

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

9. Oktober 2014(\*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Freier Kapitalverkehr – Art. 63 AEUV – Besteuerung von Erträgen aus Investmentfonds – Verpflichtungen zur Bekanntmachung und Veröffentlichung bestimmter Angaben durch einen Investmentfonds – Pauschale Besteuerung von Erträgen aus Investmentfonds, die den Bekanntmachungs- und Veröffentlichungsverpflichtungen nicht nachkommen“

In der Rechtssache C-326/12

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Finanzgericht Düsseldorf (Deutschland) mit Entscheidung vom 3. Mai 2012, beim Gerichtshof eingegangen am 10. Juli 2012, in dem Verfahren

**Rita van Caster,**

**Patrick van Caster**

gegen

**Finanzamt Essen-Süd**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Tizzano, der Richter S. Rodin, A. Borg Barthet und E. Levits (Berichterstatler) sowie der Richterin M. Berger,

Generalanwalt: M. Wathelet,

Kanzler: M. Aleksejev, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 9. Oktober 2013,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- von Frau und Herrn van Caster, vertreten durch Rechtsanwalt V. Heidelberg,
- des Finanzamts Essen-Süd, vertreten durch U. Weise als Bevollmächtigten,
- der deutschen Regierung, vertreten durch T. Henze und A. Wiedmann als Bevollmächtigte,
- der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch C. Murrell als Bevollmächtigte im Beistand von R. Hill, Barrister,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch W. Roels und W. Mölls als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 21. November 2013

folgendes

## Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 63 AEUV und 65 AEUV.
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen Frau van Caster und ihrem Sohn, beide wohnhaft in Deutschland, auf der einen Seite und dem Finanzamt Essen-Süd (im Folgenden: Finanzamt) auf der anderen Seite über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlage ihrer Einkünfte aus ausländischen Investmentfonds für die Steuerjahre 2004 bis 2008.

## Deutsches Recht

- 3 Das Investmentsteuergesetz (im Folgenden: InvStG), das seit 2004 in Kraft ist, enthält in seinem Abschnitt 1, der die §§ 1 bis 10 umfasst, gemeinsame Regelungen für inländische und ausländische Investmentfonds.
- 4 Nach § 2 Abs. 1 InvStG gehören die auf Investmentanteile ausgeschütteten sowie die ausschüttungsgleichen Erträge und der Zwischengewinn von einigen Ausnahmen abgesehen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen des Anlegers.
- 5 § 5 dieses Gesetzes in seiner Fassung vom 15. Dezember 2003 (BGBl. 2003 I, S. 2676) bestimmt:  
„Besteuerungsgrundlagen  
(1) Die §§ 2 und 4 sind nur anzuwenden, wenn
  1. die Investmentgesellschaft den Anlegern bei jeder Ausschüttung bezogen auf einen Investmentanteil in deutscher Sprache bekannt macht:
    - a) den Betrag der Ausschüttung (mit mindestens vier Nachkommastellen),
    - b) den Betrag der ausgeschütteten Erträge (mit mindestens vier Nachkommastellen),
    - c) die in der Ausschüttung enthaltenen
      - aa) ausschüttungsgleichen Erträge der Vorjahre,
      - bb) steuerfreien Veräußerungsgewinne im Sinne des § 2 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1,
      - cc) Erträge im Sinne des § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes,
      - dd) Erträge im Sinne des § 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes,
      - ee) Veräußerungsgewinne im Sinne des § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes,
      - ff) Veräußerungsgewinne im Sinne des § 8b Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes,
      - gg) Erträge im Sinne des § 2 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2, soweit die Erträge nicht Kapitalerträge im Sinne des § 20 des Einkommensteuergesetzes sind,

- hh) steuerfreien Veräußerungsgewinne im Sinne des § 2 Abs. 3 Nr. 2,
- ii) Einkünfte im Sinne des § 4 Abs. 1,
- jj) Einkünfte im Sinne des § 4 Abs. 2, für die kein Abzug nach Absatz 4 vorgenommen wurde,
- kk) Einkünfte im Sinne des § 4 Abs. 2, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zur Anrechnung einer als gezahlt geltenden Steuer auf die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer berechtigen,
  - d) den zur Anrechnung oder Erstattung von Kapitalertragsteuer berechtigenden Teil der Ausschüttung im Sinne von
    - aa) § 7 Abs. 1 und 2,
    - bb) § 7 Abs. 3,
    - e) den Betrag der anzurechnenden oder zu erstattenden Kapitalertragsteuer im Sinne von
      - aa) § 7 Abs. 1 und 2,
      - bb) § 7 Abs. 3,
    - f) den Betrag der ausländischen Steuern, der auf die in den ausgeschütteten Erträgen enthaltenen Einkünfte im Sinne des § 4 Abs. 2 entfällt, und
      - aa) nach § 34c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes oder einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anrechenbar,
      - bb) nach § 34c Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes abziehbar ist, wenn kein Abzug nach § 4 Abs. 4 vorgenommen wurde,
      - cc) nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als gezahlt gilt,
    - g) den Betrag der Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung nach § 3 Abs. 3 Satz 1,
    - h) den von der ausschüttenden Körperschaft nach § 37 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes in Anspruch genommenen Körperschaftsteuerminderungsbetrag,
- 2. die Investmentgesellschaft den Anlegern bei ausschüttungsgleichen Erträgen spätestens vier Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres, in dem sie als zugeflossen gelten, die Angaben entsprechend der Nummer 1 bezogen auf einen Investmentanteil in deutscher Sprache bekannt macht;
- 3. die Investmentgesellschaft die in den Nummern 1 und 2 genannten Angaben in Verbindung mit dem Jahresbericht im Sinne von § 45 Abs. 1, § 122 Abs. 1 oder 2 des Investmentgesetzes im elektronischen Bundesanzeiger bekannt macht; die Angaben sind mit der Bescheinigung eines zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung befugten Berufsträgers im Sinne des § 3 des Steuerberatungsgesetzes, einer behördlich anerkannten Wirtschaftsprüfungsstelle oder einer vergleichbaren Stelle zu versehen, dass die Angaben nach den Regeln des deutschen Steuerrechts ermittelt wurden; § 323 des Handelsgesetzbuchs ist sinngemäß anzuwenden. Wird der Jahresbericht nach den Bestimmungen des Investmentgesetzes nicht im elektronischen Bundesanzeiger veröffentlicht, ist auch die Fundstelle bekannt zu machen, in der der

Rechenschaftsbericht in deutscher Sprache bekannt gemacht ist;

4. die ausländische Investmentgesellschaft die Summe der nach dem 31. Dezember 1993 dem Inhaber der ausländischen Investmentanteile als zugeflossen geltenden, noch nicht dem Steuerabzug unterworfenen Erträge ermittelt und mit dem Rücknahmepreis bekannt macht;

5. die ausländische Investmentgesellschaft auf Anforderung gegenüber dem Bundesamt für Finanzen innerhalb von drei Monaten die Richtigkeit der in den Nummern 1, 2 und 4 genannten Angaben vollständig nachweist. Sind die Urkunden in einer fremden Sprache abgefasst, so kann eine beglaubigte Übersetzung in die deutsche Sprache verlangt werden. Hat die ausländische Investmentgesellschaft Angaben in unzutreffender Höhe bekannt gemacht, so hat sie die Unterschiedsbeträge eigenverantwortlich oder auf Verlangen des Bundesamts für Finanzen in der Bekanntmachung für das laufende Geschäftsjahr zu berücksichtigen.

Liegen die in Nummer 1 Buchstabe c oder f genannten Angaben nicht vor, werden die Erträge insoweit nach § 2 Abs. 1 Satz 1 besteuert und § 4 findet insoweit keine Anwendung ...“

6 § 6 InvStG („Besteuerung bei fehlender Bekanntmachung“) sieht in seiner seit dem 9. Dezember 2004 geltenden Fassung (BGBl. 2004 I, S. 3310) vor:

„Sind die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 nicht erfüllt, sind beim Anleger die Ausschüttungen auf Investmentanteile, der Zwischengewinn sowie 70 Prozent des Mehrbetrags anzusetzen, der sich zwischen dem ersten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis und dem letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis eines Investmentanteils ergibt; mindestens sind 6 Prozent des letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreises anzusetzen. Wird ein Rücknahmepreis nicht festgesetzt, so tritt an seine Stelle der Börsen- oder Marktpreis ...“

7 Nach den Angaben der deutschen Regierung wurden die §§ 5 und 6 InvStG in der Folge mehrfach geändert, ohne dass sich diese Änderungen jedoch auf den Ausgangsrechtsstreit ausgewirkt hätten.

### **Ausgangsverfahren und Vorlagefrage**

8 Die Kläger des Ausgangsverfahrens besitzen Anteile an ausländischen thesaurierenden Investmentfonds, die bei einer belgischen Bank im Depot gehalten werden.

9 Von 2003 an wurden die Erträge aus diesen Kapitalanlagen für die Kläger des Ausgangsverfahrens gesondert und einheitlich festgestellt und ihnen jeweils zur Hälfte zugerechnet.

10 In den Einkommensjahren 2003 bis 2006 handelte es sich bei sämtlichen Investmentanteilen der Kläger des Ausgangsverfahrens entweder um Anteile an sogenannten „schwarzen“ Fonds, deren Besteuerung bis 2003 in § 18 Abs. 3 des Gesetzes über den Vertrieb ausländischer Investmentanteile und über die Besteuerung der Erträge aus ausländischen Investmentanteilen (BGBl. 1998 I, S. 2820) geregelt war, oder um Anteile an sogenannten „intransparenten“ Fonds, deren Besteuerung in § 6 InvStG geregelt ist.

11 In den Einkommensjahren 2007 und 2008 erklärten die Kläger des Ausgangsverfahrens Erträge aus Anteilen an sechs Investmentfonds, von denen drei „intransparente“ Fonds waren.

12 Die Kläger des Ausgangsverfahrens erklärten die Erträge aus ihren Anteilen an diesen Investmentfonds im Wege der Schätzung oder durch Ansatz anhand von ihren Erklärungen beigefügten Belegen oder Informationen aus der Börsenzeitung. Für die Jahre 2003 bis 2008 erklärten sie auf diese Weise Erträge in Höhe von 8 435,43 Euro, 10 500,94 Euro, 12 318,18 Euro,

13 263,04 Euro, 12 672,46 Euro und 14 272,88 Euro, d. h. in Höhe von insgesamt 71 462,93 Euro.

13 Das Finanzamt ermittelte die Erträge aus den intransparenten Fonds nach der Regel des § 6 InvStG pauschal. Nach seiner Berechnung beliefen sich die von den Klägern des Ausgangsverfahrens in den Jahren 2003 bis 2008 erzielten Erträge auf 38 503,53 Euro, 32 691,41 Euro, 63 603,62 Euro, 49 463,21 Euro, 37 045,03 Euro und 25 139,27 Euro, d. h. auf insgesamt 246 446,07 Euro.

14 Die Kläger des Ausgangsverfahrens fochten diese Bescheide des Finanzamts beim Finanzgericht Düsseldorf an. In diesem Verfahren verständigten sich die Parteien des Ausgangsverfahrens darauf, dass die Erträge für 2003 mit 4 % der Rücknahmepreise zum 31. Dezember 2003, d. h. auf 19 848,07 Euro, zu schätzen sind.

15 Hinsichtlich der Einkommensjahre 2004 bis 2008 beantragen die Kläger des Ausgangsverfahrens, die Steuerbescheide abzuändern und als Kapitalerträge für diese Jahre die erklärten Beträge festzustellen, da § 6 InvStG nach ihrer Ansicht gegen die Bestimmungen des AEU-Vertrags über den freien Kapitalverkehr verstößt.

16 Das vorliegende Gericht führt aus, dass der in § 6 InvStG vorgesehene Mechanismus der pauschalen Besteuerung zwar unterschiedslos für inländische und ausländische intransparente Investmentfonds gelte, dass aber diese Bestimmung dennoch zu einer mittelbaren Diskriminierung intransparenter ausländischer Fonds führen könnte, da inländische Fonds in der Regel die Anforderungen des § 5 Abs. 1 InvStG erfüllten, während dies bei ausländischen Fonds in der Regel nicht der Fall sei.

17 Unter diesen Umständen hat das Finanzgericht Düsseldorf das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Verstößt die pauschale Besteuerung von Erträgen aus sog. „intransparenten“ (inländischen und) ausländischen Investmentfonds gemäß § 6 InvStG gegen [das Unionsrecht] (Art. [63 AEUV]), weil sie eine verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs (Art. [65 Abs. 3 AEUV]) darstellt?

## **Zur Vorlagefrage**

### *Vorbemerkungen*

18 Aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten geht hervor, dass die Anleger abhängig davon, wie die Investmentgesellschaft ihren Verpflichtungen aus § 5 Abs. 1 InvStG nachkommt, drei unterschiedlichen Besteuerungsregelungen unterliegen.

19 Legt die Investmentgesellschaft die in § 5 Abs. 1 InvStG genannten Angaben form- und fristgerecht vor, unterliegen die Erträge aus den Investmentanteilen der allgemeinen Regelung der sogenannten „transparenten“ Besteuerung nach § 2 Abs. 1 Satz 1 und § 4 InvStG.

20 Hat die Investmentgesellschaft die in § 5 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c und f InvStG genannten Angaben weder veröffentlicht noch bekannt gemacht, können die Fondsanteile gemäß § 5 Abs. 1 Satz 2 InvStG nach der sogenannten „semi-transparenten“ Regelung besteuert werden. Diese Berechnungsweise bedeutet, dass Vergünstigungen, zu denen bestimmte Angaben nicht gemacht wurden, bei der Besteuerungsgrundlage der Einkünfte des Steuerpflichtigen nicht berücksichtigt werden.

21 Sind die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 InvStG nicht erfüllt, werden die Anteile an den Investmentfonds nach § 6 InvStG pauschal besteuert, und der Steuerpflichtige hat die Steuer auf einen Betrag zu entrichten, der nach den in dieser Vorschrift festgelegten

Berechnungsmodalitäten ermittelt wird.

22 § 5 Abs. 1 InvStG legt zum einen in seinen Nrn. 1 bis 3 Verpflichtungen fest, die für alle – inländische wie ausländische – Investmentgesellschaften gelten und die Bekanntmachung der in dieser Vorschrift vorgesehenen Angaben in deutscher Sprache an die Anleger sowie die Veröffentlichung dieser Angaben im elektronischen Bundesanzeiger mit der Bescheinigung eines gesetzlich zur Erbringung von Steuerberatungsleistungen befugten Berufsträgers, dass die Angaben nach den Regeln des deutschen Steuerrechts ermittelt wurden, betreffen, und sieht zum anderen in seinen Nrn. 4 und 5 zusätzliche, nur für ausländische Investmentgesellschaften geltende Verpflichtungen vor.

23 Das vorlegende Gericht führt nicht näher aus, welche Verpflichtungen von den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden ausländischen Investmentfonds nicht erfüllt wurden, aber aus der Begründung des Vorabentscheidungsersuchens ergibt sich, dass sich das Gericht insbesondere die Frage stellt, ob die unterschiedslos auf inländische und ausländische Investmentfonds anwendbaren deutschen Rechtsvorschriften mit dem Grundsatz des freien Kapitalverkehrs vereinbar sind.

24 Daher ist davon auszugehen, dass das vorlegende Gericht mit seiner Frage wissen möchte, ob Art. 63 AEUV dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, wonach, wenn ein ausländischer Investmentfonds die in dieser Regelung vorgesehenen, unterschiedslos für inländische und ausländische Fonds geltenden Verpflichtungen zur Bekanntmachung und Veröffentlichung bestimmter Angaben nicht erfüllt, die Erträge, die der Steuerpflichtige aus diesem Investmentfonds erzielt, pauschal zu besteuern sind.

#### *Zum Vorliegen einer Beschränkung*

25 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs gehören zu den Maßnahmen, die Art. 63 Abs. 1 AEUV als Beschränkungen des Kapitalverkehrs verbietet, solche, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die dort Ansässigen von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten (vgl. Urteile Santander Asset Management SGIIC u. a., C?338/11 bis C?347/11, EU:C:2012:286, Rn. 15 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie Bouanich, C?375/12, EU:C:2014:138, Rn. 43).

26 Im vorliegenden Fall ist die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung dadurch gekennzeichnet, dass die Konsequenzen daraus, dass Investmentfonds die Bekanntmachungs- und Veröffentlichungspflichten aus § 5 Abs. 1 InvStG nicht erfüllen, die Steuerpflichtigen treffen, die in diese Fonds investieren.

27 Bei der pauschalen Besteuerung, die angewandt wird, wenn diese Verpflichtungen nicht erfüllt werden, wird eine Mindestbesteuerungsgrundlage von 6 % des letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreises angesetzt, unabhängig davon, ob der Wert des Investmentanteils im Laufe des betreffenden Jahres gefallen oder gestiegen ist.

28 Eine derartige pauschale Berechnung kann zu einer Überbewertung der tatsächlichen Einkünfte des Steuerpflichtigen führen, vor allem, wie der Generalanwalt in Nr. 43 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, wenn die Zinssätze über einen längeren Zeitraum niedrig sind. Die deutsche Regierung räumt übrigens selbst ein, dass die Mindestbesteuerungsgrundlage von 6 % des Rücknahmepreises in einer Niedrigzinskonjunktur häufig höher sein wird als eine Besteuerungsgrundlage, die von den tatsächlichen Erträgen aus dem betreffenden Fonds ausgeht.

29 Zwar kann entsprechend dem Vorbringen des Finanzamts und der deutschen Regierung weder ausgeschlossen werden, dass die pauschale Besteuerung in Jahren, in denen Investmentfonds besonders hohe Erträge abwerfen, günstiger sein kann als die allgemeine Regelung der transparenten Besteuerung, noch, dass in der Weise berechnete Erträge im Durchschnitt erzielt werden könnten, wenn Anteile über einen langen Zeitraum gehalten werden.

30 Doch zum einen richtet sich die Anwendung der pauschalen Besteuerung nicht danach, wie lange der Anteil gehalten wird.

31 Zum anderen kann nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs eine gegen eine Grundfreiheit verstoßende nachteilige steuerliche Behandlung nicht mit anderen steuerlichen Vergünstigungen gerechtfertigt werden, auch wenn deren Vorhandensein unterstellt wird (vgl. Urteil Lakebrink und Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung).

32 Es ist daher festzustellen, dass eine pauschale Besteuerung, wie sie sich aus der Anwendung von § 6 InvStG ergibt, für den Steuerpflichtigen nachteilig sein kann.

33 Aus der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Regelung ergibt sich, dass in einem solchen Fall ein Steuerpflichtiger, der in einen Fonds investiert hat, der die in § 5 Abs. 1 InvStG vorgesehenen Verpflichtungen nicht erfüllt, keine Unterlagen oder Informationen beibringen kann, mit denen sich seine tatsächlichen Einkünfte nachweisen lassen.

34 Diese pauschale Besteuerung ist daher geeignet, einen solchen Steuerpflichtigen davon abzuhalten, in Fonds zu investieren, die die in dieser nationalen Rechtsvorschrift vorgesehenen Verpflichtungen nicht erfüllen.

35 Wie die deutsche Regierung in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat, liegt die Entscheidung, diesen Verpflichtungen nachzukommen oder nicht, bei den Investmentfonds und hängt u. a. davon ab, ob diese Kunden in Deutschland gewinnen wollen.

36 Ihrer Natur nach werden diese Verpflichtungen daher von einem Investmentfonds, der nicht auf dem deutschen Markt tätig ist und nicht aktiv auf diesen Markt abzielt, wahrscheinlich nicht erfüllt werden. Wie der Generalanwalt in Nr. 42 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, hat ein solcher Fonds nämlich kaum einen Anreiz, derartige Erfordernisse zu erfüllen.

37 Da es sich bei solchen Fonds in der Regel um ausländische Fonds handelt, ist festzustellen, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung geeignet ist, einen deutschen Anleger davon abzuhalten, Anteile an einem ausländischen Investmentfonds zu zeichnen, da ihn eine solche Anlage einer nachteiligen pauschalen Besteuerung aussetzen kann, ohne ihm die Möglichkeit zu bieten, Unterlagen oder Informationen beizubringen, mit denen sich die Höhe seiner tatsächlichen Einkünfte nachweisen lässt.

38 Eine solche Regelung stellt daher eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar, die gemäß Art. 63 AEUV grundsätzlich verboten ist.

#### *Zur Rechtfertigung der Beschränkung des freien Kapitalverkehrs*

39 Nach gefestigter Rechtsprechung können jedoch nationale Maßnahmen, die geeignet sind, die Ausübung der durch den Vertrag garantierten Grundfreiheiten zu behindern oder weniger attraktiv zu machen, dennoch zulässig sein, wenn mit ihnen ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel verfolgt wird, wenn sie geeignet sind, dessen Erreichung zu gewährleisten, und wenn sie nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung des verfolgten Ziels erforderlich ist (vgl. u. a. Urteil

Kommission/Belgien, C?296/12, EU:C:2014:24, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

40 Nach Ansicht des Finanzamts und der deutschen Regierung ist die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung erstens durch die Notwendigkeit gerechtfertigt, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren.

41 Dazu ist darauf hinzuweisen, dass die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten ein vom Gerichtshof anerkanntes legitimes Ziel ist (vgl. Urteil National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, Rn. 45 und die dort angeführte Rechtsprechung), das insbesondere dann als Rechtfertigung einer Beschränkung anerkannt werden kann, wenn mit der betreffenden Regelung Verhaltensweisen verhindert werden sollen, die geeignet sind, das Recht eines Mitgliedstaats auf Ausübung seiner Steuerhoheit für die in seinem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten zu gefährden (vgl. u. a. Urteile Santander Asset Management SGIC u. a., EU:C:2012:286, Rn. 47, und Argenta Spaarbank, C?350/11, EU:C:2013:447, Rn. 53 und die dort angeführte Rechtsprechung).

42 Die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung soll entsprechend dem Vorbringen des Finanzamts und der deutschen Regierung gewährleisten, dass unter Beachtung des Grundsatzes der steuerlichen Gleichbehandlung zum einen diejenigen deutschen Steuerpflichtigen, die direkt in Aktien oder Anleihen investiert haben, und diejenigen, die Anteile an Investmentfonds zeichnen, sowie zum anderen diejenigen deutsche Steuerpflichtigen, die in inländische Fonds investiert haben, und diejenigen, die in ausländische Fonds investiert haben, steuerlich einheitlich behandelt werden.

43 Mit dieser nationalen Regelung wird nicht bezweckt, Verhaltensweisen zu verhindern, die geeignet sind, das Recht der Bundesrepublik Deutschland zu gefährden, die in ihrem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten oder die in einem anderen Mitgliedstaat erzielten Einkünfte ihrer Einwohner zu besteuern.

44 Somit stellt sich hinsichtlich der Voraussetzungen für die Anwendung der genannten nationalen Regelung die Frage einer Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten nicht.

45 Zweitens ist die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung nach Auffassung des Finanzamts sowie der deutschen Regierung und der Regierung des Vereinigten Königreichs durch die Notwendigkeit gerechtfertigt, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle sicherzustellen. Die deutsche Regierung fügt hinzu, dass diese Regelung eine Rechtfertigung auch darin finde, dass eine wirksame Steuereinzahlung gewährleistet werden müsse.

46 Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, stellen sowohl die Notwendigkeit, die Wirksamkeit der Steuerkontrolle sicherzustellen (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile A, C?101/05, EU:C:2007:804, Rn. 55; X und Passenheim-van Schoot, C?155/08 und C?157/08, EU:C:2009:368, Rn. 55; Meilicke u. a., C?262/09, EU:C:2011:438, Rn. 41, sowie SIAT, C?318/10, EU:C:2012:415, Rn. 36), als auch die Notwendigkeit, die Wirksamkeit der Steuereinzahlung zu gewährleisten (vgl. in diesem Sinne Urteil Kommission/Spanien, C?269/09, EU:C:2012:439, Rn. 64; X, C?498/10, EU:C:2012:635, Rn. 39, sowie Strojírny Prost?jov und ACO Industries Tábor, C?53/13 und C?80/13, EU:C:2014:2011, Rn. 46), zwingende Gründe des Allgemeininteresses dar, die eine Beschränkung der durch den Vertrag garantierten Verkehrsfreiheiten rechtfertigen können.

47 Es ist dem Grundsatz der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten inhärent, dass diese bestimmen, welche Angaben gemacht und welche materiellen und formellen Voraussetzungen erfüllt werden müssen, um es der Steuerverwaltung zu ermöglichen, die auf die Erträge aus



Investmentfonds geschuldete Steuer richtig festzusetzen (vgl. entsprechend Urteil Meilicke u. a., EU:C:2011:438, Rn. 37).

48 Im Ausgangsverfahren beruht die fragliche nationale Regelung auf dem Grundsatz, dass nur die Investmentfonds selbst die Angaben machen können, die notwendig sind, um die Besteuerungsgrundlage für die Steuerpflichtigen zu ermitteln, die Anteile an diesen Fonds gezeichnet haben, und dass diese Angaben nur in der Form einer Veröffentlichung im elektronischen Bundesanzeiger mit der Bescheinigung eines gesetzlich zur Erbringung von Steuerberatungsleistungen befugten Berufsträgers, dass die Angaben nach den Regeln des deutschen Steuerrechts ermittelt wurden, erfolgen können.

49 Eine Regelung eines Mitgliedstaats, durch die Steuerpflichtige, die Anteile an ausländischen Investmentfonds gezeichnet haben, absolut daran gehindert werden, Nachweise vorzulegen, die – insbesondere hinsichtlich der Präsentation – anderen Kriterien entsprechen als den in den Rechtsvorschriften dieses Mitgliedstaats für Investitionen im Inland vorgesehenen, geht aber über das hinaus, was erforderlich ist, um die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle zu gewährleisten (vgl. in diesem Sinne Urteil Meilicke u. a., EU:C:2011:438, Rn. 43).

50 Es lässt sich nämlich nicht von vornherein ausschließen, dass die betreffenden Steuerpflichtigen einschlägige Belege vorlegen können, anhand deren die Steuerbehörden des Besteuerungsmitgliedstaats die Angaben, die erforderlich sind, um die Steuer auf die Erträge aus den Investmentfonds ordnungsgemäß zu bemessen, klar und genau prüfen können (vgl. entsprechend Urteil Meilicke u. a., EU:C:2011:438, Rn. 44).

51 Zwar kann es sein, dass die deutschen Steuerpflichtigen nicht über sämtliche nach dem InvStG erforderlichen Angaben verfügen, doch lässt sich nicht ausschließen, dass sie diese von den betreffenden ausländischen Investmentfonds erhalten und den deutschen Steuerbehörden übermitteln können.

52 Der Inhalt, die Form und das Maß an Präzision, denen die Angaben genügen müssen, die ein deutscher Steuerpflichtiger, der Anteile an einem ausländischen Investmentfonds gezeichnet hat, einreicht, um in den Genuss der transparenten Besteuerung zu kommen, müssen von der Finanzverwaltung bestimmt werden, um dieser die ordnungsgemäße Besteuerung zu ermöglichen (vgl. entsprechend Urteil Meilicke u. a., EU:C:2011:438, Rn. 45).

53 Zwar garantieren, wie das Finanzamt und die deutsche Regierung vortragen, die Veröffentlichung der Angaben zu den Besteuerungsgrundlagen und deren Überprüfung durch einen gesetzlich zur Erbringung von Steuerberatungsleistungen befugten Berufsträger, die bestätigt, dass die Angaben nach den Regeln des deutschen Steuerrechts ermittelt wurden, die einheitliche Besteuerung der Steuerpflichtigen, die Anteile an demselben Investmentfonds gezeichnet haben.

54 Diese Einheitlichkeit könnte aber, wie die Europäische Kommission geltend macht, durch einen internen Informationsaustausch innerhalb der deutschen Finanzverwaltung gewährleistet werden.

55 Darüber hinaus können sich die Finanzbehörden des Besteuerungsmitgliedstaats nach der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern und der Steuern auf Versicherungsprämien (ABl. L 336, S. 15) in der durch die Richtlinie 2004/106/EG des Rates vom 16. November 2004 (ABl. L 359, S. 30) geänderten Fassung, die zu dem für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitpunkt in Kraft war, und nach der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der

Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG (ABl. L 64, S. 1) an die Behörden eines anderen Mitgliedstaats wenden, um alle Auskünfte zu erhalten, die sich als notwendig für die ordnungsgemäße Bemessung der Steuer eines Steuerpflichtigen erweisen (vgl. in diesem Sinne Urteile Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen, C?436/08 und C?437/08, EU:C:2011:61, Rn. 101, und Meilicke u. a., EU:C:2011:438, Rn. 51).

56 Hinsichtlich des Verwaltungsaufwands, den die den Steuerpflichtigen eingeräumte Möglichkeit, Informationen zum Nachweis ihrer Einkünfte beizubringen, für die Finanzbehörden des Besteuerungsmitgliedstaats mit sich bringt, ist darauf hinzuweisen, dass verwaltungstechnische Nachteile für sich genommen ein Hindernis für den freien Kapitalverkehr nicht rechtfertigen können (vgl. in diesem Sinne Urteile Kommission/Frankreich, C?334/02, EU:C:2004:129, Rn. 29; Centro di Musicologia Walter Stauffer, C?386/04, EU:C:2006:568, Rn. 48, und Papillon, C?418/07, EU:C:2008:659, Rn. 54).

57 Folglich kann eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nicht durch die Notwendigkeit gerechtfertigt werden, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle und die wirksame Einziehung der Steuern zu gewährleisten, da sie es dem Steuerpflichtigen nicht ermöglicht, Unterlagen oder Informationen beizubringen, mit denen sich die Höhe seiner tatsächlichen Einkünfte nachweisen lässt.

58 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 63 AEUV dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, wonach, wenn ein ausländischer Investmentfonds die in dieser Regelung vorgesehenen, unterschiedslos für inländische und ausländische Fonds geltenden Verpflichtungen zur Bekanntmachung und Veröffentlichung bestimmter Angaben nicht erfüllt, die Erträge, die der Steuerpflichtige aus diesem Investmentfonds erzielt, pauschal zu besteuern sind, da diese Regelung dem Steuerpflichtigen nicht ermöglicht, Unterlagen oder Informationen beizubringen, mit denen sich die tatsächliche Höhe seiner Einkünfte nachweisen lässt.

## **Kosten**

59 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorliegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Erste Kammer) für Recht erkannt:

**Art. 63 AEUV ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, wonach, wenn ein ausländischer Investmentfonds die in dieser Regelung vorgesehenen, unterschiedslos für inländische und ausländische Fonds geltenden Verpflichtungen zur Bekanntmachung und Veröffentlichung bestimmter Angaben nicht erfüllt, die Erträge, die der Steuerpflichtige aus diesem Investmentfonds erzielt, pauschal zu besteuern sind, da diese Regelung dem Steuerpflichtigen nicht ermöglicht, Unterlagen oder Informationen beizubringen, mit denen sich die tatsächliche Höhe seiner Einkünfte nachweisen lässt.**

Unterschriften

\* Verfahrenssprache: Deutsch.