

**Downloaded via the EU tax law app / web**

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 9 oktober 2014 (\*)

”Begäran om förhandsavgörande – Fri rörlighet för kapital – Artikel 63 FEUF – Beskattning av avkastning från investeringsfonder – En investeringsfonds skyldighet att delge och offentliggöra vissa upplysningar – Schablonbeskattning av avkastning från investeringsfonder som inte uppfyllt skyldigheten att delge och offentliggöra”

I mål C-326/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Finanzgericht Düsseldorf (Tyskland) genom beslut av den 3 maj 2012, som inkom till domstolen den 10 juli 2012, i målet

**Rita van Caster,**

**Patrick van Caster**

mot

**Finanzamt Essen-Süd,**

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna S. Rodin, A. Borg Barthet, E. Levits (referent), M. Berger,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: handläggaren M. Aleksejev,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 9 oktober 2013,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Rita och Patrick van Caster, genom V. Heidelberg, Rechtsanwalt,
- Finanzamt Essen-Süd, genom U. Weise, i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom T. Henze och A. Wiedmann, båda i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom C. Murrell, i egenskap av ombud, biträdd av R. Hill, barrister,
- Europeiska kommissionen, genom W. Roels och W. Mölls, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 21 november 2013 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

## Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 63 FEUF och 65 FEUF.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Rita van Caster och hennes son Patrick van Caster, som är bosatta i Tyskland, å ena sidan, och Finanzamt Essen-Süd (nedan kallad Finanzamt), å andra sidan, rörande den separata och enhetliga fastställelsen av underlaget för beskattning av van Casters avkastning från utländska investeringsfonder för beskattningsåren 2004–2008.

### Tillämpliga tyska bestämmelser

3 I avsnitt 1 i lagen om beskattning av investeringar (Investmentsteuergesetz) (nedan kallad InvStG), som är i kraft sedan år 2004, återfinns 1 §–10 §, vilka innehåller gemensamma bestämmelser om inhemska och utländska fondandelar.

4 I 2 § stycke 1 InvStG föreskrivs att utdelning av avkastning från andelar, avkastning som motsvarar en utdelning och mellanvinst, med vissa undantag, utgör avkastning på placerarens kapital.

5 I 5 § i denna lag, i lydelsen av den 15 december 2003 (BGBl. 2003 I, s. 2676), föreskrivs följande:

”(Beskattningsunderlag)

1) 2 § och 4 § ska tillämpas endast när

1. investmentbolag, vid varje utdelning beträffande en investeringsandel, på tyska underrättar placerarna om

a) det belopp som delas ut (med minst fyra siffror efter kommatecknet),

b) beloppet för den avkastning som delas ut (med minst fyra siffror efter kommatecknet),

c) de belopp som ingår i utdelningen, det vill säga

aa) avkastningen för föregående år som motsvarar en utdelning,

bb) kapitalvinster vid överlåtelse som undantagits från skatt enligt 2 § tredje stycket punkt 1 första meningen,

cc) avkastning i den mening som avses i 3 § punkt 40 i lagen om inkomstskatt [(Einkommensteuergesetz)],

dd) avkastning i den mening som avses i 8 b § första stycket i lagen om bolagsskatt [(Körperschaftsteuergesetz)],

ee) kapitalvinster vid överlåtelse i den mening som avses i 3 § punkt 40 i lagen om inkomstskatt,

ff) kapitalvinster vid överlåtelse i den mening som avses i 8 b § andra stycket i lagen om bolagsskatt,

gg) avkastning i den mening som avses i 2 § tredje stycket punkt 1 andra meningen om det inte är

fråga om inkomst av kapital i den mening som avses i 20 § i lagen om inkomstskatt,

hh) kapitalvinster vid överlåtelser som undantagits från skatt enligt 2 § tredje stycket punkt 2,

ii) avkastning i den mening som avses i 4 § första stycket,

jj) avkastning i den mening som avses i 4 § andra stycket, för vilken avdrag inte gjorts enligt fjärde stycket,

kk) avkastning i den mening som avses i 4 § andra stycket, vilken enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning medför rätt till avräkning, för skatt som ska anses betald, från inkomstskatt eller från bolagsskatt,

d) den del av utdelningen som medför rätt till avräkning eller återbetalning av skatt på inkomst av kapital i den mening som avses i,

aa) 7 § första och andra stycket,

bb) 7 § tredje stycket,

e) det belopp avseende skatt på inkomst av kapital som ska avräknas eller återbetalas i den mening som avses i

aa) 7 § första och andra stycket,

bb) 7 § tredje stycket,

f) det belopp för utländska skatter som avser avkastning i den mening som avses i 4 § andra stycket och som ingår i utdelade belopp samt

aa) är avdragsgill enligt 34c § första stycket i lagen om inkomstskatt eller enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning,

bb) är avdragsgill enligt 34c § tredje stycket i lagen om inkomstskatt om avdrag inte har gjorts enligt 4 § fjärde stycket,

cc) ska anses vara betald enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning,

g) avdragsbeloppet för avskrivning eller minskning av substansvärdet enligt 3 § tredje stycket första meningen,

h) det belopp för minskning av bolagsskatt som åberopats av det utdelande bolaget enligt 37 § tredje stycket i lagen om bolagsskatt.

2. Investmentbolaget ska, för avkastning som motsvarar en utdelning, senast fyra månader efter utgången av det räkenskapsår under vilket denna ska anses ha betalats ut, på tyska delge placerarna de uppgifter som avses i punkt 1 med avseende på en investeringsandel.

3. Investmentbolaget ska i den elektroniska versionen av förbundstidningen för officiella meddelanden delge de uppgifter som anges i punkterna 1 och 2 i samband med årsrapporten i den mening som avses i 45 § första stycket och 122 § första och andra styckena i lagen om investeringar [(Investmentgesetz)]. Uppgifterna ska åtföljas av ett intyg som utfärdats av en yrkesutövare som har behörighet att lämna yrkesmässig rådgivning enligt 3 § i lagen om skatterådgivares verksamhet [(Steuerberatungsgesetz)], av ett revisionsorgan som erkänts av myndigheterna eller av ett motsvarande organ. Av intyget ska framgå att uppgifterna har

upprättats enligt de tyska skatterättsliga bestämmelserna. 323 § i handelslagen [(Handelsgesetzbuch)] ska tillämpas med nödvändiga ändringar. Om årsredovisningen inte offentliggörs i den elektroniska versionen av förbundstidningen för officiella meddelanden i enlighet med bestämmelserna i lagen om investeringar, ska även det referensnummer under vilket räkenskaperna är offentliggjorda på tyska anges.

4. Utländska investmentbolag ska beräkna den avkastning som anses ha betalats ut till innehavare av utländska andelar efter den 31 december 1993 och som ännu inte beskattats. Dessa investmentbolag ska meddela denna avkastning med inlösenpriset.

5. Utländska investmentbolag ska på begäran av förbundsskattekontoret inom tre månader styrka att de uppgifter som anges i punkterna 1, 2 och 4 är korrekta. Om handlingarna är upprättade på ett utländskt språk, kan en bestyrkt översättning till tyska krävas. Om det utländska investmentbolaget har lämnat uppgifter om ett oriktigt belopp, ska det i offentliggörandet för det pågående räkenskapsåret beakta beloppsskillnaden på eget initiativ eller på begäran av förbundsskattekontoret.

Om de uppgifter som anges i punkt 1 c eller 1 f inte är tillgängliga ska avkastningen beskattas enligt 2 § första stycket första meningen och 4 § är inte tillämplig ...”

6 I 6 § InvStG, som har rubriken ”Taxering när deklaration saknas”, i den lydelse som är i kraft sedan den 9 december 2004 (BGBl. 2004 I, s. 3310), föreskrivs följande:

”Om villkoren i 5 § första stycket inte är uppfyllda ska placeraren beskattas för utdelning av avkastningen på andelarna, mellanvinsten och 70 procent av den kapitalvinst som uppkommit av skillnaden mellan det första inlösenpris som fastställs under kalenderåret och det sista inlösenpris som fastställts under samma år. Beskattningen ska fastställas till minst 6 procent av det sista inlösenpris som fastställs under kalenderåret. Om något inlösenpris inte har fastställs, ska börsvärdet eller marknadspriset tillämpas i stället. ...”

7 Enligt uppgifter från den tyska regeringen har 5 § och 6 § InvStG därefter ändrats vid flera tillfällen. Dessa ändringar saknar emellertid betydelse för tvisten vid den nationella domstolen.

### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan**

8 Rita och Patrick van Caster äger andelar i utländska kapitaliseringsfonder. Andelarna har deponerats i en belgisk bank.

9 Sedan år 2003 fastställs avkastningen från dessa kapitalplaceringar separat och enhetligt samt hänförs till Rita och Patrick van Caster med hälften var.

10 Under åren 2003–2006 var samtliga fondandelar som innehades av Rita och Patrick van Caster antingen andelar i så kallade ”svarta” fonder, som till och med år 2003 beskattades enligt 18 § punkt 3 i lagen om försäljning av utländska investeringsandelar och om beskattning av avkastningen från utländska investeringsandelar (Gesetz über den Vertrieb ausländischer Investmentanteile und über die Besteuerung der Erträge aus ausländischen Investmentanteilen) (BGBl. 1998 I, s. 2820), eller andelar i så kallade ”icke-transparenta” fonder, som beskattas enligt 6 § InvStG.

11 Under åren 2007 och 2008 deklarerade Rita och Patrick van Caster vinster från andelar i sex investeringsfonder, av vilka tre var icke-transparenta fonder.

12 Rita och Patrick van Caster deklarerade avkastningen från sina andelar i dessa investeringsfonder genom uppskattning eller värdering på grundval av styrkta uppgifter som hade

bifogats deras deklARATIONER eller uppgifter från en börstidning. För åren 2003–2008 deklarerade de sålunda avkastning om 8 435,43 euro, 10 500,94 euro, 12 318,18 euro, 13 263,04 euro, 12 672,46 euro respektive 14 272,88, eller totalt 71 462,93 euro.

13 Finanzamt fastställde avkastningen från icke-transparenta fonder på ett schablonmässigt sätt i enlighet med regeln i 6 § InvStG. Enligt Finanzamts beräkning uppgick Rita och Patrick van Casters avkastning för åren 2003–2008 till 38 503,53 euro, 32 691,41 euro, 63 603,62 euro, 49 463,21 euro, 37 045,03 euro respektive 25 139,27 euro, eller totalt 246 446,07 euro.

14 Rita och Patrick van Caster överklagade detta beslut av Finanzamt till Finanzgericht Düsseldorf (finansdomstol i Düsseldorf). Inom ramen för detta förfarande enades parterna i det nationella målet om att inkomsterna för år 2003 skulle uppskattas till 4 procent av det inlösenpris som hade fastställts den 31 december 2003, det vill säga till 19 848,07 euro.

15 Beträffande åren 2004–2008 begärde Rita och Patrick van Caster att taxeringsbeslutet skulle ändras och att avkastningen på kapitalet för dessa år skulle fastställas på grundval av de deklarerade beloppen. Enligt Rita och Patrick van Caster är 6 § InvStG inte förenlig med EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital.

16 Den hänskjutande domstolen har anfört att trots att det system med schablonbeskattning som föreskrivs i 6 § InvStG tillämpas utan åtskillnad på inhemska och utländska icke-transparenta investeringsfonder kan denna bestämmelse leda till indirekt diskriminering av utländska icke-transparenta fonder, i den mån som inhemska fonder som regel uppfyller kraven i 5 § stycke 1 InvStG, medan detta däremot som regel inte är fallet för utländska fonder.

17 Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Düsseldorf att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Strider den schablonbeskattning av avkastningen från (inhemska och) utländska så kallade ’icke-transparenta’ investeringsfonder som föreskrivs i 6 § [InvStG] mot unionsrätten [artikel 63 FEUF] på grund av att den utgör en förtäckt restriktion av den fria rörligheten för kapital [artikel 65.3 FEUF]?”

## **Prövning av tolkningsfrågan**

### *Inledande synpunkter*

18 Av de handlingar i målet som har ingetts till domstolen framgår att placerarna omfattas av tre olika system för beskattning. Vilket system som är tillämpligt beror på hur investmentbolaget uppfyller de skyldigheter som föreskrivs i 5 § stycke 1 InvStG.

19 Enligt 2 § första stycket första meningen och 4 § InvStG ska avkastning från investeringsandelar beskattas enligt den allmänna ordningen för så kallad ”transparent” beskattning om investmentbolaget tillhandahåller alla upplysningar som avses i 5 § stycke 1 InvStG i föreskriven form och inom föreskrivna tidsfrister.

20 Om investmentbolaget varken har offentliggjort eller deklarerat de upplysningar som föreskrivs i 5 § stycke 1 punkt 1 c och f InvStG kan andelarna i fonderna, i enlighet med 5 § stycke 1 andra meningen i denna lag, underkastas systemet för så kallad ”semi-transparent” beskattning. Denna beräkningsmetod innebär att de förmåner med avseende på vilka vissa upplysningar inte har tillhandahållits inte beaktas i beskattningsunderlaget för den skattskyldige personens avkastning.

21 Om villkoren i 5 § stycke 1 InvStG inte är uppfyllda beskattas andelarna i

investeringsfonderna schablonmässigt med stöd av 6 § InvStG och den skattskyldige blir skyldig att betala skatt på ett belopp som fastställts i enlighet med de beräkningsmetoder som föreskrivs i denna paragraf.

22 I 5 § stycke 1 InvStG fastställs till att börja med, i punkterna 1–3, skyldigheter med avseende på delgivningen, på tyska, till aktieägarna av de upplysningar som avses i nämnda paragraf och offentliggörandet av desamma i den elektroniska versionen av förbundstidningen för officiella meddelanden, åtföljda av ett intyg som utfärdats av en yrkesutövare som har behörighet enligt lag att lämna yrkesmässig rådgivning på området skatter. Av intyget ska framgå att uppgifterna har upprättats enligt de tyska skatterättsliga bestämmelserna som är tillämpliga på alla inhemska och utländska investmentbolag. I punkterna 4–5 i nämnda paragraf fastställs därefter ytterligare skyldigheter vilka bara gäller utländska investmentbolag.

23 Den hänskjutande domstolen har inte preciserat vilka skyldigheter som inte iaktogs av de utländska investeringsfonder som är aktuella i det nationella målet. Det framgår emellertid av skälen i begäran om förhandsavgörande att nämnda domstol särskilt undrar huruvida de tyska lagbestämmelser som tillämpas utan åtskillnad på inhemska och utländska investeringsfonder är förenliga med principen om fri rörlighet för kapital.

24 Under dessa omständigheter ska den hänskjutande domstolen anses ha ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för nationell lagstiftning som den här aktuella, enligt vilken en skattskyldig persons avkastning från en utländsk investeringsfond ska schablonbeskattas när den utländska investeringsfonden inte har iakttagit den skyldighet att delge och offentliggöra vissa upplysningar som föreskrivs i denna lagstiftning, vilken tillämpas utan åtskillnad på inhemska och utländska fonder.

#### *Huruvida en restriktion föreligger*

25 Det följer av domstolens fasta rättspraxis att de åtgärder som i egenskap av restriktioner för kapitalrörelser är förbjudna enligt artikel 63.1 FEUF omfattar sådana åtgärder som kan avskräcka personer utan hemvist i landet från att investera i en medlemsstat eller som kan avskräcka personer med hemvist i nämnda medlemsstat från att investera i andra stater (se dom Santander Asset Management SGIC m.fl., C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 15 och där angiven rättspraxis, och dom Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, punkt 43).

26 I förefarande fall ska det noteras att de nationella bestämmelser som är aktuella här utmärks av att det är de skattskyldiga personer som har investerat i investeringsfonder som drabbas när den skyldighet att delge och offentliggöra upplysningar som föreskrivs i artikel 5 stycke 1 InvStG inte har iakttagits av en investeringsfond.

27 Schablonbeskattningen som tillämpas när dessa skyldigheter inte har iakttagits består i en beräkning av ett minsta underlag för beskattning vilket motsvarar 6 procent av det sista inlösenpris som fastställts under kalenderåret, oberoende av om värdet på investeringsandelen har sjunkit eller stigit under det berörda året.

28 En sådan schablonberäkning kan leda till att den skattskyldiges faktiska avkastning övervärderas. Detta gäller särskilt när räntesatserna ligger på låga nivåer under lång tid, såsom generaladvokaten påpekat i punkt 43 i förslaget till avgörande. Den tyska regeringen har för övrigt medgett att ett minsta underlag för beskattning som motsvarar 6 procent av inlösenpriset ofta, under en konjunktur med låga räntesatser, överstiger det beskattningsunderlag som grundas på den faktiska avkastningen från den berörda fonden.

29 Det kan förvisso inte uteslutas att schablonbeskattningen under år då investeringsfonderna

genererar ovanligt hög avkastning skulle kunna vara förmånligare än den allmänna ordningen för transparent beskattning eller att den avkastning som beräknats på detta sätt i genomsnitt skulle kunna realiseras under en lång period av innehav, såsom Finanzamt och Tysklands regering har gjort gällande.

30 Det ska likväl noteras att tillämpningen av schablonbeskattningen inte varierar i förhållande till hur länge andelen har innehafts.

31 Det följer vidare av domstolens fasta rättspraxis att en oförmånlig skattemässig behandling som strider mot en grundläggande frihet inte kan motiveras med hänvisning till eventuella andra skattemässiga fördelar, inte ens om det utgås från att sådana fördelar föreligger (se dom Lakebrink och Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

32 Sådan schablonbeskattning som följer av tillämpningen av 6 § InvStG kan således vara ofördelaktig för den skattskyldige.

33 Under sådana omständigheter följer det emellertid av den lagstiftning som är tillämplig i det nationella målet att en skattskyldig som har investerat i en fond med avseende på vilken de skyldigheter som föreskrivs i 5 § stycke 1 InvStG inte har uppfyllts inte får redogöra för omständigheter eller tillhandahålla upplysningar av vilka den skattskyldiges faktiska avkastning framgår.

34 Sådan schablonbeskattning kan följaktligen avskräcka en sådan skattskyldig från att investera i fonder med avseende på vilka de skyldigheter som föreskrivs i denna nationella lagbestämmelse inte uppfylls.

35 Såsom den tyska regeringen uppgett vid förhandlingen är det investeringsfonderna som väljer att uppfylla eller ignorera dessa skyldigheter och hur de agerar beror bland annat på om de önskar attrahera tyska investerare.

36 Skyldigheterna är följaktligen sådana till sin natur att de troligen inte uppfylls av en investeringsfond som inte är verksam på den tyska marknaden och som inte aktivt riktar sig mot denna marknad. Såsom generaladvokaten anfört i punkt 42 i sitt förslag till avgörande har en sådan fond knappast något intresse av att anpassa sig efter sådana krav.

37 Då sådana fonder som regel är utländska fonder konstaterar domstolen att den aktuella nationella lagstiftningen kan avskräcka en tysk placerare från att teckna andelar i en utländsk investeringsfond, i den mån som en sådan investering kan medföra att nämnda placerare utsätts för oförmånlig schablonbeskattning, utan att ges möjlighet att redogöra för omständigheter eller tillhandahålla upplysningar av vilka placerarens faktiska avkastning framgår.

38 Sådan lagstiftning utgör således en restriktion av den fria rörligheten för kapital som i princip är otillåten enligt artikel 63 FEUF.

*Huruvida restriktionen för den fria rörligheten för kapital är motiverad*

39 Det följer emellertid av domstolens fasta rättspraxis att nationella åtgärder som kan hindra eller göra det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheter som garanteras av fördraget likväl kan godtas, om det mål som eftersträvas är av allmänintresse, om de är ägnade att säkerställa förverkligandet av det mål som eftersträvas och de inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (se, bland annat, dom kommissionen/Belgien, C-296/12, EU:C:2014:24, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

40 Enligt Finanzamt och den tyska regeringen är den aktuella nationella lagstiftningen för det

första motiverad med anledning av att det är nödvändigt att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

41 Det ska erinras om att bevarandet av en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna är ett legitimt mål som erkänts av domstolen (se dom *National Grid Indus*, C?371/10, EU:C:2011:785, punkt 45 och där angiven rättspraxis), vilket kan motivera en restriktion, bland annat när syftet med det ifrågavarande systemet är att förebygga ageranden som kan äventyra en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs inom dess territorium (se, bland annat, dom *Santander Asset Management SGIIIC m.fl.*, EU:C:2012:286, punkt 47, och dom *Argenta Spaarbank*, C?350/11, EU:C:2013:447, punkt 53 och där angiven rättspraxis).

42 Såsom Finanzamt och den tyska regeringen har gjort gällande ska den aktuella nationella lagstiftningen säkerställa en enhetlig behandling i skattemässigt hänseende dels mellan tyska skattskyldiga som har investerat direkt i aktier eller obligationer och tyska skattskyldiga som har tecknat andelar i investeringsfonder, dels mellan tyska skattskyldiga som har investerat i inhemska fonder och tyska skattskyldiga som har investerat i utländska fonder, med iakttagande av principen om skattemässig likabehandling.

43 Denna nationella lagstiftning syftar inte till att förebygga ageranden som kan äventyra Förbundsrepubliken Tysklands rätt att beskatta verksamhet som bedrivs inom dess territorium eller att beskatta avkastning som personer bosatta i Tyskland erhållit från en annan medlemsstat.

44 Vad avser tillämpningsvillkoren för nämnda nationella lagstiftning uppkommer således över huvud taget inte frågan om fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

45 För det andra anser Finanzamt, den tyska regeringen och Förenade kungarikets regering att den aktuella nationella lagstiftningen är motiverad med anledning av att det är nödvändigt att säkerställa en effektiv skattekontroll. Den tyska regeringen har preciserat att denna lagstiftning även är motiverad med anledning av behovet av att säkerställa en effektiv skatteuppbörd.

46 Såsom domstolen redan har fastställt utgör behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll och en effektiv skatteuppbörd tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera en restriktion av utövandet av de grundläggande friheter som garanteras genom fördraget (se, för ett liknande resonemang, vad avser behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll, bland annat dom *A*, C?101/05, EU:C:2007:804, punkt 55; *X et Passenheim-van Schoot*, C?155/08 och C?157/08, EU:C:2009:368, punkt 55; *Meilicke m.fl.*, C?262/09, EU:C:2011:438, punkt 41, samt *SIAT*, C?318/10, EU:C:2012:415, punkt 36, och, vad avser behovet av att säkerställa en effektiv skatteuppbörd, dom *kommissionen/Spanien*, C?269/09, EU:C:2012:439, punkt 64; dom *X*, C?498/10, EU:C:2012:635, punkt 39, och dom *Strojírny Prost?jov och ACO Industries Tábor*, C?53/13 och C?80/13, EU:C:2014:2011, punkt 46).

47 Det är en naturlig följd av principen om medlemsstaternas självbestämmande i skattefrågor att det är medlemsstaterna som avgör vilka upplysningar som ska tillhandahållas samt vilka materiella och formella villkor som ska vara uppfyllda för att skattemyndigheten på ett korrekt sätt ska kunna fastställa vilken skatt som ska utgå på avkastningen från investeringsfonder (se, analogt, dom *Meilicke m.fl.*, EU:C:2011:438, punkt 37).

48 Vad avser det nationella målet grundar sig den aktuella nationella lagstiftningen på principen att endast investeringsfonderna själva kan tillhandahålla de upplysningar som är nödvändiga för att fastställa beskattningsunderlaget för skattskyldiga som har tecknat andelar i dessa fonder, då dessa upplysningar endast kan tillhandahållas genom ett offentliggörande i den elektroniska versionen av förbundstidningen för officiella meddelanden, åtföljda av ett intyg som utfärdats av en yrkesutövare som har behörighet enligt lag att lämna yrkesmässig rådgivning på området skatter,



av vilket intyg det ska framgå att uppgifterna har upprättats enligt de tyska skatterättsliga bestämmelserna.

49 En medlemsstats lagstiftning som utgör ett absolut hinder för skattskyldiga som har tecknat andelar i utländska investeringsfonder att förebringa bevisning som motsvarar andra kriterier, bland annat vad gäller utformningen, än dem som föreskrivs för inhemska investeringar i den förstnämnda medlemsstatens lagstiftning, går emellertid utöver vad som krävs för att säkerställa en effektiv skattekontroll (se, för ett liknande resonemang, dom Meilicke m.fl., EU:C:2011:438, punkt 43).

50 Det kan nämligen inte på förhand uteslutas att nämnda skattskyldiga förmår förebringa relevanta bestyrkande handlingar som gör det möjligt för den beskattande medlemsstatens skattemyndigheter att på ett klart och precist sätt kontrollera de upplysningar som krävs för att korrekt fastställa skatten på avkastningen från investeringsfonderna (se, analogt, dom Meilicke, EU:C:2011:438, punkt 44).

51 Även om det är möjligt att de tyska skattskyldiga personerna inte själva förfogar över samtliga de upplysningar som krävs i InvStG, kan det inte uteslutas att de skulle kunna erhålla dem från de berörda utländska investeringsfonderna och överlämna dem till den tyska skattemyndigheten.

52 Innehållet, utformningen och graden av precisering som krävs beträffande de upplysningar som en tysk skattskyldig, som har tecknat andelar i en utländsk investeringsfond, ska överlämna för att komma i åtnjutande av transparent beskattning, ska fastställas av skattemyndigheten på ett sätt som gör det möjligt för denna att tillämpa skatten på ett korrekt sätt (se, analogt, dom Meilicke m.fl., EU:C:2011:438, punkt 45).

53 Såsom Finanzamt och den tyska regeringen har gjort gällande, säkerställer offentliggörandet av upplysningar avseende underlagen för beskattning samt kontrollen som utförs av en yrkesutövare som har behörighet enligt lag att lämna yrkesmässig rådgivning på området skatter av att uppgifterna har upprättats enligt de tyska skatterättsliga bestämmelserna i och för sig att skattskyldiga som har tecknat andelar i samma investeringsfond beskattas på samma sätt.

54 Sådan enhetlig beskattning skulle emellertid, såsom Europeiska kommissionen har gjort gällande, kunna säkerställas genom ett utbyte av upplysningar inom den tyska skatteförvaltningen.

55 Skattemyndigheterna i den beskattande medlemsstaten kan dessutom, enligt rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter i fråga om direktbeskattning och skatter på försäkringspremier (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64), vilken var i kraft vid tiden för omständigheterna i det nationella målet, och rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799 (EUT L 64, s. 1), vända sig till myndigheterna i en annan medlemsstat för att inhämta den information som behövs för att rätt skatt ska kunna fastställas för en skattskyldig (se, för ett liknande resonemang, dom Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, C-436/08 och C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 101, samt Meilicke m.fl., EU:C:2011:438, punkt 51).

56 Vad gäller den administrativa börda som den skattskyldiges möjlighet att tillhandahålla upplysningar för att visa sin avkastning innebär för den beskattande medlemsstatens skatteförvaltning ska det noteras att enbart administrativa svårigheter inte i sig kan rättfärdiga ett åsidosättande av den fria rörligheten för kapital (se, för ett liknande resonemang, dom kommissionen/Frankrike, C-334/02, EU:C:2004:129, punkt 29, dom Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, punkt 48, och dom Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659,

punkt 54).

57 Följaktligen kan nationell lagstiftning som den här aktuella inte motiveras av att det är nödvändigt att säkerställa en effektiv skattekontroll och en effektiv skatteuppbörd, i den mån som lagstiftningen inte ger den skattskyldige möjlighet att redogöra för omständigheter eller tillhandahålla upplysningar av vilka vederbörandes faktiska avkastning framgår.

58 Av det anförda följer att den ställda frågan ska besvaras på följande sätt. Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för nationell lagstiftning som den här aktuella, enligt vilken en skattskyldig persons avkastning från en utländsk investeringsfond ska schablonbeskattas när den utländska investeringsfonden inte har iakttagit den skyldighet att delge och offentliggöra vissa upplysningar som föreskrivs i denna lagstiftning, vilken tillämpas utan åtskillnad på inhemska och utländska fonder, i den mån som nämnda lagstiftning inte ger den skattskyldige möjlighet att redogöra för omständigheter eller tillhandahålla upplysningar av vilka vederbörandes faktiska avkastning framgår.

### **Rättegångskostnader**

59 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

**Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för nationell lagstiftning som den här aktuella, enligt vilken en skattskyldig persons avkastning från en utländsk investeringsfond ska schablonbeskattas när den utländska investeringsfonden inte har iakttagit den skyldighet att delge och offentliggöra vissa upplysningar som föreskrivs i denna lagstiftning, vilken tillämpas utan åtskillnad på inhemska och utländska fonder, i den mån som nämnda lagstiftning inte ger den skattskyldige möjlighet att redogöra för omständigheter eller tillhandahålla upplysningar av vilka vederbörandes faktiska avkastning framgår.**

Underskrifter

\* Rättegångsspråk: tyska.