besluit van 6 augustus 2018 vastgestelde geldboete. Zij bekritiseert dus terecht het feit dat zij op geen enkel moment de tijd heeft gehad om met volledige kennis van alle ten minste te verstrekken informatie te beslissen aan het bevel tot het verstrekken van inlichtingen van 28 februari 2018 gevolg te geven en aan de directeur de gevraagde inlichtingen te verstrekken. Zij werpt de relevante vraag op of het in artikel 47 van het Handvest neergelegde recht op een doeltreffende voorziening in rechte niet vereist dat, in een situatie als in de onderhavige zaak en zodra jegens haar de geldigheid van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen en de geldboete eventueel definitief is geworden, de houder van de inlichtingen een bepaalde termijn moet worden gegund om gevolg te kunnen geven aan het bevel tot het verstrekken van inlichtingen en de geldboete pas verschuldigd kan worden indien de houder binnen die termijn hieraan geen gevolg heeft gegeven.

VI. Prejudiciële vragen

- 50 De Cour administrative verzoekt het Hof van Justitie om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:
1. Moet artikel 20, lid 2, punt a), van richtlijn 2011/16 aldus worden uitgelegd dat een verzoek van een autoriteit van een verzoekende lidstaat om uitwisseling van inlichtingen waarin de betrokken belastingplichtigen enkel op basis van hun hoedanigheid van aandeelhouder en economisch gerechtigde van een rechtspersoon worden vermeld, zonder dat die belastingplichtigen vooraf door de verzoekende autoriteit bij naam en individueel zijn geïdentificeerd, in overeenstemming is met de door deze bepaling opgelegde identificatievereisten?
 2. Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: moeten artikel 1, lid 1, en artikel 5 van deze richtlijn aldus worden uitgelegd dat naleving van het criterium verwacht belang voor de autoriteit van de verzoekende lidstaat, om te bewijzen dat zij niet naar informatie hengelt ook al worden de betrokken belastingplichtigen niet individueel geïdentificeerd, impliceert dat zij duidelijk en genoegzaam kan onderbouwen dat zij een gericht onderzoek naar een beperkte groep van personen en geen louter algemene belastingcontrole verricht, en dat dit

onderzoek is ingegeven door gegronde vermoedens dat een specifieke wettelijke verplichting niet is nageleefd?

3. Moet artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie aldus worden uitgelegd dat wanneer

- een justitiabele die door de bevoegde autoriteit van de aangezochte lidstaat een administratieve geldboete is opgelegd wegens niet-naleving van een bestuurlijk besluit waarbij hem wordt gelast inlichtingen te verstrekken in het kader van een informatie-uitwisseling tussen nationale belastingadministraties op grond van richtlijn 2011/16, dat zelf niet vatbaar is voor beroep volgens het nationale recht van de aangezochte lidstaat, de rechtmatigheid van dat besluit incidenteel heeft aangevochten in het kader van een beroep in rechte tegen de geldboete, en
- hij pas in de loop van de gerechtelijke procedure na zijn beroep in rechte tegen die sanctie kennis heeft gekregen van de in artikel 20, lid 2, van richtlijn 2011/16 vermelde minimale informatie,

hem, nadat het bevel tot het verstrekken van inlichtingen en het boetebesluit incidenteel definitief zijn geworden, een termijn voor de betaling van de boete moet worden gegund om, na aldus te hebben kennisgenomen van de gegevens met betrekking tot het verwachte belang dat door de bevoegde rechter definitief is bevestigd, gevolg te kunnen geven aan het bevel tot het verstrekken van inlichtingen?