



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 3. Juni 2021¹

Rechtssache C-437/19

**État luxembourgeois
gegen
L**

(Vorabentscheidungsersuchen der Cour administrative [Verwaltungsgerichtshof, Luxemburg])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Richtlinie 2011/16/EU – Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung – Art. 1 Abs. 1 – Art. 5 – Art. 20 – Informationsersuchen der Finanzbehörde eines anderen Mitgliedstaats – Auskunftsanordnung der ersuchten Finanzbehörde – Voraussichtliche Erheblichkeit der erbetenen Informationen – Gruppeninformationsersuchen – Identifizierte oder identifizierbare Person – Mindestinformationen – Charta der Grundrechte der Europäischen Union – Art. 47 – Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf bei einem Gericht – Begründung der Auskunftsanordnung – Kenntnis der Mindestinformationen“

I. Einleitung

1. Infolge des zunehmenden Informationsaustauschs zwischen den Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten auf Grundlage der Amtshilferichtlinie (im Folgenden: Richtlinie 2011/16) stellen sich vermehrt Fragen hinsichtlich der Auslegung dieser Richtlinie sowie der Rechte der betroffenen Personen im Lichte der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (im Folgenden: Charta). Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen steht insofern in enger Verbindung mit den Entscheidungen des Gerichtshofs in den Rechtssachen *Berlioz Investment Fund*² und *Luxemburgischer Staat* (Rechtsbehelf gegen ein Auskunftersuchen in Steuersachen)³.

2. In diesen Verfahren hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass die „voraussichtliche Erheblichkeit“ der ersuchten Informationen für die Besteuerung im ersuchenden Staat eine Voraussetzung ist, die das Informationsersuchen erfüllen muss. Nunmehr ist die Frage zu klären, ob ein Ersuchen dieses Erfordernis auch dann erfüllt, wenn nur Informationen zu einer Gruppe bestimmbarer, aber nicht namentlich bezeichneter und individualisierter Steuerpflichtiger erbeten werden. Zu klären ist dabei vor allem, wie konkret und präzise das Ersuchen im Hinblick

¹ Originalsprache: Deutsch.

² Urteil vom 16. Mai 2017 (C-682/15, EU:C:2017:373).

³ Urteil vom 6. Oktober 2020 (C-245/19 und C-246/19, EU:C:2020:795).

auf den Steuerpflichtigen gefasst sein muss, damit die ersuchte Steuerbehörde die „voraussichtliche Erheblichkeit“ der angeforderten Informationen für das Steuerverfahren im anderen Mitgliedstaat beurteilen kann.

3. Darüber hinaus ist der Rechtsschutz der betroffenen Person zu präzisieren. Hier stellt sich u. a. die Frage, ob aufgrund des Art. 47 der Charta eine Frist zur Überprüfung der Anordnungsentscheidung durch den ersuchten Staat eingeräumt werden muss, bevor durch diesen eine Verwaltungsanktion festgesetzt wird. Diese Frage wird besonders virulent, wenn der Adressat der Anordnungsentscheidung wie hier erst im Laufe des gerichtlichen Verfahrens von den in Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2011/16 genannten Mindestinformationen Kenntnis erlangt.

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

1. Charta der Grundrechte der Europäischen Union

4. Art. 47 der Charta („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. ...“

2. Richtlinie 2011/16

5. Im neunten Erwägungsgrund der Richtlinie 2011/16⁴ 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.“

⁴ Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG (ABl. 2011, L 64, S. 1); die Richtlinie ist vorliegend in der durch die Richtlinie (EU) 2016/2258 des Rates vom 6. Dezember 2016 (ABl. 2016, L 342, S. 1) geänderten Fassung maßgeblich.

6. Art. 1 Abs. 1 bestimmt den Gegenstand der Richtlinie 2011/16:

„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.“

7. Art. 5 der Richtlinie 2011/16 sieht das Verfahren für den Informationsaustausch auf Ersuchen 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.“

8. Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2011/16 („Standardformblätter und elektronische Formate“) bestimmt:

„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. ...“

B. Völkervertragsrecht

1. OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung

9. Der Rat der OECD nahm am 30. Juli 1963 eine Empfehlung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (im Folgenden: OECD-Musterabkommen)⁵ an. Art. 26 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens betrifft den Informationsaustausch und sieht vor:

„Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten tauschen die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Verwaltung oder Anwendung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer Gebietskörperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. ...“

⁵ Recommendation concerning the Avoidance of Double Taxation/ Recommandation concernant la suppression des doubles impositions. Die aktuelle Fassung des OECD-Musterabkommens datiert vom 21. November 2017.

2. Steuerabkommen zwischen Luxemburg und Frankreich

10. Zum Zeitpunkt des Informationsersuchens galt das Steuerabkommen zwischen Luxemburg und Frankreich vom 1. April 1958 in der Fassung der Änderungen vom 24. November 2006, 3. Juni 2009 und 5. September 2014. Art. 22 Abs. 1 des Steuerabkommens regelt den Austausch von Informationen und stimmt mit Art. 26 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens überein.

C. Luxemburgisches Recht

1. Gesetz vom 29. März 2013

11. Luxemburg setzte die Richtlinie 2011/16 durch Gesetz vom 29. März 2013⁶ um. Art. 6 des Gesetzes vom 29. März 2013 lautet:

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

2. Gesetz vom 25. November 2014

12. Darauf folgte das Gesetz vom 25. November 2014 über das auf den Informationsaustausch auf Ersuchen in Steuerangelegenheiten anzuwendende Verfahren.⁷ In dessen Art. 1 Abs. 1 ist Folgendes vorgesehen:

„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 ...“

13. Art. 2 Abs. 1 und 2 des Gesetzes vom 25. November 2014 bestimmt:

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

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

⁶ Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie 2011/16, Mémorial A 2013, S. 756.

⁷ Mémorial A 2014, S. 4170.

14. Art. 3 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 25. November 2014 in der damaligen Fassung lautet:

„(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.“

15. Art. 5 Abs. 1 des Gesetzes vom 25. November 2014 sieht vor:

„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.“

16. Art. 6 des Gesetzes vom 25. November 2014 bestimmte:

„(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.“

3. Gesetz vom 1. März 2019

17. Das Gesetz vom 1. März 2019 zur Änderung des Gesetzes vom 25. November 2014⁸ trat am 9. März 2019 in Kraft. Mit diesem Gesetz wurden insbesondere Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 des Gesetzes vom 25. November 2014 geändert.

18. Art. 3 Abs. 1 des Gesetzes vom 25. November 2014 in der Fassung des Gesetzes vom 1. März 2019 bestimmt:

„Die zuständige Steuerverwaltung prüft die formale Ordnungsmäßigkeit des Ersuchens um Informationsaustausch. Das Ersuchen um Informationsaustausch ist formal ordnungsgemäß,

⁸ Mémorial A 2019, S. 112.

wenn es die Angabe der rechtlichen Grundlage und der ersuchenden zuständigen Behörde sowie die weiteren in den Übereinkünften und Gesetzen vorgesehenen Angaben enthält. Die zuständige Steuerverwaltung vergewissert sich, dass den erbetenen Informationen im Hinblick auf die Identität der von dem Ersuchen um Informationsaustausch betroffenen Person und des Informationsinhabers sowie auf die Bedürfnisse des fraglichen Steuerverfahrens nicht völlig die voraussichtliche Erheblichkeit fehlt.“

19. Art. 6 Abs. 1 des Gesetzes vom 25. November 2014 in der Fassung des Gesetzes vom 1. März 2019 sieht vor:

„Gegen die in Art. 3 Abs. 3 genannte Anordnung kann der Informationsinhaber Anfechtungsklage vor dem Verwaltungsgericht erheben. ...“

III. Ausgangsverfahren

20. Dem Ausgangsverfahren liegt ein Informationsersuchen der französischen Steuerverwaltung an die luxemburgische Steuerverwaltung zugrunde. Die französische Steuerverwaltung stützt dieses auf das Steuerabkommen zwischen Luxemburg und Frankreich vom 1. April 1958 und auf die Richtlinie 2011/16.

21. In dem Informationsersuchen vom 27. April 2017 gaben die französischen Behörden an, eine Gesellschaft F (mit Sitz in Frankreich) überprüfen zu wollen, die angeblich eine Immobilie in einer Gemeinde in Frankreich vermietete. Die in Luxemburg ansässige 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 für Zwecke einer Immobilienvermögensteuer anmelden müssten und dass sie erfahren wollten, wer die Anteilseigner und wirtschaftlich Begünstigten der Gesellschaft L seien.

22. Mit Schreiben vom 28. Februar 2018 (im Folgenden: Anordnungsentscheidung) forderte die luxemburgische Finanzverwaltung die Gesellschaft L wie folgt auf, 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 ...“

23. Die Gesellschaft L ging rechtlich gegen die Anordnungsentscheidung vor, obwohl nach Art. 6 des Gesetzes vom 25. November 2014 ein Rechtsbehelf nicht gegeben war. Mit Bescheid vom 4. Juni 2018 wurde der Rechtsbehelf als unzulässig zurückgewiesen. Die Gesellschaft L erhob gegen diese Entscheidung Klage. Diese ist derzeit beim Tribunal administratif (Verwaltungsgericht, Luxemburg) anhängig.

24. Am 6. August 2018 verhängte die luxemburgische Finanzverwaltung gegen die Gesellschaft L eine Geldbuße wegen Nichtbefolgung der Anordnungsentscheidung. Hiergegen klagte die Gesellschaft L am 5. September 2018 vor dem Verwaltungsgericht. Die Gesellschaft L beruft sich insbesondere darauf, dass die von der französischen Steuerverwaltung ersuchten Informationen nicht „voraussichtlich erheblich“ seien und in der Anordnungsentscheidung der steuerliche Zweck nicht angegeben wurde, zu dem die Informationen verlangt wurden.

25. 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, da bereits die Anordnungsentscheidung unwirksam sei. Das Verwaltungsgericht stützte sich im Wesentlichen darauf, dass 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 Informationsersuchens vorliege. Daher bestünden weiterhin Zweifel hinsichtlich der Identität des Steuerpflichtigen, auf den sich das Ersuchen beziehe. Konkret führten die im Informationsersuchen vom 27. April 2017 enthaltenen Erläuterungen, so das Verwaltungsgericht, zu dem Ergebnis, dass die laufende Ermittlung nicht die Gesellschaft F, die im Informationsersuchen gleichwohl als die Person bezeichnet worden sei, der die Ermittlung in Frankreich gelte, und ihre eigene Besteuerung, sondern vielmehr die wirtschaftlich begünstigten natürlichen Personen der Gesellschaft L betreffe. Diese seien nach französischem Recht für Zwecke einer Immobilienvermögensteuer verpflichtet, den Besitz im französischen Hoheitsgebiet belegener Immobilien anzumelden.

26. Gegen dieses Urteil legte das Großherzogtum Luxemburg mit am 21. Dezember 2018 eingereichter Rechtsmittelschrift Berufung bei der Cour administrative (Verwaltungsgerichtshof, Luxemburg) ein. Luxemburg meint insbesondere, dass die von der französischen Steuerverwaltung erbetenen Informationen die Voraussetzung der „voraussichtlichen Erheblichkeit“ erfüllen und das französische Ersuchen die notwendigen Angaben des Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2011/16 enthalte. Im Übrigen sei auch den Anforderungen des Art. 47 der Charta genügt, weil die Gesellschaft L sowohl gegen die Anordnungsentscheidung als auch gegen die Verhängung der Geldbuße rechtlich vorgegangen sei.

IV. Vorabentscheidungsersuchen und Vorlagefragen

27. Unter diesen Umständen hat die Cour administrative (Verwaltungsgerichtshof) die Verfahren mit Beschluss vom 23. Mai 2019 ausgesetzt und dem Gerichtshof in der vorliegenden Rechtssache gemäß Art. 267 AEUV folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

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 Beweisaufschöpfung 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,
 1. 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
 2. 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?

V. Verfahren vor dem Gerichtshof

28. Mit Beschluss vom 15. Januar 2020 wurde das Verfahren zunächst bis zur Verkündung des Urteils in den verbundenen Rechtssachen C-245/19 und C-246/19 am 6. Oktober 2020 ausgesetzt. Am 19. November 2020 wurde das Verfahren im Dialog mit dem vorlegenden Gericht wieder aufgenommen.

29. Neben der Gesellschaft L haben im Vorabentscheidungsverfahren Luxemburg, die Französische Republik, das Königreich Spanien, die Hellenische Republik, die Republik Polen, die Republik Finnland, Irland, die Italienische Republik und die Kommission schriftlich Stellung genommen und die vom Gerichtshof gestellten Fragen schriftlich beantwortet.

VI. Rechtliche Würdigung

A. Zu den ersten beiden Vorlagefragen

30. Mit seinen ersten beiden Vorlagefragen möchte das vorlegende Gericht im Ergebnis wissen, ob und unter welchen Voraussetzungen im Hinblick auf den Begriff der „voraussichtlichen Erheblichkeit“ in Art. 1 Abs. 1 und Art. 5 sowie die Bestimmung in Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2011/16 ein Informationsersuchen eine Gruppe bestimmbarer, aber nicht individualisierter Personen betreffen kann.

31. Zwei Besonderheiten prägen den vorliegenden Fall. Zum einen bezieht sich das Ersuchen der französischen Steuerverwaltung nicht auf eine einzelne Person, sondern auf eine Gruppe von Personen. Zum anderen ist diese Gruppe von Personen nicht anhand des Namens oder anderer Kriterien (z. B. der Nummer eines amtlichen Lichtbildausweises, der Steuernummer oder der Kontonummer) bestimmt, sondern nur anhand gemeinsamer Merkmale (Anteilseigner und wirtschaftlich Begünstigte der Gesellschaft L) bestimmbar. Die namentliche Identifizierung ist gerade Zweck des Informationsersuchens.

32. In den bisher vom Gerichtshof entschiedenen Fällen zum Begriff der „voraussichtlichen Erheblichkeit“ war die Identität der Steuerpflichtigen jeweils bekannt.⁹ Es wurde um weiter gehende Informationen ersucht, um eine zutreffende Besteuerung bzw. eine Verifizierung der Angaben des Steuerpflichtigen im ersuchenden Staat vornehmen zu können. In dem nun zu entscheidenden Fall steht umgekehrt der Anknüpfungspunkt für eine Besteuerung im ersuchenden Staat (Grundstück in Frankreich) fest. Unklar ist aber die Identität der Personen, welche die steuerlichen Pflichten im Zusammenhang mit dem Grundstück zu erfüllen haben. Insoweit unterscheidet sich das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen von den bislang vom Gerichtshof entschiedenen Verfahren.

33. Die ersten beiden Vorlagefragen beziehen sich ausschließlich auf das Informationsersuchen der französischen Behörde, nicht hingegen auf die Anordnungsentscheidung der luxemburgischen Steuerverwaltung. Die Beantwortung der Fragen ist dennoch für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit der verhängten Verwaltungsanktion durch das vorlegende

⁹ Urteile vom 6. Oktober 2020, Luxemburgischer Staat (Rechtsbehelf gegen ein Auskunftersuchen in Steuersachen) (C-245/19 und C-246/19, EU:C:2020:795, Rn. 24), und vom 16. Mai 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, Rn. 22).

Gericht relevant. Denn die Rechtmäßigkeit der von Luxemburg verhängten Sanktion hängt ihrerseits von der Rechtmäßigkeit der luxemburgischen Anordnungsentscheidung ab. Sie setzt nämlich ein rechtmäßiges Informationsersuchen der französischen Behörden voraus.

34. Da sich die zweite Vorlagefrage als logische Folge der ersten Vorlagefrage stellt und beide Fragen im Wesentlichen die Auslegung der Vorschriften der Richtlinie 2011/16 betreffen, können sie zusammen beantwortet werden.

1. Zum Begriff der „voraussichtlichen Erheblichkeit“

35. Nach Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 2011/16 arbeiten die Mitgliedstaaten untereinander im Hinblick auf den Austausch von Informationen zusammen, die für die Anwendung und Durchsetzung ihres innerstaatlichen Steuerrechts „voraussichtlich erheblich“ sind. Nur solche Informationen sind nach Art. 5 der Richtlinie im Rahmen des Informationsaustauschs auf Ersuchen zu übermitteln.

36. Daher hat die Behörde, welche die dem Informationsaustausch zugrunde liegende Ermittlung führt, anhand der Umstände des Falles zu beurteilen, ob die erbetenen Informationen je nach Verlauf des Verfahrens und gemäß Art. 17 Abs. 1 der Richtlinie 2011/16 nach Ausschöpfung der üblichen Informationsquellen für diese Ermittlung voraussichtlich erheblich sind.

37. Die ersuchende Behörde verfügt insoweit zwar über einen Beurteilungsspielraum, doch kann sie nicht um Informationen ersuchen, die für die betreffende Ermittlung völlig unerheblich sind. Mithin ist die „voraussichtliche Erheblichkeit“ der erbetenen Informationen eine Voraussetzung für ein rechtmäßiges Informationsersuchen.¹⁰

38. Folglich ist der Begriff der „voraussichtlichen Erheblichkeit“ nach Art. 5 in Verbindung mit Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 2011/16 auszulegen. Dabei sind primär der Wortlaut und der Regelungszusammenhang (dazu a) sowie der Zweck (dazu b) zu untersuchen. Da sich die Kommentierung im Kommentar zum OECD-Musterabkommen nach Erlass der Richtlinie 2011/16 (dazu c) und der Wortlaut der Richtlinie zum 22. März 2021 (dazu d) geändert haben, ist zusätzlich auf die Relevanz dieser Änderungen im vorliegenden Fall einzugehen.

a) Wortlaut und Regelungszusammenhang von Art. 1 in Verbindung mit Art. 5 und Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2011/16

39. Wie der Gerichtshof bereits festgestellt hat, soll der Ausdruck „voraussichtlich erheblich“ in Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 2011/16 der ersuchenden Behörde ermöglichen, alle Informationen zu verlangen und zu erlangen, von denen sie nach vernünftigem Ermessen davon ausgehen kann, dass sie sich für ihre Untersuchung als erheblich erweisen werden, ohne ihr jedoch zu gestatten, den Rahmen der Untersuchung offensichtlich zu überschreiten oder der ersuchten Behörde eine übermäßige Belastung aufzuerlegen.¹¹

¹⁰ Urteil vom 16. Mai 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, Rn. 64).

¹¹ Urteile vom 6. Oktober 2020, *Luxemburgischer Staat (Rechtsbehelf gegen ein Auskunftersuchen in Steuersachen)* (C-245/19 und C-246/19, EU:C:2020:795, Rn. 110), und vom 16. Mai 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, Rn. 68).

40. Art. 5 der Richtlinie 2011/16 nimmt auf diese Informationen Bezug, da er vorsieht, dass die ersuchte Behörde der ersuchenden Behörde alle in Art. 1 Abs. 1 genannten Informationen übermittelt, die sie besitzt oder die sie im Anschluss an behördliche Ermittlungen erhalten hat. Somit legt Art. 5 der ersuchten Behörde eine Pflicht auf.

41. Aus dem Wortlaut dieser Bestimmungen ergibt sich, dass der Ausdruck „voraussichtlich erheblich“ die Qualität bezeichnet, die die erbetenen Informationen aufweisen müssen. Eine Einschränkung dahin gehend, dass sich das Informationsersuchen nur auf einzelne und nur auf namentlich identifizierte Steuerpflichtige beziehen kann, lässt sich dem Wortlaut des Art. 5 in Verbindung mit Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 2011/16 dabei nicht entnehmen.

42. Bei der Auslegung des Begriffs der „voraussichtlichen Erheblichkeit“ ist auch der neunte Erwägungsgrund der Richtlinie 2011/16 zu berücksichtigen. Danach soll mit dem Standard der „voraussichtlichen Erheblichkeit“ gewährleistet werden, dass ein Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten im größtmöglichen Umfang stattfindet. Zugleich wird klargestellt, 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.

43. Der Formulierung „eines bestimmten Steuerpflichtigen“ lässt sich weder entnehmen, dass ein Ersuchen betreffend eine Gruppe von Steuerpflichtigen unzulässig ist, noch, dass die Steuerpflichtigen namentlich identifiziert sein müssen. Entscheidend ist vielmehr, dass es überhaupt einen bestimmten Steuerpflichtigen – d. h. eine Person, die im ersuchenden Staat steuerliche Pflichten treffen – gibt und diese Person genau bestimmbar ist.

44. Bei der Auslegung des Begriffs „voraussichtliche Erheblichkeit“ ist auch zu beachten, dass die ersuchte Behörde nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs prüfen muss, ob den erbetenen Informationen die „voraussichtliche Erheblichkeit“ für die von der ersuchenden Behörde geführte Ermittlung nicht völlig fehlt.¹²

45. Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, ist insoweit Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie heranzuziehen, in dem die für diese Prüfung erheblichen Gesichtspunkte genannt sind.¹³ Nach Art. 20 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2011/16 muss das von der ersuchenden Behörde zu übermittelnde Standardformblatt zumindest die „Bezeichnung der Person“, der die Untersuchung oder Ermittlung gilt, enthalten. In der englischen Sprachfassung ist von „identity of the person“ und in der französischen Sprachfassung von „l'identité de la personne“ die Rede.

46. Die Begriffe „Bezeichnung“ bzw. „identity/identité“ beziehen sich auch, aber nicht ausschließlich auf eine namentliche Identifizierung. Dem Wortlaut von Art. 20 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2011/16 lässt sich nicht entnehmen, dass ein Informationsersuchen nur einen einzigen Steuerpflichtigen betreffen kann. Ebenso wenig folgt aus dem Wortlaut, dass eine namentliche Identifizierung des oder der Steuerpflichtigen notwendig ist.

47. Der Ausdruck „Bezeichnung“ bzw. „Identität“ ist vielmehr dahin gehend auszulegen, dass er allgemein alle Eigenschaften oder Merkmale erfasst, die eine Person von anderen unterscheiden. Die Identifizierung oder Bezeichnung einer Person kann aber auch durch andere Merkmale als den Namen erfolgen, wenn dadurch ebenfalls eine Verwechslung ausgeschlossen ist.

¹² Urteil vom 16. Mai 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, Rn. 78).

¹³ Urteil vom 16. Mai 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, Rn. 79).

48. Damit genügt es, wenn der ersuchende Staat alle Sachverhaltsangaben und Merkmale übermittelt, die es dem ersuchten Staat erlauben, den Steuerpflichtigen zu identifizieren.

49. Aus dem Wortlaut und dem Regelungszusammenhang des Art. 1 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 5 und Art. 20 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2011/16 folgt daher, dass ein Informationsersuchen auch eine Gruppe von Steuerpflichtigen betreffen kann und der Steuerpflichtige bzw. die Steuerpflichtigen durch die Angaben der ersuchenden Behörde identifizierbar, nicht aber zwingend namentlich identifiziert sein müssen.

b) Sinn und Zweck des Begriffs der „voraussichtlichen Erheblichkeit“

50. Dies wird durch den Sinn und Zweck des Begriffs der „voraussichtlichen Erheblichkeit“ bestätigt. Denn im Hinblick auf die materielle Erheblichkeit der Informationen hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass die ersuchende Behörde im Rahmen ihrer Ermittlung bestimmen kann, welche Informationen sie im Hinblick auf ihr nationales Recht für notwendig hält, um die geschuldeten Steuern ordnungsgemäß festzusetzen.¹⁴

1) Abgrenzung zulässiger Gruppensuchen von unzulässiger Beweisausforschung

51. Daraus ergibt sich, dass ein Informationsersuchen nach Art. 1 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 5 der Richtlinie 2011/16 nicht zwingend auf die Übermittlung von Dokumenten (z. B. Verträgen, Rechnungen und Zahlungen) gerichtet sein muss. Außerdem hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass Informationen die „voraussichtliche Erheblichkeit“ auch dann nicht offensichtlich völlig fehlt, wenn sie Verträge, Rechnungen und Zahlungen betreffen, die nicht näher bestimmt, aber durch Kriterien eingegrenzt sind.¹⁵ Dieser Maßstab lässt sich auch auf Ersuchen übertragen, die Personen betreffen.

52. Folglich muss der ersuchende Staat die betreffenden Personen nicht schon namentlich identifiziert haben. Ein Ersuchen ergeht regelmäßig in einer Phase der Ermittlungen, die gerade dazu dient, Informationen zu sammeln, von denen die ersuchende Behörde naturgemäß keine genaue und vollständige Kenntnis hat. Die Identifizierung der betreffenden Personen ist gerade Zweck des Informationsersuchens. Die Effektivität des Informationsaustauschs (insbesondere bei der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerumgehung) wäre daher erheblich eingeschränkt, wenn das Ersuchen nur Personen betreffen könnte, die bereits namentlich bekannt sind. Obwohl die Schweiz in der Vergangenheit eher für einen restriktiven Informationsaustausch bekannt war, ist selbst das Schweizerische Bundesgericht der Ansicht, dass solche Gruppensuchen daher zulässig sein können.¹⁶

53. In Abgrenzung dazu ergibt sich aus dem Begriff der „voraussichtlichen Erheblichkeit“, dass sich die Mitgliedstaaten nicht an bloßen Beweisausforschungen beteiligen dürfen.¹⁷ Notwendig ist mithin ein gewisser Einzelfallbezug. Das Ersuchen darf nicht spekulativ sein.

¹⁴ Urteil vom 16. Mai 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, Rn. 69).

¹⁵ Urteil vom 6. Oktober 2020, *Luxemburgischer Staat (Rechtsbehelf gegen ein Auskunftersuchen in Steuersachen)* (C-245/19 und C-246/19, EU:C:2020:795, Rn. 124).

¹⁶ Schweizerische Bundesgericht, Urteil vom 12. September 2016 – 2C_276/2016 –, Rn. 6.3.

¹⁷ Vgl. neunter Erwägungsgrund zur Richtlinie 2011/16.

54. Betrifft das Informationsersuchen eine Gruppe nicht identifizierter Steuerpflichtiger, ist allerdings die Gefahr einer Beweisausforschung besonders hoch. Mangels bisheriger Identifizierung wird sich der ersuchende Staat nämlich regelmäßig nicht auf ein konkretes Besteuerungsverfahren gegen diese Personen beziehen können.

55. Damit die erbetenen Informationen die Voraussetzung der „voraussichtlichen Erheblichkeit“ erfüllen – mit anderen Worten also ein zulässiges Gruppensuchen vorliegt –, treffen den ersuchenden Staat daher besondere Begründungs- und Konkretisierungspflichten. Dies ist auch deshalb notwendig, weil – wie der Gerichtshof bereits entschieden hat¹⁸ – die ersuchte Behörde prüfen muss, ob den erbetenen Informationen die „voraussichtliche Erheblichkeit“ für die von der ersuchenden Behörde geführte Ermittlung nicht völlig fehlt. Die Anforderungen an die Begründungspflicht steigen dabei mit dem Umfang und der Sensibilität der begehrten Informationen.¹⁹

56. Wie ich bereits andernorts²⁰ ausgeführt habe, sind verschiedene Faktoren zu berücksichtigen, um eine unzulässige Beweisausforschung von einem zulässigen Informationsersuchen abzugrenzen. Zunächst kommt es auf den Gegenstand der Untersuchung der ersuchenden Behörde an und welchen steuerrechtlichen Vorwurf diese erhoben hat. Sodann spielt auch das Vorverhalten des Steuerpflichtigen eine Rolle. Konkrete Anhaltspunkte für eine Missachtung steuerrechtlicher Verpflichtungen rechtfertigen eher einen Informationsaustausch als bloße Spekulationen.

2) Anforderung an die Präzision des Informationsersuchens

57. Folglich stellt sich hier die Frage, wie präzise das Ersuchen im Hinblick auf eine Gruppe nicht individualisierter Steuerpflichtiger gefasst sein muss, damit die ersuchte Behörde dieser Pflicht nachkommen kann. Diese Frage ist im Wesentlichen durch Auslegung des Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2011/16 zu beantworten. Dieser enthält die Mindestinformationen, die ein Informationsersuchen des ersuchenden Staates enthalten muss.

58. Nach Art. 20 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2011/16 ist die Person, der die Untersuchung oder Ermittlung gilt, zu bezeichnen. Um überprüfen zu können, dass den erbetenen Informationen die „voraussichtliche Erheblichkeit“ nicht völlig fehlt, ist – wie bereits gesagt – eine namentliche Identifizierung des oder der Steuerpflichtigen insoweit nicht notwendig. Entscheidend ist vielmehr, dass die Gruppe von Steuerpflichtigen so konkret und umfassend beschrieben ist, dass der ersuchte Staat eine eindeutige Identifizierung vornehmen kann.

59. Darüber hinaus muss der ersuchende Staat nach Art. 20 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 2011/16 den steuerlichen Zweck, zu dem die Informationen beantragt werden, angeben. Mit anderen Worten muss für den ersuchten Staat erkennbar sein, welchen steuerlichen Pflichten die Gruppe von Steuerpflichtigen im ersuchenden Staat unterliegt und welcher Sachverhalt dem Ersuchen zugrunde liegt.

¹⁸ Urteile vom 6. Oktober 2020, Luxemburgischer Staat (Rechtsbehelf gegen ein Auskunftersuchen in Steuersachen) (C-245/19 und C-246/19, EU:C:2020:795, Rn. 115), und vom 16. Mai 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, Rn. 82).

¹⁹ Siehe dazu auch meine Schlussanträge in den verbundenen Rechtssachen Luxemburgischer Staat (Rechtsbehelf gegen ein Auskunftersuchen in Steuersachen) (C-245/19 und C-246/19, EU:C:2020:516, Nr. 138); ähnlich das Schweizerische Bundesgericht, Urteil vom 12. September 2016 – 2C_276/2016 –, Rn. 6.3 im Hinblick auf die Detailliertheit des dargestellten Sachverhaltes.

²⁰ Siehe dazu meine Schlussanträge in den verbundenen Rechtssachen Luxemburgischer Staat (Rechtsbehelf gegen ein Auskunftersuchen in Steuersachen) (C-245/19 und C-246/19, EU:C:2020:516, Nrn. 135 ff.).

60. Daraus folgt bei Gruppensuchen bezüglich noch nicht identifizierter Personen außerdem, dass der ersuchende Mitgliedstaat darlegen muss, warum ein begründeter Verdacht besteht, dass die betreffenden Personen bestimmte gesetzliche Verpflichtungen nicht eingehalten haben. Zwar sind Informationen grundsätzlich unabhängig davon „voraussichtlich erheblich“, ob sich die betroffene Person gesetzeskonform verhalten hat. Häufig soll ein gesetzeskonformes Verhalten durch den Informationsaustausch auch nur bestätigt werden.

61. Bei einem Ersuchen betreffend eine nicht identifizierte Gruppe von Steuerpflichtigen gelten allerdings Besonderheiten. Da der ersuchende Staat einerseits die Personen nicht identifizieren kann, dürften diese grundsätzlich nicht bereits für die betreffenden steuerlichen Zwecke im ersuchenden Staat registriert sein. Weil die erbetenen Informationen andererseits für eine Besteuerung im ersuchenden Staat „voraussichtlich erheblich“ sein müssen, müssen die Gruppe konkrete steuerliche Pflichten im ersuchenden Staat treffen. Beide Aspekte zusammen implizieren, dass sich die Personen dieser Gruppe nicht gesetzeskonform verhalten haben.

62. Im Ergebnis sind Ersuchen betreffend eine Gruppe bestimmbarer, aber nicht bereits identifizierter Steuerpflichtiger zulässig. Der ersuchende Staat muss allerdings (i) die Gruppe so konkret und umfassend wie möglich beschreiben, (ii) erläutern, welchen steuerlichen Pflichten die Gruppe von Steuerpflichtigen im ersuchenden Staat unterliegt und welcher Sachverhalt dem Ersuchen zugrunde liegt, sowie (iii) darlegen, warum Grund zu der Annahme besteht, die Gruppe habe sich nicht gesetzeskonform verhalten.

63. Die notwendige Abgrenzung zwischen zulässigem Gruppensuchen und unzulässiger Beweisforschung hat dabei im Rahmen einer Gesamtbetrachtung unter Würdigung aller Umstände des Einzelfalls zu erfolgen und ist damit Aufgabe des vorliegenden Gerichts.

64. Nach dem dem Gerichtshof mitgeteilten Sachverhalt bezieht sich das Informationsersuchen der französischen Steuerverwaltung ausdrücklich auf die Anteilseigner und wirtschaftlich Begünstigten der Gesellschaft L. Durch diese Eigenschaften ist es grundsätzlich möglich, die betreffenden Personen zu identifizieren. Zu berücksichtigen ist außerdem, dass die französische Behörde im Ersuchen offenbar erläutert hat, die Gesellschaft L sei die mittelbare Muttergesellschaft der Gesellschaft F, die eine Immobilie in Frankreich halte. Zudem halte die Gesellschaft L unmittelbar eine weitere Immobilie in Frankreich. Aus den Ausführungen der französischen Behörden soll sich außerdem ergeben, dass natürliche Personen, die unmittelbar oder mittelbar in Frankreich belegene Immobilien halten, diese anmelden müssten, was offensichtlich bislang nicht geschehen ist. Damit scheint das Informationsersuchen – vorbehaltlich der Gesamtwürdigung durch das vorliegende Gericht – die oben genannten Voraussetzungen (Nr. 62) zu erfüllen.

65. Im Übrigen dürften Bedenken hinsichtlich der Erforderlichkeit des Informationsersuchens gemäß Art. 17 der Richtlinie 2011/16 ebenfalls nicht bestehen. Insbesondere war – wie Frankreich ausgeführt hat – das aufgrund der Richtlinien 2015/849²¹ und 2018/843²² einzurichtende Transparenzregister in Luxemburg zum Zeitpunkt des Informationsersuchens noch nicht verwirklicht, so dass die französische Steuerverwaltung die wirtschaftlich

²¹ Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Mai 2015 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung, zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 648/2012 des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 2005/60/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und der Richtlinie 2006/70/EG der Kommission (ABl. 2015, L 141, S. 73).

²² Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates vom 30. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2015/849 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung und zur Änderung der Richtlinien 2009/138/EG und 2013/36/EU (ABl. 2018, L 156, S. 43).

Begünstigten nicht selbst ermitteln konnte. Ob möglicherweise eine gleich effektive alternative Steuervollstreckung in das betreffende Grundstück nach französischem Steuerrecht möglich gewesen wäre, die eventuell auch die Erforderlichkeit des Informationsersuchens entfallen ließe, entzieht sich der Kenntnis des Gerichtshofs.

c) Relevanz des Kommentars zum OECD-Musterabkommen

66. Dieses Auslegungsergebnis, wonach bei einem Gruppensuchen eine voraussichtliche Erheblichkeit nur unter den in Nr. 62 aufgezählten Voraussetzungen vorliegt, wird auch durch die überarbeitete Kommentierung des Art. 26 des OECD-Musterabkommens bestätigt.

67. Das OECD-Musterabkommen ist zwar kein rechtsverbindlicher, multilateraler völkerrechtlicher Vertrag, sondern lediglich ein einseitiger Akt einer internationalen Organisation in Form von Empfehlungen an ihre Mitgliedstaaten.²³ Erst recht ist auch der Kommentar zum OECD-Musterabkommen für den Gerichtshof nicht rechtlich verbindlich. Die Autoren dieser Kommentierung kommen allerdings zum zutreffenden Ergebnis.

68. Wie sich aus Nr. 5.1 des Kommentars zu Art. 26 des OECD-Musterabkommens richtig ergibt, stellt ein Informationsersuchen nicht allein deshalb eine unzulässige Beweisausforschung dar, weil es den Namen oder die Adresse des Steuerpflichtigen, gegen den sich die Ermittlungen richten, nicht enthält. Der ersuchende Staat muss in diesem Fall lediglich weiter gehende Informationen zur Verfügung stellen, die eine Identifizierung des Steuerpflichtigen im ersuchten Staat ermöglichen.

69. Darüber hinaus führt Nr. 5.2 des Kommentars zutreffend aus, dass der Standard der „voraussichtlichen Erheblichkeit“ sowohl in Fällen eines einzelnen Steuerpflichtigen als auch in Fällen eines Gruppensuchens Anwendung findet. Wenn sich das Ersuchen allerdings gegen eine Gruppe von Steuerpflichtigen richtet, die nicht individuell identifiziert sind, muss der ersuchende Staat die Gruppe so konkret und umfassend wie möglich beschreiben. Außerdem muss der ersuchende Staat das anwendbare Recht und den Sachverhalt und die Umstände erläutern, die zu dem Informationsersuchen geführt haben.

70. Schließlich muss der ersuchende Staat nach Nr. 5.2 des Kommentars darlegen, warum Grund zu der Annahme besteht, die Gruppe habe sich nicht konform zu dem dargestellten Recht verhalten und inwiefern die ersuchten Informationen geeignet sind, die Pflichtenbefolgung innerhalb der Gruppe festzustellen. Dies entspricht den oben (Nr. 62) genannten Voraussetzungen, die auch schon vor der Änderung des Kommentars zum Musterabkommen im Jahr 2014 galten. Die vom vorlegenden Gericht aufgeworfenen grundsätzlichen Bedenken hinsichtlich einer nachträglichen Ausweitung des gesetzlichen Tatbestandsmerkmals der voraussichtlichen Erheblichkeit durch die Aktualisierung des Kommentars zum OECD-Musterabkommen greifen daher nicht durch.

²³ Meine Schlussanträge in der Rechtssache N Luxembourg 1 (C-115/16, EU:C:2018:143, Nrn. 50 ff.), T Danmark (C-116/16, EU:C:2018:144, Nrn. 81 ff.), Y Denmark (C-117/16, EU:C:2018:145, Nrn. 81 ff.), X Danmark (C-118/16, EU:C:2018:146, Nrn. 50 ff.), C Danmark (C-119/16, EU:C:2018:147, Nrn. 50 ff.) und Z Danmark (C-299/16, EU:C:2018:148, Nrn. 50 ff.).

d) Änderung der Richtlinie 2011/16 am 22. März 2021

71. Auch die nachträgliche Einfügung des Art. 5a Abs. 3 der Richtlinie 2011/16 ändert nichts an diesem Auslegungsergebnis. Durch die Richtlinie 2021/514 des Rates vom 22. März 2021²⁴ wird in Art. 5a Abs. 3 der Richtlinie 2011/16 erstmals eine spezielle Rechtsgrundlage für Gruppensuchen geschaffen. Die Mitgliedstaaten müssen die geänderte Richtlinie bis zum 31. Dezember 2022 im nationalen Recht umsetzen. Damit hat Art. 5a Abs. 3 der Richtlinie 2011/16 in der Fassung der Richtlinie 2021/514 auf die Entscheidung im vorliegenden Fall keine unmittelbare Auswirkung.

72. Aus dem vierten Erwägungsgrund zur Richtlinie 2021/514 ergibt sich jedoch, dass die Steuerverwaltungen durch die neue Vorschrift über einen eindeutigen Rechtsrahmen für die weitere Nutzung von Gruppensuchen verfügen sollen. Bereits aus dieser Formulierung folgt, dass es sich um eine deklaratorische Änderung der Richtlinie handelt, Gruppensuchen also auch schon zuvor zulässig waren. Die Änderung ist aus Gründen der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit sowohl für die Steuer- und Informationspflichtigen als auch für die Steuerverwaltungen erfolgt.

73. Damit steht die Einfügung einer Spezialvorschrift für Gruppensuchen durch Art. 5a Abs. 3 der Richtlinie 2011/16 in der Fassung der Richtlinie 2021/514 der oben vorgenommenen unionsrechtlich autonomen Auslegung des Begriffs der „voraussichtlichen Erheblichkeit“ (dazu Nr. 62) ebenfalls nicht entgegen.

2. Ergebnis

74. Im Ergebnis sind Art. 1 Abs. 1 und Art. 5 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2011/16 dahin auszulegen, dass ein Informationsersuchen auch eine Gruppe nicht identifizierter, aber anhand ihrer Eigenschaft als Anteilseigner und wirtschaftlich Begünstigte einer juristischen Person bestimmbarer Personen betreffen kann.

75. Insofern erfordert das Tatbestandsmerkmal der „voraussichtlichen Erheblichkeit“ allerdings, dass der ersuchende Staat im Informationsersuchen (i) die Gruppe so konkret und umfassend wie möglich beschreibt, (ii) erläutert, welchen steuerlichen Pflichten die Gruppe von Steuerpflichtigen im ersuchenden Staat unterliegt und welcher Sachverhalt dem Ersuchen zugrunde liegt, sowie (iii) darlegt, warum Grund zu der Annahme besteht, die Gruppe habe sich nicht gesetzeskonform verhalten.

B. Zur dritten Vorlagefrage

76. Mit seiner dritten Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht im Ergebnis wissen, ob dem Adressaten der Anordnungsentscheidung²⁵ für die Zahlung einer wegen Nichtbefolgung der Anordnungsentscheidung festgesetzten Geldbuße nach Abschluss des dagegen gerichteten Verfahrens eine Frist eingeräumt werden muss. Diese Frage stellt sich für das vorlegende

²⁴ Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung (ABl. 2021, L 104, S. 1).

²⁵ Im Urteil vom 6. Oktober 2020, Luxemburgischer Staat (Rechtsbehelf gegen ein Auskunftersuchen in Steuersachen) (C-245/19 und C-246/19, EU:C:2020:795), hat der Gerichtshof diese Person als Informationsinhaber, im Urteil vom 16. Mai 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373), als Verwaltungsunterworfenen bezeichnet.

Gericht, weil er keinen unmittelbaren Rechtsbehelf gegen die Anordnungsentscheidung hatte und erst im Laufe des gerichtlichen Verfahrens die Mindestinformationen nach Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2011/16 (dazu ausführlich Nrn. 57 ff., insbesondere Nr. 62) erhalten hat.

77. Zunächst stellt sich die Frage der Vereinbarkeit des luxemburgischen Verfahrensrechts mit Art. 47 der Charta. Da der Gesellschaft L kein unmittelbarer Rechtsbehelf gegen die Anordnungsentscheidung zustand, konnte sie lediglich eine Verwaltungssanktion abwarten und die Rechtmäßigkeit der Anordnungsentscheidung inzident im Rahmen der Klage gegen die Geldbuße überprüfen lassen.

78. Sofern diese Klage keinen Erfolg hat, weil das Informationsersuchen und die darauf basierende Anordnungsentscheidung rechtmäßig waren und auch im Übrigen keine begründeten Einwendungen gegen die Geldbuße bestehen, muss die Gesellschaft L die Geldbuße zahlen. Hätte sie allerdings einen Rechtsbehelf unmittelbar gegen die Anordnungsentscheidung gehabt, wäre ihr wegen des Suspensiveffekts im Anschluss genügend Zeit zur Befolgung der Anordnungsentscheidung geblieben. Damit hätte sie die Verhängung einer Verwaltungssanktion vermeiden können. Eines zusätzlichen Zahlungsaufschubes – wie vom vorlegenden Gericht in der dritten Frage angedacht – hätte es dann gar nicht bedurft.

79. Aus der dritten Frage des vorlegenden Gerichts ergeben sich außerdem Bedenken hinsichtlich des Umstandes, dass die Gesellschaft L erst im Verlauf des gerichtlichen Verfahrens Kenntnis von den Mindestinformationen gemäß Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2011/16 erhalten hat. Damit ist im Ergebnis die – bislang noch nicht vom Gerichtshof entschiedene – Frage aufgeworfen, ob sich aus dem Grundrecht auf effektiven Rechtsschutz (Art. 47 der Charta) auch bestimmte Anforderungen für die Anordnungsentscheidung des ersuchten Staates entnehmen lassen. So kommt hier das Erfordernis einer hinreichenden Begründung der Anordnungsentscheidung in Betracht, anhand derer der Adressat (hier die Gesellschaft L) die voraussichtliche Erheblichkeit beurteilen kann. Dies würde ihm die Entscheidung ermöglichen, ob ein direktes Rechtsmittel gegen die Anordnungsentscheidung bzw. ein indirektes Rechtsmittel gegen eine anschließend verhängte Geldbuße überhaupt Aussicht auf Erfolg haben kann.

1. Verstoß gegen Art. 47 der Charta

80. In Bezug auf den Adressaten der Anordnungsentscheidung hat Luxemburg mit Gesetz vom 1. März 2019 eine Rechtsbehelfsmöglichkeit unmittelbar gegen die Anordnungsentscheidung eingeführt. Dies berührt jedoch nicht die Zulässigkeit der dritten Vorlagefrage. Denn die Gesellschaft L hat bereits vor Inkrafttreten des Gesetzes vom 1. März 2019 Klage erhoben. Dass die Gesellschaft L tatsächlich auch unmittelbar gegen die Anordnungsentscheidung vorgegangen ist, ändert hieran nichts. Denn wie Luxemburg ausführt, war dieser Rechtsbehelf gesetzlich nicht vorgesehen und von vornherein unzulässig.

81. Da sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs bereits ergibt, dass der Anwendungsbereich der Charta eröffnet ist,²⁶ ist zu prüfen, ob gegen Art. 47 der Charta verstoßen wurde. Zu unterscheiden ist insofern zwischen dem Ausschluss eines unmittelbaren Rechtsbehelfs (dazu a) und den Anforderungen an den notwendigen Inhalt der Anordnungsentscheidung (dazu b).

²⁶ Urteile vom 6. Oktober 2020, Luxemburgischer Staat (Rechtsbehelf gegen ein Auskunftersuchen in Steuersachen) (C-245/19 und C-246/19, EU:C:2020:795, Rn. 46), und vom 16. Mai 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, Rn. 42).

a) Verletzung von Art. 47 der Charta durch Ausschluss eines Rechtsbehelfs

82. Nach Art. 47 Abs. 1 der Charta hat jede Person, deren durch das Recht der Union garantierte Rechte oder Freiheiten verletzt worden sind, das Recht, nach Maßgabe der in diesem Artikel vorgesehenen Bedingungen bei einem Gericht einen wirksamen Rechtsbehelf einzulegen.

83. In der Rechtssache Luxemburgischer Staat (Rechtsbehelf gegen ein Auskunftersuchen in Steuersachen)²⁷ hat der Gerichtshof bereits festgestellt, dass Art. 47 der Charta einen unmittelbaren Rechtsbehelf des Adressaten gegen die Anordnungsentscheidung verlangt.²⁸ Inwieweit daher die vom Gerichtshof in der Rechtssache Berlioz Investment Fund²⁹ aus Art. 47 Abs. 2 der Charta abgeleitete inzidente Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Anordnungsentscheidung im Verfahren gegen die Verwaltungssanktion noch nötig ist, erscheint fraglich. Aus meiner Sicht sprechen gute Gründe dafür, dass der Adressat der Anordnungsentscheidung, der unmittelbar gegen die Anordnungsentscheidung vorgehen kann, diese Möglichkeit auch vorrangig in Anspruch nehmen muss, so dass es einer inzidenten Prüfung dann nicht mehr bedarf. Dies berücksichtigt auch die Wirkung der Bestandskraft einer nicht angefochtenen Anordnungsentscheidung.

84. Letztendlich kann dies im vorliegenden Fall jedoch dahinstehen. Denn entweder hatte die Gesellschaft L keine rechtlich vorgesehene Möglichkeit eines unmittelbaren Rechtsbehelfs gegen die Anordnungsentscheidung. Dann bleibt nur die Möglichkeit eines inzidenten Rechtsschutzes. Oder es ist – obwohl ein unmittelbarer Rechtsbehelf gegen die Anordnungsentscheidung ausgeschlossen war – ein entsprechendes Verfahren beim Verwaltungsgericht noch anhängig und eine Bestandskraft dieser Entscheidung damit noch nicht eingetreten.

85. Da Art. 47 der Charta einen unmittelbaren Rechtsbehelf des Adressaten gegen die Anordnungsentscheidung der ersuchten Behörde erfordert und das luxemburgische Recht einen solchen Rechtsbehelf nicht vorsah, liegt insoweit bereits ein Verstoß gegen Art. 47 der Charta vor.

b) Auswirkungen des Art. 47 der Charta auf den notwendigen Inhalt der Anordnungsentscheidung

86. Darüber hinaus stellt sich die Frage, ob Art. 47 der Charta verlangt, dass die nach Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2011/16 erforderlichen Informationen dem Adressaten der Anordnungsentscheidung bereits zusammen mit dieser übermittelt werden müssen.

87. Ob sich eine solche Begründungspflicht auch aus dem Recht auf gute Verwaltung nach Art. 41 der Charta ergeben kann, muss hier nicht entschieden werden. Zum einen fragt das vorlegende Gericht ausdrücklich nach der Reichweite von Art. 47 der Charta. Zum anderen richtet sich Art. 41 der Charta ausschließlich an die Organe, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union, nicht aber an die Mitgliedstaaten.³⁰ Auch wenn das Recht auf gute Verwaltung darüber hinaus

²⁷ Urteil vom 6. Oktober 2020 (C-245/19 und C-246/19, EU:C:2020:795).

²⁸ Urteil vom 6. Oktober 2020, Luxemburgischer Staat (Rechtsbehelf gegen ein Auskunftersuchen in Steuersachen) (C-245/19 und C-246/19, EU:C:2020:795, Rn. 69).

²⁹ Urteil vom 16. Mai 2017 (C-682/15, EU:C:2017:373).

³⁰ Vgl. Urteile vom 26. März 2020, Hungeod u. a. (C-496/18 und C-497/18, EU:C:2020:240, Rn. 63), vom 13. September 2018, UBS Europe u. a. (C-358/16, EU:C:2018:715, Rn. 28), und vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, Rn. 83).

einen vom Gerichtshof anerkannten allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts darstellt,³¹ der auch die Mitgliedstaaten bindet, ist ein Rückgriff hierauf wegen Art. 47 der Charta hier nicht notwendig.

88. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs erfordert nämlich die Wirksamkeit der durch Art. 47 der Charta gewährleisteten gerichtlichen Kontrolle auch, dass der Betroffene Kenntnis von den Gründen erlangen kann, auf denen die ihm gegenüber ergangene Entscheidung einer Verwaltungsbehörde beruht.³² Nur so ist es ihm möglich, seine Rechte effektiv zu verteidigen und in Kenntnis aller Umstände zu entscheiden, ob es für ihn sinnvoll ist, gerichtlichen Rechtsschutz in Anspruch zu nehmen.

89. Für das gerichtliche Verfahren hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass Art. 47 Abs. 2 der Charta verlangt, dass der Verwaltungsunterworfene Zugang zu den in Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2011/16 genannten Informationen haben muss, damit seine Sache im Hinblick auf die Voraussetzung der „voraussichtlichen Erheblichkeit“ in einem fairen Verfahren verhandelt werden kann.³³ Dagegen hat der Verwaltungsunterworfene kein Recht auf Zugang zu dem gesamten Informationensuchen, da dieses gemäß Art. 16 dieser Richtlinie ein geheimes Dokument bleibt.

90. Damit der Adressat entscheiden kann, ob er überhaupt gerichtlichen Rechtsschutz gegen die Anordnungsentscheidung in Anspruch nimmt, sind diese Grundsätze auf die gegebenenfalls gerichtlich zu überprüfende Anordnungsentscheidung zu übertragen. Insofern müssen dem Adressaten der Anordnungsentscheidung zusammen mit dieser zwar nicht das gesamte Informationensuchen, wohl aber im Grundsatz die Mindestinformationen nach Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2011/16 – die der ersuchende Staat dem ersuchten Staat zu übermitteln hat – zur Verfügung gestellt werden.

91. Wenn der Adressat der Anordnungsentscheidung nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs im gerichtlichen Verfahren Zugang zu diesen Informationen haben muss, sind keine Gründe ersichtlich, wieso ihm diese nicht bereits in der Anordnungsentscheidung mitzuteilen sind. Hierfür spricht insbesondere, dass nach Ansicht des Gerichtshofs hinsichtlich der Prüfung der „voraussichtlichen Erheblichkeit“ für die ersuchte Behörde und das mit der Angelegenheit befasste Gericht derselbe Kontrollmaßstab gilt.³⁴

92. Außerdem entspricht es dem – auch vom Gerichtshof anerkannten³⁵ – Grundsatz der Prozessökonomie, dem Adressaten bereits zusammen mit der Anordnungsentscheidung Zugang zu den Mindestinformationen zu gewähren. Müsste er zunächst Klage erheben, um Kenntnis von diesen Informationen zu erhalten, würden in einer Vielzahl von Fällen Klagen gegen die Anordnungsentscheidung erhoben, obwohl es hierfür – bei Kenntnis der Mindestinformationen – keinen Grund gegeben hätte.

³¹ Hierzu Urteile vom 17. Dezember 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, Rn. 84), und vom 8. Mai 2014, H.N. (C-604/12, EU:C:2014:302, Rn. 49 und 50).

³² Urteile vom 8. Mai 2019, *PI* (C-230/18, EU:C:2019:383, Rn. 78), vom 4. Juni 2013, *ZZ* (C-300/11, EU:C:2013:363, Rn. 53), und vom 15. Oktober 1987, *Heylens u. a.* (222/86, EU:C:1987:442, Rn. 15).

³³ Urteil vom 16. Mai 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, Rn. 100 und 101).

³⁴ Urteil vom 16. Mai 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, Rn. 78, 85 und 86).

³⁵ Vgl. Urteile vom 18. Juni 2020, *Primart/EUIPO* (C-702/18 P, EU:C:2020:489, Rn. 54), und vom 26. November 2013, *Groupe Gascogne/Kommission* (C-58/12 P, EU:C:2013:770, Rn. 80).

93. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist es schließlich unzumutbar, dass eine Person gegen eine rechtliche Verpflichtung verstoßen und sich der mit diesem Verstoß verbundenen Sanktion aussetzen muss, nur um Zugang zu einem Gericht zu erhalten.³⁶ Erst recht ist es dann nicht zumutbar, dass der Adressat der Anordnungsentscheidung die Risiken und Kosten eines gerichtlichen Verfahrens in Kauf nehmen muss, um Zugang zu den für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Anordnungsentscheidung wesentlichen Mindestinformationen zu erhalten.

94. Damit folgt aus Art. 47 der Charta, dass die in Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2011/16 genannten Informationen dem Adressaten der Anordnungsentscheidung entweder bereits zusammen mit der Anordnungsentscheidung zugänglich zu machen sind oder zumindest prozessrechtlich für den Adressaten die Möglichkeit besteht, die Anordnungsentscheidung nach Erhalt dieser Informationen ohne Kostenbelastung und ohne Sanktionierung in angemessener Frist zu überprüfen und ihr nachzukommen.

95. Ob die Anordnungsentscheidung der luxemburgischen Steuerverwaltung bzw. das luxemburgische Prozessrecht den dargestellten Anforderungen genügt, ist unter Würdigung aller Umstände des Einzelfalls zu entscheiden und damit Aufgabe des vorliegenden Gerichts. Dieses hat die angesprochenen Aspekte inzident im Rahmen der Überprüfung der Verhängung der Geldbuße mit zu überprüfen.³⁷

96. Da nach Darstellung des vorliegenden Gerichts die Gesellschaft L erst im Verlauf des auf ihre Klage gegen die Sanktion eingeleiteten gerichtlichen Verfahrens Kenntnis von den Mindestinformationen gemäß Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2011/16 erhalten hat, dürfte die Anordnungsentscheidung den dargestellten Anforderungen nicht genügen. Letztendlich muss dies aber das vorliegende Gericht beurteilen.

97. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die Rechtmäßigkeit von Informationensuchen und Anordnungsentscheidung getrennt voneinander zu überprüfen sind. Die Rechtmäßigkeit des Informationensuchens ist zwar eine wesentliche, aber nicht die einzige Voraussetzung für die Rechtmäßigkeit der Anordnungsentscheidung.

98. Insofern wird sich das vorliegende Gericht auch mit dem vom Verwaltungsgericht festgestellten Widerspruch zwischen Informationensuchen und Anordnungsentscheidung befassen müssen. Die Formulierung in der Anordnungsentscheidung der luxemburgischen Behörde, wonach sich das Informationensuchen auf die Gesellschaft F beziehe, scheint nicht mit den tatsächlichen Ausführungen im Informationensuchen der französischen Behörden in Einklang zu stehen. Die Mindestinformationen gemäß Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2011/16 müssen jedoch sowohl im Informationensuchen als auch in der Anordnungsentscheidung enthalten sein.

2. Ergebnis

99. Damit kann festgehalten werden, dass Art. 47 der Charta sowohl einen unmittelbaren Rechtsbehelf des Adressaten gegen die Anordnungsentscheidung als auch die Angabe der in Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2011/16 aufgeführten Informationen in der gerichtlich zu überprüfenden Anordnungsentscheidung erfordert. Dies ist notwendig, damit der Adressat der

³⁶ Urteil vom 6. Oktober 2020, Luxemburgischer Staat (Rechtsbehelf gegen ein Auskunftersuchen in Steuersachen) (C-245/19 und C-246/19, EU:C:2020:795, Rn. 66).

³⁷ Urteil vom 16. Mai 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, Rn. 56).

Anordnungsentscheidung diese nach Erhalt der genannten Informationen ohne Kostenbelastung und Sanktionierung überprüfen und nachkommen kann. Ein zusätzlicher Zahlungsaufschub ist unter diesen Voraussetzungen nicht notwendig.

VII. Ergebnis

100. Ich schlage daher vor, auf die Vorlagefragen der Cour administrative (Verwaltungsgerichtshof, Luxemburg) wie folgt zu antworten:

1. Art. 1 Abs. 1 und Art. 5 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2011/16 sind 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.

Die Einhaltung des Standards der voraussichtlichen Erheblichkeit setzt allerdings voraus, dass die Behörde des ersuchenden Mitgliedstaats im Informationsersuchen (i) die Gruppe der Steuerpflichtigen so konkret und umfassend wie möglich beschreibt, (ii) erläutert, welchen steuerlichen Pflichten die Gruppe von Steuerpflichtigen im ersuchenden Staat unterliegt und welcher Sachverhalt dem Ersuchen zugrunde liegt, sowie (iii) darlegt, warum Grund zu der Annahme besteht, die Gruppe habe sich nicht gesetzeskonform verhalten.

2. Art. 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union verlangt, dass die in Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 2011/16 genannten Informationen dem Adressaten der Anordnungsentscheidung entweder bereits zusammen mit der Anordnungsentscheidung zugänglich zu machen sind oder zumindest prozessrechtlich für den Adressaten die Möglichkeit besteht, die Anordnungsentscheidung nach Erhalt dieser Informationen ohne Kostenbelastung und ohne Sanktionierung in angemessener Frist zu überprüfen und ihr nachzukommen. Ein zusätzlicher Zahlungsaufschub erübrigt sich dann.