Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
GERARD HOGAN
vom 19. November 2020 [1]

Rechtssache C-480/19

E,
Streithelfer:
Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

(Vorabentscheidungsersuchen des Korkein hallinto-oikeus [Oberster Verwaltungsgerichtshof, Finnland])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Freier Kapitalverkehr – Steuergesetzgebung – Einkommensteuer – Gewinne, die an eine in einem Mitgliedstaat ansässige Privatperson von einem in einem anderen Mitgliedstaat der Union ansässigen, in Satzungsform gegründeten Organismus für gemeinsame Anlagen ausgeschüttet werden – Ungleichbehandlung von Gewinnanteilen, die von in Vertragsform gegründeten Organismen für gemeinsame Anlagen [OGAW] ausgeschüttet werden, und Dividenden, die von in Satzungsform gegründeten Organismen für gemeinsame Anlagen ausgeschüttet werden – Fehlende Möglichkeit für gebietsansässige Organismen für gemeinsame Anlagen, in Satzungsform gegründet zu werden“

I. Einleitung

1. Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 63 und 65 AEUV. Genauer gesagt wirft es erneut die Frage auf, was eine im Hinblick auf die Regelung des freien Kapitalverkehrs diskriminierende Besteuerung darstellt.

2. Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen E und dem Keskusverolautakunta (Zentraler Steuerausschuss, Finnland) über dessen Entscheidung vom 10. November 2017, in der dieser Ausschuss die Auffassung vertrat, dass alle Gewinne, die von einer luxemburgischen Investitionsgesellschaft mit veränderlichem Kapital (SICAV: Société d’Investissement à Capital Variable) an E ausgeschüttet wurden, in Finnland als Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit versteuert werden sollten.

3. Die vorliegende Rechtssache zeigt, wie nötig es ist, genau zu bestimmen, welche Maßnahmen zu diesem Zweck diskriminierend sein – und somit eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellen – könnten, damit die Mitgliedstaaten erkennen können, welche rechtlichen Maßnahmen sie zur Abhilfe ergreifen müssen.

1 Originalsprache: Englisch.

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

4. Das Unionsrecht unterscheidet gegenwärtig zwischen zwei Arten von Organismen für gemeinsame Anlagestrukturen: Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW) und Organismen für gemeinsame Anlagen, die nicht als OGAW eingestuft werden (alternative Investmentfonds oder AIF).

5. Nach ihrem vierten Erwägungsgrund soll die Richtlinie 2009/65/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. Juli 2009 zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften betreffend bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW) (ABl. 2009, L 302, S. 32) (im Folgenden: OGAW-Richtlinie) „gemeinsame Grundregeln für die Zulassung, die Kontrolle, die Struktur und die Tätigkeit der in den Mitgliedstaaten niedergelassenen OGAW sowie die Informationen, die sie veröffentlichen müssen, festlegen". Ihrem 83. Erwägungsgrund zufolge hat die Richtlinie keine Auswirkungen auf nationale steuerliche Regelungen.

6. Art. 1 Abs. 3 dieser Richtlinie bestimmt:

„Die [OGAW] können die Vertragsform (von einer Verwaltungsgesellschaft verwaltete Investmentfonds), die Form des Trust (‚unit trust') oder die Satzungsform (Investmentgesellschaft) haben."

B. Finnisches Recht

1. Finanzrecht

7. Nach den Angaben des vorlegenden Gerichts und der finnischen Regierung erlaubt das finnische Recht lediglich die Errichtung von Investmentfonds, die unter das die OGAW-Richtlinie umsetzende Sijoitusrahastolaki (48/1999) (Investmentfondsgesetz Nr. 48/1999) fallen und in Vertragsform gegründet wurden, nämlich „Investmentfonds" im Sinne dieser Richtlinie. Eine derartige Beschränkung soll Investoren schützen. Wenn Fonds keine Satzungsform und damit keine Rechtspersönlichkeit haben, wird nämlich davon ausgegangen, dass die von diesen Investmentfonds verwalteten Vermögenswerte unmittelbar von den Anlegern gehalten werden, so dass diese Vermögenswerte im Fall der Insolvenz der Verwaltungsgesellschaften nicht zur Befriedigung der Gläubiger dienen können [2].

2 Zusätzlich zu den unter die OGAW-Richtlinie fallenden Investmentfonds erlaubt das finnische Recht die Errichtung alternativer Investmentfonds, d. h. Fonds, die nicht der OGAW-Richtlinie, sondern der Richtlinie 2011/61/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 8. Juni 2011 über die Verwalter alternativer Investmentfonds und zur Änderung der Richtlinien 2003/41/EG und 2009/65/EG und der Verordnungen (EG) Nr. 1060/2009 und (EU) Nr. 1095/2010 (ABl. 2011, L 174, S. 1) unterliegen. Nach den Angaben des vorlegenden Gerichts erlaubt das finnische Recht nur die Errichtung von AIF in Vertragsform. In ihren Erklärungen deutet die finnische Regierung jedoch an, dass AIF-Fonds in Satzungsform geschaffen werden können. Insbesondere hat die finnische Regierung in Rn. 33 ihrer Antwort auf das Ersuchen des Gerichtshofs um Erläuterungen ausgeführt: „Hat etwa ein inländischer Hedgefonds die Rechtsform einer Aktiengesellschaft, so findet auf ihn die Körperschaftsteuerregelung Anwendung, die für normale Aktiengesellschaften gilt …"

2. Steuerrecht

8. Das finnische Steuerrecht unterscheidet zwischen Einkünften aus Kapitalvermögen (aus Zweckmäßigkeitsgründen im Folgenden: Kapitaleinkünfte) und Einkünften aus nicht selbständiger Tätigkeit. Der auf Kapitaleinkünfte anwendbare Steuersatz beträgt 30 % für den Teil dieser Einkünfte, der 30 000 Euro nicht übersteigt, bzw. 34 % für den Teil dieser Einkünfte, der 30 000 Euro übersteigt. Der Steuersatz für alle Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit ist progressiv, mit einer letzten Stufe von über 50 %.

9. Nach § 32 („Kapitaleinkünfte“) des Tuloverolaki (im Folgenden: Einkommensteuergesetz) gelten als Kapitaleinkünfte alle Einkünfte aus Vermögen, Erträge aus der Übertragung von Vermögen und andere Einkünfte, von denen angenommen werden kann, dass sie mit dem Vermögen erzielt wurden. Zu den Kapitaleinkünften gehören nach den Bestimmungen der §§ 33a bis 33d dieses Gesetzes insbesondere Dividendeneinkünfte.

a) Die steuerliche Behandlung der von einer Einrichtung mit Rechtspersönlichkeit ausgeschütteten Gewinne

10. Gesellschaften finnischen Rechts unterliegen einer Gewinnbesteuerung in Höhe von 20 %. Die von ihnen ausgeschütteten Gewinne stellen Dividenden dar und gelten daher als Kapitaleinkünfte [3]. Je nachdem, ob die ausschüttende Gesellschaft auf einem geregelten Markt notiert ist oder nicht, ist ein mehr oder weniger großer Teil dieser Einkünfte von der Steuer befreit. Das Ziel dieser stets nur teilweisen Befreiung besteht darin, die Auswirkungen einer Doppelbesteuerung zu mildern, zuerst auf der Ebene der Gesellschaft und ein zweites Mal, wenn die Dividenden an die Anleger ausgeschüttet werden [4].

11. Im Einzelnen bestimmt § 33a („Dividenden, die von einer börsennotierten Gesellschaft ausgeschüttet werden“) des Einkommensteuergesetzes:

„85 % der von einer börsennotierten Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden sind Kapitaleinkünfte und 15 % nicht steuerpflichtige Einkünfte.

…“

12. § 33b („Dividenden, die von einer nicht börsennotierten Gesellschaft ausgeschüttet werden“) dieses Gesetzes bestimmt:

„25 % der von einer nicht börsennotierten Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden stellen steuerpflichtige Kapitaleinkünfte dar, und 75 % sind nicht steuerpflichtige Kapitaleinkünfte bis zu einem Jahreseinkommen von 8 %, das auf der Grundlage des im Laki Varojen arvostamisesta verotuksessa annettu (1142/2005) (Gesetz über die Bewertung des Vermögens zu Zwecken der Besteuerung [1142/2005]) festgelegten mathematischen Wertes des Anteils im Steuerjahr berechnet wird. Soweit der Betrag der vom Steuerzahler bezogenen Dividenden 150 000 Euro übersteigt, stellen 85 % der Dividenden Kapitaleinkünfte und 15 % nicht steuerpflichtige Kapitaleinkünfte dar.

Für den Teil, der das in Abs. 1 genannte Jahreseinkommen übersteigt, stellen 75 % der Dividenden Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit und 25 % nicht steuerpflichtige Einkünfte dar.

3 Nach einer Reform im Jahre 2014 wurde der Körperschaftsteuersatz herabgesetzt und die Steuerlast der Gesellschaften auf die Anteilseigner verlagert.

4 Aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten geht nicht hervor, weshalb Dividenden, die von einer börsennotierten Gesellschaft ausgeschüttet werden, und solche, die von einer nicht börsennotierten Gesellschaft ausgeschüttet werden, unterschiedlich besteuert werden.

Unbeschadet der sonstigen Bestimmungen dieses Gesetzes über die Besteuerung von Dividenden stellen Dividenden Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit dar, wenn ihre Ausschüttung aufgrund einer Satzungsklausel, eines Beschlusses der Hauptversammlung, einer Aktionärsvereinbarung oder einer sonstigen Vereinbarung die Gegenleistung für eine Sacheinlage in Form der Arbeitsleistung des Dividendenempfängers oder einer seiner Interessensphäre zugehörenden Person sind. Die Dividende stellt das Einkommen der Person dar, die die fragliche Arbeitsleistung erbracht hat.

…“

b) Die steuerliche Behandlung der von inländischen herkömmlichen Investmentfonds ausgeschütteten Gewinne

13. Auch wenn die finnischen Fonds, die der OGAW-Richtlinie unterliegen, keine Rechtspersönlichkeit besitzen, gelten sie gleichwohl als Inhaber eines steuerlichen Status im Sinne des finnischen Steuerrechts [5]. Sie fallen daher in den Anwendungsbereich der finnischen Körperschaftsteuer, sind aber nach finnischem Recht von ihr befreit. So werden die mit Hilfe dieser Fonds getätigten Anlagen steuerlich genauso behandelt, wie wenn sie unmittelbar von den Anlegern getätigt worden wären, so dass sie nur auf der Ebene der Anleger besteuert werden.

14. Bei der Besteuerung der von diesen Fonds ausgeschütteten Gewinne werden solche Einkünfte bei den einzelnen Anlegern als Gewinnanteile und nicht als Dividenden angesehen, da diese Fonds keine Rechtspersönlichkeit haben. Individuelle Anleger werden demnach für diese Einkünfte in vollem Umfang mit einem Satz von 30 % (bzw. 34 %, sofern die Kapitaleinkünfte 30 000 Euro übersteigen) besteuert.

c) Die steuerliche Behandlung der von ausländischen Gesellschaften ausgeschütteten Gewinne

15. § 33c („Von einer ausländischen Körperschaft ausgeschüttete Dividenden“) Abs. 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes bestimmt:

„Die von einer ausländischen Körperschaft bezogenen Dividenden stellen steuerpflichtige Einkünfte im Sinne der §§ 33a und 33b dieses Gesetzes dar, wenn die Körperschaft eine Gesellschaft im Sinne von Artikel 2 der Richtlinie 2011/96/EU des Rates [vom 30. November 2011] über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten[[6]] in der durch die Richtlinie 2013/13/EU des Rates [vom 13. Mai 2013 [7]] und die Richtlinie 2014/86/EU des Rates [vom 8. Juli 2014 [8]] geänderten Fassung ist.

5 Ich stelle fest, dass die Betrachtung der inländischen Investmentfonds als Steuersubjekte und deren gleichzeitige Befreiung von der Einkommensteuer zu einer Änderung der Art der ausgeschütteten Einkünfte zwecks Vereinfachung der steuerlichen Behandlung der in Rede stehenden Vorgänge führt. Wären nämlich solche Fonds als transparente Steuersubjekte angesehen worden, hätte für die Anwendung der entsprechenden Regelung zwischen den von solchen Fonds ausgeschütteten Einkünften je nachdem unterschieden werden müssen, ob sie aus Aktien börsennotierter Gesellschaften oder aus Aktien nicht börsennotierter Gesellschaften stammen. Da diese Fonds nicht transparent sind, werden die von ihnen ausgeschütteten Einkünfte in Abhängigkeit davon besteuert, ob sie selbst börsennotiert sind oder nicht.

6 ABl. 2011, L 345, S. 8.

7 ABl. 2013, L 141, S. 30.

8 ABl. 2014, L 219, S. 40.

Dividenden, die von anderen als den in Abs. 1 genannten ausländischen Körperschaften bezogen werden, stellen steuerpflichtige Einkünfte gemäß den §§ 33a und 33b dar, sofern die Körperschaft ohne Optionsmöglichkeit oder Befreiung verpflichtet ist, auf ihr Einkommen, von dem die Dividenden ausgeschüttet wurden, wenigstens 10 % Steuern zu entrichten, und:

(1) die Körperschaft nach der Steuergesetzgebung eines zum Europäischen Wirtschaftraum [im Folgenden: EWR] gehörenden Staates ihren Sitz in diesem Staat hat und sie nach einem Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung ihren Sitz nicht in einem Staat außerhalb des [EWR] hat; oder

(2) zwischen dem Sitzstaat der Körperschaft und Finnland im Steuerjahr ein Doppelbesteuerungsabkommen gilt, das auf die von ihr ausgeschütteten Dividenden anwendbar ist.

Dividenden, die von anderen als den in den Abs. 1 und 2 genannten ausländischen Körperschaften bezogen werden, stellen in vollem Umfang zu besteuernde Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit dar.

…“

16. Nach Ansicht der finnischen Regierung bezweckt § 33c des Einkommensteuergesetzes, ausländische Gesellschaften ebenso zu behandeln wie Gesellschaften finnischen Rechts. Da die Minderung der Besteuerungsgrundlage nach den §§ 33a und 33b die Auswirkungen einer Doppelbesteuerung der Gewinne auf der Ebene der Gesellschaft und auf der Ebene der Anleger abmildern solle, fielen nur die Dividenden, die von Gesellschaften ausgeschüttet würden, die die Einkommensteuer in ihrem Sitzstaat entrichtet hätten, in den Anwendungsbereich dieser Bestimmungen. Habe eine ausländische Gesellschaft dagegen keine Einkommensteuer entrichtet, befinde sie sich in einer anderen Situation, so dass für sie kein Grund bestehe, in den Genuss dieses Mechanismus zur Abmilderung der Doppelbesteuerung der Gewinne zu kommen. Wie wir sogleich sehen werden, liegt hierin der Schlüssel zum Verständnis der potenziellen Problematik einer diskriminierenden Besteuerung in der vorliegenden Rechtssache.

C. Luxemburgisches Recht

17. Für die Zwecke der vorliegenden Rechtssache erscheint es lediglich erforderlich, darauf hinzuweisen, dass der Begriff der SICAV nach luxemburgischem Recht Investmentfonds in Form einer Gesellschaft mit variablem Kapital und variablen Anteilen bezeichnet [9]. Gesellschaften, die die Voraussetzungen einer SICAV erfüllen, sind von der Körperschaftsteuer befreit, die normalerweise auf die Gewinne jeder Gesellschaft erhoben wird [10]. Eine SICAV luxemburgischen Rechts ist nicht zwingend ein OGAW im Sinne der OGAW-Richtlinie, sondern kann der Richtlinie 2011/61 unterliegen [11].

9 Dieser Begriff bezeichnet keine bestimmte Gesellschaftsform. So könnte z. B. eine SICAV eine „société anonyme“ oder eine „commandite par action“ sein.

10 Gesellschaften mit SICAV-Status sind gleichwohl grundsätzlich verpflichtet, eine jährliche Steuer auf die Beiträge zu entrichten. Diese Steuer beruht jedoch nicht auf den Gewinnen, sondern auf dem Nettovermögenswert des Fonds.

11 Vgl. die Website der Association of the Luxembourg Fund Industry (ALFI) https://www.alfi.lu/en-GB/Pages/Setting-up-in-Luxembourg/Alternative-investment-funds-legal-vehicles/RAIF-(Luxemburg-Reserved-Alternative-Investment-F).

III. Sachverhalt des Ausgangsverfahrens

18. E ist eine in Finnland wohnhafte natürliche Person, die in einen Teilfonds eines OGAW-Investmentfonds luxemburgischen Rechts investiert hatte, dessen Einkünfte jährlich an die Anleger ausgeschüttet wurden.

19. Am 20. Juni 2017 beantragte E beim Zentralen Steuerausschuss einen Vorbescheid, der im Wesentlichen die Frage betraf, ob die von einer luxemburgischen SICAV ausgeschütteten Einkünfte für die Zwecke der Besteuerung in Finnland als Kapitaleinkünfte oder als Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit besteuert werden müssen.

20. In seinem Vorbescheid vom 10. November 2017 stellte der Zentrale Steuerausschuss fest, dass die von einer SICAV luxemburgischen Rechts ausgeschütteten Einkünfte als Ausschüttung von Dividenden in Finnland anzusehen seien und dass diese Einkünfte, was die Besteuerung von E in Finnland angehe, nach § 33c Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit zu besteuern seien.

21. Aus den Akten geht hervor, dass der Zentrale Steuerausschuss im Wesentlichen der Ansicht war, dass der Umstand, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende SICAV ein OGAW-Fonds sei, für die Bestimmung der anwendbaren Steuerregelung unerheblich sei. Vielmehr sei in Hinblick auf die anwendbaren Steuervorschriften das maßgebliche Kriterium die Rechtsnatur der ausgeschütteten Einkünfte nach finnischem Recht, die ihrerseits von der Rechtsform der Fonds abhingen. Da die SICAVs luxemburgischen Rechts nach dem auf ihre Gründung anwendbaren Recht Rechtspersönlichkeit besäßen und damit die durch sie ausgeschütteten Einkünfte Dividenden und keine Gewinnanteile darstellten, seien diese Einkünfte so zu betrachten, als würden sie von einer beliebigen anderen in Satzungsform gegründeten Gesellschaft ausgeschüttet, und zwar unabhängig davon, ob es sich dabei um Investmentfonds handele oder nicht. Der Ausschuss war daher der Ansicht, dass die von derartigen Fonds ausgeschütteten Gewinne nicht anders behandelt werden sollten als bei inländischen Fonds, da sie in gleicher Weise besteuert würden, wie wenn sie nach finnischem Recht gegründet worden wären.

22. Auf der Grundlage dieses Ergebnisses scheint es, auch wenn das Vorabentscheidungsersuchen insoweit vielleicht nicht sehr klar ist, dass der Zentrale Steuerausschuss davon ausgegangen ist, dass eine SICAV luxemburgischen Rechts die in § 33c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes enthaltene Voraussetzung nicht erfüllt, da diese Art von Gesellschaften in Luxemburg nicht der Körperschaftsteuer unterliegt und auch nicht die Voraussetzung des § 33c Abs. 2 dieses Gesetzes erfüllt. Daher kam der Zentrale Steuerausschuss nach dessen § 33c Abs. 3 zu dem Ergebnis, dass die von einem luxemburgischen Fonds ausgeschütteten Dividenden als Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit besteuert werden müssten.

23. E legte gegen den Bescheid des Zentralen Steuerausschusses Rechtsmittel beim vorlegenden Gericht, dem Korkein hallinto-oikeus (Oberster Verwaltungsgerichtshof, Finnland), ein.

24. In seiner Klage machte E geltend, die Verwaltungspraxis, die von einer SICAV ausgeschütteten Gewinne als Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit zu behandeln, die nach einer progressiven Besteuerungsregelung auf der Grundlage von § 33c Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes besteuert würden, führe zu einer höheren Besteuerung als derjenigen, die auf die von einem finnischen Investmentfonds ausgeschütteten Gewinne anwendbar sei, da der letztgenannte Gewinn als Kapitaleinkunft angesehen werde. Dies verstoße gegen den in Art. 63 AEUV verankerten freien Kapitalverkehr.

25. In diesem Zusammenhang vertritt das vorlegende Gericht die Ansicht, dass über die Rechtmäßigkeit des Bescheids [im Folgenden: angefochtene Entscheidung] des Zentralen Steuerausschusses nur entschieden werden könne, wenn festgestellt werde, ob es gegen die Art. 63 und 65 AEUV verstoße, wenn von einer SICAV luxemburgischen Rechts gezahlte Einkünfte wegen der Rechtsform dieses gemeinsamen Anlageorganismus als Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit besteuert würden und nicht als Kapitaleinkünfte. Insbesondere müsse in der vorliegenden Rechtssache geklärt werden, ob der Umstand, dass eine SICAV luxemburgischen Rechts ein gemeinsamer Anlageorganismus im Sinne der OGAW-Richtlinie sei, für die Feststellung Bedeutung habe, ob die von einer solchen Einrichtung ausgeschütteten Gewinne steuerlich als Gewinne anzusehen seien, die von einem in Vertragsform gegründeten finnischen Investmentfonds ausgeschüttet würden, der der einzige Typ eines gemeinsamen Anlageorganismus sei, der in Finnland errichtet werden könne.

26. Unter diesen Umständen hat das vorlegende Gericht beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Sind die Art. 63 und 65 AEUV dahin auszulegen, dass sie einer innerstaatlichen Auslegung entgegenstehen, der zufolge Einkünfte, die eine in Finnland wohnhafte natürliche Person von einem in einem anderen Mitgliedstaat der Union ansässigen, in Satzungsform gegründeten Organismus für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren im Sinne der OGAW-Richtlinie bezieht, in der Einkommensbesteuerung deshalb nicht Einkünften gleichgestellt werden, die von einem finnischen, in Vertragsform gegründeten Investmentfonds im Sinne derselben Richtlinie bezogen werden, weil die Rechtsform des in dem anderen Mitgliedstaat belegenen OGAW nicht der rechtlichen Struktur des inländischen Investmentfonds entspricht?

IV. Würdigung

27. Zunächst scheint mir im Hinblick auf die vom nationalen Gericht angeführten Bestimmungen die angefochtene Entscheidung lediglich auf der Anwendung dieser Bestimmungen auf die in Rede stehenden Einkünfte zu beruhen. Daher ist im vorliegenden Fall die Vereinbarkeit der vom vorlegenden Gericht beschriebenen Regelung mit dem Unionsrecht zu prüfen [12].

28. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass direkte Steuern immer noch primär Sache der Mitgliedstaaten sind. Deshalb steht es den Mitgliedstaaten beim gegenwärtigen Stand der Harmonisierung des Steuerrechts der Union frei, das Steuersystem festzulegen, das sie für am besten geeignet erachten, so dass die Anwendung einer progressiven Besteuerung in das Ermessen der einzelnen Mitgliedstaaten fällt [13]. Insbesondere können die Grundfreiheiten nicht derart verstanden werden, dass ein Mitgliedstaat verpflichtet ist, seine Steuervorschriften auf diejenigen eines anderen Mitgliedstaats abzustimmen, um in jeder Situation die Beseitigung der Unterschiede zwischen den verschiedenen nationalen Steuerregelungen zu gewährleisten, da die Entscheidungen einer Gesellschaft in Bezug auf die Errichtung von Handelsstrukturen im Ausland im Einzelfall Vor- oder Nachteile für sie haben können [14].

12 Insbesondere scheint sich die angefochtene Entscheidung nicht unmittelbar auf das am 1. März 1982 in Luxemburg unterzeichnete Abkommen zwischen Luxemburg und Finnland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf Einkommen und Vermögen und das zugehörige Protokoll (*Mémorial* A 1982, S. 1966) zu beziehen.

13 Vgl. z. B. Urteil vom 3. März 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, Rn. 49).

14 Vgl. z. B. Urteile vom 28. Februar 2008, Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, Rn. 43), vom 10. Juni 2015, X (C-686/13, EU:C:2015:375, Rn. 33), und vom 27. Februar 2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, Rn. 32). Aufgrund der Unterschiede zwischen den nationalen Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten kann das Ergebnis der Ausübung dieser Freiheiten daher mehr oder weniger vorteilhaft oder sogar nachteilig sein, da das Unionsrecht den Unionsbürgern nicht garantiert, dass die Ausübung der Verkehrsfreiheiten steuerlich neutral ist. Vgl. z. B. Urteile vom 15. Juli 2004, Lindfors (C-365/02, EU:C:2004:449, Rn. 34), vom 12. Juli 2005, Schempp (C-403/03, EU:C:2005:446, Rn. 45), und vom 20. Mai 2008, Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, Rn. 37 und 62).

29. Auch wenn es den Mitgliedstaaten freisteht, den Anwendungsbereich und die Grundprinzipien ihres Steuersystems festzulegen, müssen sie ihre Steuerhoheit jedoch unter Wahrung der Verkehrsfreiheiten ausüben, was bedeutet, dass sie vom Erlass von Maßnahmen absehen müssen, die nach Art. 63 Abs. 1 AEUV verboten sind [15]. Mit anderen Worten sollen die Grundfreiheiten nicht die Interoperabilitätsprobleme zwischen den verschiedenen nationalen Steuersystemen lösen. Sie sollen vielmehr gewährleisten, dass die Mitgliedstaaten ihre Befugnisse in nicht diskriminierender Weise ausüben [16].

30. Nach der 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 Mitgliedstaaten abzuhalten“ [17]. Da die bloße Tatsache, dass Tätigkeiten oder Vorgänge einer bestimmten Steuer unterworfen werden, diese zwangsläufig weniger attraktiv macht, ist es wahrscheinlich, dass sie Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten davon abhält, in diesem Staat zu investieren. Um die Befugnis der Mitgliedstaaten zur Erhebung von Steuern nicht in unzulässiger Weise zu beeinträchtigen, reicht jedoch der Umstand, dass eine Maßnahme eine solche abschreckende Wirkung hat, als solcher nicht aus, um sie als Beschränkung in diesem Sinne zu qualifizieren: Eine solche Maßnahme muss auch eine unmittelbare oder mittelbare Diskriminierung des grenzüberschreitenden Investors darstellen [18].

31. Allgemein ist eine Maßnahme als diskriminierend anzusehen, wenn ihr Zweck oder ihre Wirkung darin besteht, vergleichbare Sachverhalte unterschiedlich oder umgekehrt unterschiedliche Sachverhalte gleichzubehandeln [19]. Im Rahmen der Verkehrsfreiheiten hat der Gerichtshof, da ihr Ziel die Verwirklichung des Binnenmarkts ist, im Allgemeinen eine präzisere Definition vorgenommen. Wenn nämlich das Gesetz die Verwendung eines bestimmten Kriteriums verbietet, liegt eine unmittelbare Diskriminierung vor, wenn eine Person aufgrund dieses Kriteriums ausdrücklich ungünstiger behandelt wird, und eine mittelbare Diskriminierung, wenn das Kriterium zwar auf den ersten Blick verwendet wird, aber in der Praxis Personen, die das verbotene Kriterium erfüllen, gegenüber anderen benachteiligt [20].

32. Auf der Grundlage eines solchen spezifischeren Ansatzes stuft der Gerichtshof unter dem Blickwinkel der Grundfreiheiten eine Maßnahme als „unmittelbare Diskriminierung“ ein, wenn sie Sachverhalte aufgrund der Staatsangehörigkeit der Betroffenen unterschiedlich behandelt [21], und als „mittelbare Diskriminierung“, wenn sie, obwohl sie auf einem anderen Kriterium als dem Wohnsitz beruht, faktisch zu demselben Ergebnis führt [22].

15 Vgl. z. B. Urteil vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, Rn. 40).

16 Daher verpflichtet der Umstand, dass die Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats keine Rechtsstellung vorsehen, die derjenigen einer in einem anderen Mitgliedstaat eingetragenen Einrichtung gleichwertig ist, diesen Mitgliedstaat nicht, diese Einrichtung genauso zu behandeln wie die Einrichtung, die nach dieser Regelung die wichtigsten Vorteile genießt, obwohl sie nicht die Merkmale erfüllt, die die Gewährung dieser Vorteile gerechtfertigt haben, sondern nur, die bestehenden Vorschriften in nicht diskriminierender Weise auf diese in dem anderen Mitgliedstaat eingetragene Einrichtung anzuwenden.

17 Vgl. z. B. Urteil vom 10. Mai 2012, Santander Asset Management SGIIC u. a. (C-338/11 bis C-347/11, EU:C:2012:286, Rn. 15). Hervorhebung nur hier.

18 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 6. Dezember 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, Rn. 53), und vom 26. Mai 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, Rn. 47).

19 Vgl. z. B. Urteile vom 13. März 2014, Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, Rn. 45), und vom 30. April 2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, Rn. 24 und 25).

20 Für weitere Klarstellungen zu dieser Prüfung vgl. meine Schlussanträge in der Rechtssache Autoridade Tributária e Aduaneira (C-388/19).

21 Vgl. z. B. Urteil vom 14. Dezember 2006, Denkavit Internationaal und Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, Rn. 19).

22 Vgl. z. B. Urteile vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, Rn. 26), vom 20. Januar 2011, Kommission/Griechenland (C-155/09, EU:C:2011:22, Rn. 45), vom 19. November 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, Rn. 29), und vom 18. Juni 2020, Kommission/Ungarn (Transparenz von Vereinigungen) (C-78/18, EU:C:2020:476, Rn. 62).

33. Zwar hat der Gerichtshof in bestimmten Situationen entschieden, dass das Vorliegen eines Nachteils daraus abgeleitet werden kann, dass Gebietsfremde die Voraussetzung(en) für die Inanspruchnahme einer Steuerregelung nicht oder nur schwer erfüllen konnten [23]. Da jedoch nach ständiger Rechtsprechung „die Nachteile, die sich aus der parallelen Ausübung der Besteuerungsbefugnisse der verschiedenen Mitgliedstaaten ergeben können, keine nach dem [Unionsrecht] verbotenen Beschränkungen darstellen, sofern eine solche Ausübung nicht diskriminierend ist“ [24], reicht dieser Umstand für sich allein nicht aus, um das Vorliegen einer Beschränkung zu begründen [25]. Damit eine Maßnahme eine Diskriminierung und damit eine Beschränkung darstellt, ist es, wie sich aus dem Urteil in der Rechtssache Köln-Aktienfonds Deka ergibt, erforderlich, dass im Hinblick auf das mit der in Rede stehenden Maßnahme verfolgte Ziel [26] Staatsangehörige und Nichtstaatsangehörige – oder Gebietsansässige und Gebietsfremde – als in einer vergleichbaren Situation befindlich angesehen werden [27]. Steht das mit einer steuerlichen Maßnahme verfolgte Ziel jedoch nicht unmittelbar im Zusammenhang mit einem der Merkmale, die einen OGAW-Fonds im Verhältnis zu einem anderen Fond kennzeichnen, ist eine solche Unterscheidung nicht relevant. Dass eine Maßnahme, um als Beschränkung eingestuft werden zu können, diskriminierend sein muss, bedeutet nämlich nicht, dass „jegliche“ Diskriminierung erheblich wäre. Bei den Grundfreiheiten kommt es nicht auf die allgemeine wirtschaftliche Neutralität oder die Kohärenz der in Rede stehenden Rechtsvorschriften an, die eine Frage des nationalen Rechts ist, sondern darauf, ob diese Vorschriften speziell grenzüberschreitende Geschäfte benachteiligen.

34. Schließlich möchte ich daran erinnern, dass eine Beschränkung der Verkehrsfreiheiten durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein kann und daher als mit dem Unionsrecht vereinbar anzusehen ist, wenn sie ohne Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit angewendet wird, zur Erreichung des mit ihr verfolgten Ziels geeignet ist und nicht über das hierzu Erforderliche hinausgeht [28].

35. In dieser Hinsicht möchte ich darauf hinweisen, dass der Gerichtshof zwar in einer zunehmenden Anzahl von Urteilen die Vergleichbarkeit der Situation auf der Ebene der Rechtfertigung beurteilt hat. Wenn er entgegen meinem Vorschlag den bei Vorliegen eines verbotenen Kriteriums anwendbaren Begriff der Diskriminierung nicht aufrechterhält, sondern vielmehr davon ausginge, dass die weite Definition der Diskriminierung jede Maßnahme erfasst, die bezweckt oder bewirkt, dass vergleichbare Sachverhalte unterschiedlich behandelt werden oder umgekehrt unterschiedliche Sachverhalte gleichbehandelt werden, ist aber meines Erachtens ein derartiger Vergleich ausdrücklich oder implizit durchzuführen, bevor eine Maßnahme im eigentlichen Sinne als diskriminierend betrachtet und dementsprechend als Beschränkung eingestuft werden kann [29]. Im vorliegenden Fall ergibt sich tatsächlich aus dieser weiten Definition der Diskriminierung, dass der Vergleich ein Tatbestandsmerkmal der Diskriminierung ist.

23 Meines Wissens ist dieser spezielle Ansatz im Bereich der Steuern nur selten verfolgt worden. Vgl. Urteile vom 3. Februar 2000, Dounias (C-228/98, EU:C:2000:65, Rn. 61), vom 30. Januar 2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, Rn. 62), und – zur Beweislast – vom 28. Januar 2010, Direct Parcel Distribution Belgium (C-264/08, EU:C:2010:43, Rn. 35).

24 Vgl. z. B. Urteil vom 16. Juli 2009, Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, Rn. 27).

25 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. Dezember 2007, Laval un Partneri (C-341/05, EU:C:2007:809, Rn. 54 und 110).

26 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist die Vergleichbarkeit des fraglichen Sachverhalts im Licht des mit der fraglichen Maßnahme verfolgten Ziels zu beurteilen. Vgl. z. B. Urteil vom 26. Februar 2019, X (In Drittländern ansässige Zwischengesellschaften) (C-135/17, EU:C:2019:136, Rn. 64). Der Gerichtshof berücksichtigt manchmal auch „Zweck und Inhalt“ der Maßnahme (vgl. Urteile vom 18. Dezember 2014, Q, C-133/13, EU:C:2014:2460, Rn. 22, und vom 13. November 2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, Rn. 65).

27 Vgl. z. B. das Urteil vom 30. Januar 2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, Rn. 74 und 75).

28 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. November 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, Rn. 83).

29 Vgl. z. B. Urteile vom 13. März 2014, Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, Rn. 45 bis 56), oder vom 12. Juni 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340, Rn. 47). Vgl. Lenaerts, K., und Bernardeau, L., „L'encadrement communautaire de la fiscalité directe“, *Cahiers de droit européen*, Bd. 1, Bruylant, 2007, S. 19 bis 109, S. 55.

36. Der Grund, weshalb in vielen Urteilen die Vergleichbarkeit der Sachverhalte gleichwohl auf der Ebene der Rechtfertigung beurteilt wird [30] und nicht auf der Ebene, auf der geprüft wird, ob eine Beschränkung vorliegt, hängt offenbar mit dem in einigen Urteilen vertretenen Ansatz zusammen, der besagt, dass Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV eine *Ausnahme* vom Grundprinzip des freien Kapitalverkehrs vorsieht und daher eng auszulegen ist [31].

37. Abgesehen davon, dass einige Urteile, in denen die Vergleichbarkeit der Sachverhalte auf der Ebene der Rechtfertigungsgründe beurteilt wurde, andere Grundfreiheiten als den freien Kapitalverkehr behandelten [32], weise ich darauf hin, dass der Wortlaut von Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV es nicht rechtfertigt, diesen Vergleich erst in einem späteren Stadium durchzuführen. In diesem Artikel heißt es nämlich lediglich: „Artikel 63 berührt nicht das Recht der Mitgliedstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln“. In diesem Zusammenhang bedeutet die Wendung „berührt nicht das Recht der Mitgliedstaaten“ usw. lediglich, dass die Mitgliedstaaten in der Tat berechtigt sind, den Wohnort bzw. Sitz der Steuerpflichtigen bei der Gestaltung der Besteuerung von Kapitaleinkünften zu berücksichtigen. Sie bedeutet nicht, dass eine Ausnahme vorliegt, sondern dass die Mitgliedstaaten unter bestimmten Umständen, die dies möglicherweise angezeigt erscheinen lassen, abweichende Vorschriften für Gebietsfremde vorsehen können.

38. Außerdem würde, wenn Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV streng genommen als eine „Ausnahme“ anzusehen wäre, dies bedeuten, dass die in Steuerangelegenheiten zur Feststellung einer Beschränkung vorzunehmende Prüfung je nach der in Rede stehenden Verkehrsfreiheit unterschiedlich wäre, da z. B. in Bezug auf die Freiheit der Niederlassung feststeht, dass die Sachverhalte zu vergleichen sind, bevor eine Maßnahme in diesem Sinne als Beschränkung eingestuft wird [33].

39. Meines Erachtens gibt es keinen wirklichen Grund, warum die fehlende Vergleichbarkeit zweier steuerlicher Situationen im Rahmen des freien Kapitalverkehrs auf einer anderen Ebene geprüft werden sollte. Unabhängig von der Frage, ob die Rechtssache den freien Kapitalverkehr oder eine andere Grundfreiheit betrifft, sollte die Definition dessen, was eine Beschränkung darstellt, gleich bleiben.

40. Im vorliegenden Fall haben die Beteiligten für die Feststellung, ob § 32 des Einkommensteuergesetzes eine Beschränkung enthält, in erster Linie erörtert, inwiefern es darauf ankommt, dass eine SICAV die gleichen Tätigkeiten ausübt wie ein Investmentfonds.

30 In einigen Urteilen hat der Gerichtshof festgestellt, dass, sobald eine Maßnahme als Beschränkung eingestuft worden ist, die fehlende Vergleichbarkeit als Rechtfertigung für ihre diskriminierende Wirkung dienen könnte. Vgl. z. B. Urteil vom 22. November 2018, Sofina u. a. (C-575/17, EU:C:2018:943, Rn. 42). In anderen Urteilen hat der Gerichtshof jedoch die Vergleichbarkeit der Situationen als Voraussetzung für die Einstufung einer Maßnahme als Beschränkung geprüft. Vgl. z. B. Urteile vom 13. März 2014, Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, Rn. 45 bis 56), oder vom 4. Juli 2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, Rn. 31 bis 38). Schließlich hat der Gerichtshof in einigen Rechtssachen diese Prüfung zweimal vorgenommen: einmal, um eine Maßnahme als Beschränkung einzustufen, und das zweite Mal auf der Ebene der Rechtfertigung. Vgl. Urteile vom 17. September 2015, Miljoen u. a. (C-10/14, C-14/14 und C-17/14, EU:C:2015:608, Rn. 57 und 65), oder – zur Niederlassungsfreiheit – vom 17. Mai 2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379, Rn. 42 und 50). In diesen Fällen betraf die erste Prüfung der Vergleichbarkeit im Wesentlichen die Frage, ob die betroffenen Personen derselben Art von Besteuerung unterworfen wurden (was tatsächlich darauf hinausläuft, nicht die Vergleichbarkeit der Situationen zu prüfen, sondern den Anwendungsbereich der fraglichen Maßnahme), und die zweite die Vergleichbarkeit der Situationen in Hinblick auf das mit der in Rede stehenden nationalen Steuerregelung verfolgte Ziel.

31 Vgl. Urteil vom 22. November 2018, Sofina u. a. (C-575/17, EU:C:2018:943, Rn. 45).

32 Vgl. Urteil vom 17. Juli 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, Rn. 23).

33 Vgl. Urteile vom 12. Juni 2018, Bevola und Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, Rn. 32), und vom 9. Februar 2017, X (C-283/15, EU:C:2017:102, Rn. 29). Vgl. zum freien Dienstleistungsverkehr Urteil vom 30. Januar 2020, Anton van Zantbeek (C-725/18, EU:C:2020:54, Rn. 26).

41. Wie ich jedoch bereits ausgeführt habe, kann die Vergleichbarkeit der Situationen nicht abstrakt beurteilt werden. Dieser Vergleich ist vielmehr im Licht des mit der fraglichen Maßnahme verfolgten Ziels vorzunehmen, vorausgesetzt, dieses Ziel ist selbst nicht diskriminierend [34]. Daher sind Gesichtspunkte wie der Gesellschaftszweck, die Gesellschaftsform [35], das Geschäftsgebaren oder die für die betreffenden Gesellschaften geltenden Regeln für sich genommen nicht entscheidend: Vielmehr bestimmt das von der fraglichen Steuermaßnahme verfolgte Ziel, welche Kriterien maßgeblich sind.

42. Daraus folgt, dass in der vorliegenden Rechtssache auch keine besonderen Schlussfolgerungen daraus gezogen werden können, dass der Gerichtshof in Rn. 50 des Urteils vom 18. Juni 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377), auf das sich einige Beteiligte beziehen, entschieden hat, dass „der Umstand, dass es im finnischen Recht einen Gesellschaftstypus mit einer Rechtsform, die mit der einer SICAV luxemburgischen Rechts übereinstimmt, nicht gibt, *an sich* keine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen [kann], weil eine solche Behandlung, da das Gesellschaftsrecht der Mitgliedstaaten auf Gemeinschaftsebene nicht vollkommen harmonisiert ist, der Niederlassungsfreiheit jede praktische Wirksamkeit nähme“ [36].

43. Wie aus der Verwendung der Worte „an sich“ hervorgeht, hat der Gerichtshof nicht ausgeschlossen, dass dieser Umstand in anderen Zusammenhängen relevant sein könnte [37]. In der Rechtssache Aberdeen Property Fininvest Alpha [38] war dieser besondere Umstand folgenlos, da, wie der Gerichtshof ausgeführt hat, das mit der in Rede stehenden Maßnahme verfolgte Ziel darin bestand, gebietsansässige Muttergesellschaften von einer mehrfachen Steuerbelastung der von einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne zu befreien. Deshalb kommt es für die Frage, ob sich diese Steuersubjekte in einer vergleichbaren Situation befinden, nicht auf ihre jeweilige Gesellschaftsform an, solange die Mutterunternehmen tatsächlich die Form einer Gesellschaft haben.

44. Das Gleiche gilt für den Fall, dass eine Gesellschaft der OGAW-Richtlinie unterliegt. Zwar sieht diese Richtlinie vor, dass ein OGAW in Vertragsform oder in Satzungsform errichtet werden kann, doch kann dieser Umstand nur für die Beurteilung des Vorliegens einer Beschränkung relevant sein, wenn mit der fraglichen steuerlichen Maßnahme ein Ziel verfolgt wird und die Erreichung dieses Ziels davon abhängt, dass der Investmentfonds ein OGAW ist [39]. Hätte Finnland etwa beabsichtigt, die von den OGAW-Fonds ausgeschütteten Einkünfte in bestimmter Weise zu besteuern, wäre es verpflichtet gewesen, die SICAVs luxemburgischen Rechts, die unter den Begriff des OGAW fielen, und Investmentfonds finnischen Rechts, die gleichermaßen unter diesen Begriff fielen, gleichzubehandeln.

45. Somit ist darauf hinzuweisen, dass das Steuerrecht in vielen Mitgliedstaaten im Allgemeinen als von anderen Rechtsgebieten verschieden angesehen wird und dass die rechtliche Einordnung bestimmter Sachverhalte für Zwecke des Handels- oder Zivilrechts für Steuerzwecke nicht zwingend zu übernehmen ist. Eines der besten Beispiele hierfür ist zweifellos der Umstand, dass sich der Begriff des Wohnsitzes im Kontext von Steuersachen von dem unterscheiden kann, der z. B. im Rahmen des Familienrechts verwendet wird.

34 Vgl. z. B. Urteil vom 1. Dezember 2011, Kommission/Ungarn (C-253/09, EU:C:2011:795, Rn. 61). In einigen Urteilen wird darauf hingewiesen, dass die Situationen „objektiv vergleichbar“ sein müssen, was den falschen Eindruck erwecken könnte, dass die tatsächlichen Unterschiede zwischen zwei Sachverhalten relevant sind, während nach ständiger Rechtsprechung die Vergleichbarkeit eines grenzüberschreitenden Sachverhalts mit einem innerstaatlichen Sachverhalt des betreffenden Mitgliedstaats im Licht des mit den fraglichen Maßnahmen verfolgten Ziels zu prüfen ist. Vgl. Urteil vom 26. Februar 2019, X (In Drittländern ansässige Zwischengesellschaften) (C-135/17, EU:C:2019:136, Rn. 64).

35 Um den von manchen Beteiligten verwendeten Ausdruck zu verwenden.

36 Hervorhebung nur hier.

37 Vgl. z. B. Urteil vom 21. Juni 2018, Fidelity Funds u. a. (C-480/16, EU:C:2018:480, Rn. 51). So kann eine steuerliche Maßnahme Organismen für gemeinsame Anlagen unterschiedlich behandeln, je nachdem, ob sie in Vertragsform oder in Satzungsform errichtet wurden, wenn dieser Umstand für das mit der Maßnahme verfolgte Ziel von Bedeutung ist und diese unterschiedliche Behandlung mit dem Unionsrecht vereinbar ist.

38 Urteil vom 18. Juni 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377).

39 Dies gilt umso mehr, als es im 83. Erwägungsgrund der OGAW-Richtlinie heißt, dass diese Richtlinie keine Auswirkungen auf die nationalen Besteuerungsvorschriften hat. Jedenfalls sind die Grundfreiheiten nur insoweit anwendbar, als die Frage nicht vollständig harmonisiert ist. Vgl. z. B. Urteil vom 14. März 2013, Kommission/Frankreich (C-216/11, EU:C:2013:162, Rn. 27).

46. Wie ich unten erläutere, ist das von Finnland in der vorliegenden Rechtssache in § 32 des Einkommensteuergesetzes herangezogene Kriterium weder konkret noch damit verknüpft, ob es sich bei der fraglichen Einrichtung um einen OGAW handelt, sondern vielmehr damit, ob sie eine Körperschaft ist. Dies bedeutet für sich genommen nicht, dass die finnischen Rechtsvorschriften nicht diskriminierend sind. Entscheidend für diese Beurteilung ist, ob die Rechtsvorschriften wegen der Einstufung der in Rede stehenden Einkünfte als Dividenden gleiche Vorgänge unterschiedlichen Besteuerungen unterwerfen.

47. Schließlich kann darauf hingewiesen werden, dass eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs nur zulässig ist, wenn sie im Fall unmittelbarer Diskriminierung durch im Vertrag [40] ausdrücklich vorgesehene Gründe oder auch, wenn es sich um mittelbare Diskriminierungen handelt, durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist, und sofern dies zutrifft, sie geeignet ist, die Erreichung des mit ihr verfolgten Ziels zu gewährleisten, und nicht über das hinausgeht, was hierzu erforderlich ist [41].

48. Im vorliegenden Fall betrafen die Erklärungen des vorlegenden Gerichts und der Beteiligten in erster Linie die Praxis der finnischen Steuerverwaltung, die SICAVs luxemburgischen Rechts für die Zwecke der Besteuerung der ausgeschütteten Einkünfte als Gesellschaften finnischen Rechts zu behandeln. Ich stelle jedoch fest, dass die angefochtene Entscheidung das Ergebnis der sukzessiven Anwendung von drei Bestimmungen ist, die jeweils zur Folge hatten, dass die Anwendung anderer Steuerregelungen im Anschluss an eine Entscheidungsabfolge wie folgt ausgeschlossen war:

– § 32 des Einkommensteuergesetzes, soweit er zwischen Dividenden und Gewinnanteilen unterscheidet;

– § 33c Abs. 1 und 2 dieses Gesetzes, soweit diese Bestimmung Körperschaften, die weder die Voraussetzungen des ersten noch des zweiten Absatzes des § Art. 33c erfüllen, von der Anwendung der §§ 33a und 33b ausschließt;

– § 33c Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes, soweit diese Bestimmung die von bestimmten ausländischen Körperschaften ausgeschütteten Gewinne als Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit einstuft.

49. In diesem Zusammenhang halte ich es für erforderlich, diese Bestimmungen nacheinander getrennt zu prüfen [42].

A. Das Vorliegen einer Beschränkung aufgrund der in § 32 des Einkommensteuergesetzes getroffenen Unterscheidung zwischen ausgeschütteten Gewinnen, bei denen es sich um Dividenden handelt, und solchen, die Anteile darstellen

50. E macht geltend, dass die angefochtene Entscheidung Einkünfte, die von ausländischen, in Form einer luxemburgischen SICAV gegründeten OGAW ausgeschüttet würden, genauso behandelt habe wie Einkünfte, die von inländischen Aktiengesellschaften ausgeschüttet würden, was für ihre Anteilseigner zu einer höheren Besteuerung geführt habe als für finnische Investmentfonds und deren Anleger.

40 Vgl. zu steuerlichen Maßnahmen Schlussanträge des Generalanwalts Tizzano in der Rechtssache SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:437, Nr. 55) oder allgemeiner Urteile vom 7. Mai 1997, Pistre u. a. (C-321/94 bis C-324/94, EU:C:1997:229, Rn. 52), und vom 1. Oktober 2009, Woningstichting Sint Servatius (C-567/07, EU:C:2009:593, Rn. 25).

41 Vgl. z. B. Urteil vom 26. Februar 2019, X (In Drittländern ansässige Zwischengesellschaften) (C-135/17, EU:C:2019:136, Rn. 70).

42 Es mag verlockend sein, eine umfassende Beurteilung des Zusammenwirkens dieser drei Bestimmungen vorzunehmen, doch begründet ein solcher Ansatz die Gefahr, dass, wenn das Vorliegen einer Beschränkung festgestellt werden sollte, die der Beschränkung zugrunde liegenden Bestimmungen nicht genau bezeichnet werden, so dass der Mitgliedstaat seine Rechtsvorschriften über das Erforderliche hinaus ändert.

51. Es ist jedoch unstreitig, dass diese Unterscheidung nicht auf den in der Sache anwendbaren nationalen Rechtsvorschriften beruht. Ausländische Investmentfonds ohne Rechtspersönlichkeit werden tatsächlich genauso behandelt wie inländische Fonds ohne jegliche Rechtspersönlichkeit. Folglich kann keine unmittelbare Diskriminierung festgestellt werden.

52. In Bezug auf das Vorliegen einer etwaigen mittelbaren Diskriminierung trifft es zwar zu, dass das finnische Recht die Gründung von Organismen für gemeinsame Anlagen lediglich in Vertragsform zulässt. Dieser Umstand allein genügt jedoch nicht, um das Vorliegen einer mittelbaren Diskriminierung zu belegen. Wie ich bereits ausgeführt habe, muss dafür das verwendete Kriterium bewirken, dass Nichtstaatsangehörige oder Nichtansässige benachteiligt werden, selbst wenn der Wortlaut dieser Bestimmung im Übrigen unterschiedslos anwendbar ist.

53. Im vorliegenden Fall ergibt sich die unterschiedliche Behandlung der SICAV luxemburgischen Rechts gegenüber Investmentfonds finnischen Rechts aus der in den finnischen Rechtsvorschriften getroffenen Unterscheidung zwischen Gewinnanteilen und Dividenden. Abgesehen davon, dass es sich um eine häufig von den nationalen Gesetzgebern getroffene Unterscheidung handelt, lässt sich meines Erachtens nicht ohne Weiteres allein aus dem Umstand, dass das finnische Recht die Errichtung von Investmentfonds in Form einer Gesellschaft nicht zulässt, ableiten, dass der finnische Gesetzgeber damit nationale Investmentfonds bevorzugen wollte.

54. Jedenfalls weise ich darauf hin, dass der Gerichtshof zwar festgestellt hat, dass die Vergleichbarkeit im Hinblick auf das mit der in Rede stehenden Maßnahme verfolgte Ziel zu beurteilen ist, aber – wenn auch im Zusammenhang mit der Diskriminierung aufgrund des Geschlechts, doch ich sehe keinen Grund, warum die Prüfung der Nichtdiskriminierung im vorliegenden Zusammenhang tatsächlich anders sein sollte – auch entschieden hat, dass für die Prüfung, ob eine Ungleichbehandlung vorliegt, alle Personen, für die die nationale Regelung gilt, bei der es zu einer Ungleichbehandlung kommt, zu berücksichtigen sind, da der Kreis der Personen, die in den Vergleich einbezogen werden können, grundsätzlich durch den Anwendungsbereich der betreffenden Regelung bestimmt wird[43].

55. Da in der vorliegenden Rechtssache die von der finnischen Regierung getroffene Unterscheidung zwischen Gewinnanteilen und Dividenden nicht nur für die von Investmentfonds ausgeschütteten Gewinne gilt, sondern allgemein für alle Gewinne, die von einem beliebigen Steuersubjekt ausgeschüttet werden, kann daher angenommen werden, dass das mit dieser Unterscheidung verfolgte Ziel und folglich der Bezugsrahmen für die Beurteilung der Vergleichbarkeit der Situationen auf dieser Ebene angesiedelt ist.

43 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 6. Dezember 2007, Voß (C-300/06, EU:C:2007:757, Rn. 40 und 41), und vom 3. Oktober 2019, Schuch-Ghannadan (C-274/18, EU:C:2019:828, Rn. 47). Ebenso prüft der Gerichtshof im Bereich staatlicher Beihilfen das Vorliegen eines selektiven Vorteils anhand eines Bezugsrahmens. Vgl. in diesem Sinne meine Schlussanträge in den verbundenen Rechtssachen UNESA u. a. (C-105/18 bis C-113/18, EU:C:2019:395, Nr. 80).

56. Zwar ist es Sache des nationalen Gerichts, den genauen Zweck dieser Unterscheidung zu prüfen, doch lässt sich den in Rede stehenden Bestimmungen entnehmen, dass § 33c Abs. 1 und 2 zumindest teilweise darauf abzielt, Einkünfte vom Anwendungsbereich der §§ 33a und 33b auszunehmen, von denen zumindest oberflächlich betrachtet angenommen werden kann, dass sie nicht doppelt besteuert worden sind [44].

57. Daher kann im Hinblick auf dieses Ziel davon ausgegangen werden, dass sich die von den SICAVs luxemburgischen Rechts gezahlten Gewinne von den Gewinnen unterscheiden, die von einem Investmentfonds finnischen Rechts ausgeschüttet werden, da die zuletzt genannten Gewinne nicht an der Quelle besteuert werden.

58. Man kann jedenfalls darauf hinweisen, dass mit der Einstufung der von luxemburgischen SICAVs gezahlten Gewinne als Dividenden – diese Einstufung gilt auch nach luxemburgischem Recht – die in Rede stehende finnische Regelung sich möglicherweise als vorteilhafter für die Anleger erweist, da sie damit in den Genuss der Anwendung der §§ 33a und 33b des Einkommensteuergesetzes kommen können, die die Milderung der Doppelbesteuerung von Gewinnen bezwecken. Tatsächlich können diese Vorteile nur unter dieser Voraussetzung den in diesen Bestimmungen vorgesehenen Mechanismen unterworfen werden [45].

59. Nach alledem bin ich der Ansicht, dass eine Bestimmung wie § 32 des Einkommensteuergesetzes als solche keine Beschränkung der Verkehrsfreiheiten begründet. Sollte eine Diskriminierung von luxemburgischen SICAVs vorliegen, dann ist eine solche Diskriminierung nicht auf § 32 zurückzuführen, sondern ergibt sich aus den Bestimmungen, die eine Ausnahme von der Anwendung dieser Regelung auf bestimmte Gesellschaften begründen. Wie ich nunmehr darlegen werde, tritt eine solche Diskriminierung in einem späteren Stadium der Anwendung der einschlägigen Bestimmungen ein.

B. Zur Maßnahme, die darin besteht, Körperschaften, die weder die Voraussetzungen des ersten Absatzes noch die des zweiten Absatzes von § 33c des Einkommensteuergesetzes erfüllen, vom Anwendungsbereich seiner §§ 33a und 33b auszunehmen

60. Nach § 33c Abs. 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes sind Dividenden, die von einer ausländischen Körperschaft bezogen werden, von der Anwendung der § 33a und 33b ausgenommen, es sei denn, diese Körperschaft ist eine Gesellschaft im Sinne von Art. 2 der Richtlinie 2011/96 oder war nicht verpflichtet, mindestens 10 % Prozent der Steuer auf die Einkünfte, aus denen die Dividenden ausgeschüttet werden, zu zahlen [46], sie hat ihren Sitz nicht in einem Staat des EWR und es besteht kein Doppelbesteuerungsabkommen hinsichtlich der ausgeschütteten Dividenden.

44 Tatsächlich kann eine Einrichtung, wenn sie keine Rechtspersönlichkeit besitzt, grundsätzlich keinen Verpflichtungen unterworfen sein. Das trifft jedoch nicht zwangsläufig zu. Da das Steuerrecht in den meisten Mitgliedstaaten im Allgemeinen als Teil des autonomen Rechts angesehen wird, kann nämlich nicht ausgeschlossen werden, dass in einigen dieser Staaten Einrichtungen ohne Rechtspersönlichkeit wie in Finnland der Einkommensteuer unterliegen, aber anders als dort nicht von der Steuer befreit sind. Folglich könnte der von ihnen ausgeschüttete Gewinnanteil doppelt besteuert werden, so dass im Hinblick auf das mit den Mechanismen zur Begrenzung der Auswirkungen der Doppelbesteuerung verfolgte Ziel davon auszugehen ist, dass sich diese Einrichtungen in einer vergleichbaren Situation befinden wie Körperschaften. Unter diesem Gesichtspunkt könnte § 32 des Einkommensteuergesetzes daher Bedenken hinsichtlich des diskriminierenden Charakters dieser Gleichwertigkeit hervorrufen. Diese Bedenken sind aber vielmehr die Folge dessen, dass das Fehlen der Rechtspersönlichkeit der betroffenen Einrichtung als Kriterium herangezogen wird, und nicht dessen, dass es sich bei ihnen nicht um ein Steuersubjekt handelt. Da jedoch im vorliegenden Fall erstens diese Frage vom vorlegenden Gericht nicht aufgeworfen wurde, zweitens unklar ist, ob es Mitgliedstaaten gibt, die auf diese Weise vorgehen, und drittens die fraglichen Einkünfte als von einer Einrichtung mit Rechtspersönlichkeit ausgeschüttet angesehen wurden, werde ich diese Frage jedoch nicht prüfen.

45 Im Gegenteil, wenn die Steuerbehörden die für Dividenden geltende Steuerregelung auf die von einer ausländischen Einrichtung ohne Rechtspersönlichkeit ausgeschütteten Gewinne angewandt hätten, hätte diese Behandlung eine Diskriminierung und damit eine Beschränkung einer Grundfreiheit darstellen können, da die Anleger dadurch jede Möglichkeit verloren hätten, die Bestimmungen der §§ 33a und 33b des Einkommensteuergesetzes in Anspruch zu nehmen.

46 Auch wenn die fraglichen Bestimmungen dies nicht ausführen, ergibt sich aus den Akten, dass der Begriff „Steuer“ hier nur die Steuern erfasst, die auf die von einem Steuersubjekt erzielten Gewinne erhoben werden.

61. Soweit § 33c Abs. 1 und 2 vorsieht, dass diese Voraussetzungen nur für ausländische Gesellschaften gelten, begründet diese Bestimmung eine Ungleichbehandlung aufgrund der Staatsangehörigkeit [47]. Da außerdem sowohl Körperschaften finnischen Rechts als auch solche ausländischen Rechts einer Doppelbesteuerung unterworfen werden könnten, sind die solcherart unterschiedenen Sachverhalte im Hinblick auf das Ziel dieser Maßnahme als vergleichbar anzusehen [48]. Unter diesen Umständen ist die Schlussfolgerung, dass § 33c Abs. 1 und 2 eine unmittelbare Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit und damit eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs begründet, unvermeidlich.

62. Da die Diskriminierung unmittelbar ist, kann sie nur gerechtfertigt sein, wenn ein in den Verträgen genannter Grund vorliegt und die Maßnahme in angemessenem Verhältnis zu der Verwirklichung dieses Grundes steht.

63. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass nach Art. 65 Abs. 1 Buchst. b AEUV „Artikel 63 [AEUV] … nicht das Recht der Mitgliedstaaten [berührt], die unerlässlichen Maßnahmen zu treffen, um Zuwiderhandlungen gegen innerstaatliche Rechts- und Verwaltungsvorschriften, insbesondere auf dem Gebiet des Steuerrechts und der Aufsicht über Finanzinstitute, zu verhindern".

64. Im vorliegenden Fall kann angenommen werden, dass das mit § 33c Abs. 1 und 2 verfolgte Ziel darin besteht, sicherzustellen, dass nur die von ausländischen Steuersubjekten ausgeschütteten Einkünfte, die bereits an der Quelle besteuert wurden, in den Genuss der Mechanismen zur Beschränkung der Wirkungen einer Doppelbesteuerung kommen können. Es kann davon ausgegangen werden, dass ein solches Ziel von den in Art. 65 Abs. 1 Buchst. b AEUV dargestellten Erwägungen zur Verhinderung von Verstößen gegen das Steuerrecht erfasst ist, die offensichtlich die Erlangung ungerechtfertigter Vorteile einschließen [49].

65. Außerdem erscheint diese Unterscheidung geeignet, die Erreichung des mit ihr verfolgten Ziels zu gewährleisten, ohne dabei über das zu seiner Erreichung erforderliche Maß hinauszugehen [50]. Zu diesem Ergebnis komme ich aus den nachfolgenden Gründen.

66. Erstens schließt § 33c Abs. 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes eine ausländische Körperschaft nicht von den in den §§ 33a und 33b dieses Gesetzes vorgesehenen Mechanismen aus. Mit ihm sollen vielmehr Voraussetzungen festgelegt werden, mit denen sichergestellt werden kann, dass nur bereits besteuerte Gewinne in den Genuss dieses Mechanismus kommen können.

67. Zweitens sehen diese Bestimmungen für eine Körperschaft, die nicht unter Art. 2 der Richtlinie 2011/96 fällt, einen Steuersatz von 10 % vor, der niedriger ist als der finnische Körperschaftsteuersatz.

68. Daher stellt die Maßnahme, die darin besteht, bestimmte ausländische Körperschaften vom Anwendungsbereich der §§ 33a und 33b auszunehmen, zwar eine unmittelbare Diskriminierung dar, erscheint aber im Hinblick auf einen im AEUV selbst genannten Grund gerechtfertigt und dürfte in einem angemessenen Verhältnis zu diesem stehen. Unter diesen besonderen Umständen ist diese Maßnahme als mit dem Unionsrecht vereinbar anzusehen, vorausgesetzt jedoch, dass dieser Ermäßigungsmechanismus lediglich darauf abzielt, diesen Unterschied in der mehrstufigen Besteuerung dieser Gewinne zu korrigieren, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist.

47 Da sich § 33c Abs. 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes formal auf ausländische Gesellschaften bezieht, scheint es mir ausgeschlossen, dass die in dieser Bestimmung getroffene Unterscheidung zwischen Gesellschaften besteht, die eine Steuer entrichtet haben, und solchen, die dies nicht getan haben.

48 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 24. November 2016, SECIL (C-464/14, EU:C:2016:896, Rn. 55).

49 Vgl. z. B. Urteil vom 11. Oktober 2007, ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, Rn. 81).

50 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 9. März 2017, Piringer (C-342/15, EU:C:2017:196, Rn. 53).

C. Zur Maßnahme, die darin besteht, die von bestimmten ausländischen Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden als Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit einzustufen

69. Nach § 33c Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes werden von einer ausländischen Körperschaft ausgeschüttete Gewinne, die nicht die Voraussetzungen des § 33c Abs. 1 und 2 dieses Gesetzes erfüllen, nicht als Kapitaleinkünfte, sondern als Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit besteuert. Wie die Kommission ausgeführt hat, führt diese Bestimmung eine Form der unmittelbaren Diskriminierung ausländischer Körperschaften ein, da sie nur für solche Organismen gilt.

70. Die finnische Regierung hat keine Erklärung für eine etwaige Begründung dieser Einstufung gegeben, und es ist nicht ersichtlich, welche Art von Erklärung aus den Verträgen die daraus resultierende spürbare Ungleichbehandlung rechtfertigen könnte. Selbst wenn es eine Erklärung gäbe, wäre eine solche Unterscheidung nur dann gerechtfertigt, wenn die angewandte Maßnahme in einem angemessenen Verhältnis zu dem verfolgten Ziel stünde.

71. Natürlich ist es verständlich, dass ein Mitgliedstaat dafür Sorge tragen muss, dass die Mechanismen zur Abmilderung der Auswirkungen der Doppelbesteuerung nur Einkünften zugutekommen können, die von diesem Problem betroffen sind. Um jedoch verhältnismäßig zu sein, muss die Nichteinhaltung der Voraussetzungen für die Anwendung der Mechanismen zur Begrenzung der Auswirkungen einer Doppelbesteuerung von Gewinnen logischerweise mit dem Verlust der mit diesen Mechanismen verbundenen Vergünstigung geahndet werden und müssen die Einkünfte somit in vollem Umfang besteuert werden.

72. Dies ist hier nicht der Fall, denn ob es zu der abweichenden steuerlichen Einstufung der Einkünfte – Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit anstelle von Kapitaleinkünften – kommt, hängt allein davon ab, worum es sich bei dem ausländischen Organismus handelt und wo sich sein Sitz befindet, und nicht von der Frage, ob diese Gewinne andernfalls Gefahr liefen, doppelt besteuert zu werden. Es dürfte kaum vertretbar sein, Einkünfte, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen, automatisch in Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit umzuqualifizieren. Dies gilt umso mehr, als nach § 32 des Einkommensteuergesetzes Dividenden, die von Körperschaften ausgeschüttet werden, grundsätzlich Kapitaleinkünfte darstellen.

73. Auch wenn § 33c Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes die von Steuersubjekten ausgeschütteten Einkünfte betrifft, die nicht an der Quelle besteuert wurden, so dass im Hinblick auf das mit dieser Maßnahme verfolgte Ziel davon auszugehen ist, dass sich Investmentfonds finnischen Rechts und SICAVs luxemburgischen Rechts in derselben Situation befinden, werden die von ihnen ausgeschütteten Gewinne gleichwohl unterschiedlich behandelt. Die Gewinne finnischer Einrichtungen gelten als Kapitaleinkünfte, während die von einer SICAV ausgeschütteten Dividenden als Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit angesehen werden und, wie wir gesehen haben, einer progressiven Besteuerung auf einem höheren Niveau unterliegen.

74. Es liegt daher auf der Hand, dass das finnische Steuerrecht dadurch, dass Dividenden, die von einer SICAV luxemburgischen Rechts gezahlt werden, nur deshalb als Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit besteuert werden, weil sie nicht die Voraussetzungen erfüllen, um in den Genuss des in den §§ 33a und § 33b des Einkommensteuergesetzes vorgesehenen Mechanismus zu kommen, eine Beschränkung nach Art. 65 AEUV begründet hat, die in keinem angemessenen Verhältnis zu einem zwingenden Grund des Allgemeininteresses stehen kann.

75. Insoweit weise ich darauf hin, dass das Vorliegen einer solchen Diskriminierung nicht die Gültigkeit der Maßnahme berühren kann, die darin besteht, Dividenden und Gewinnanteile unterschiedlich zu behandeln. Zugegebenermaßen kann sich aus den Auswirkungen einer Bestimmung eine Diskriminierung ergeben. Im vorliegenden Fall lässt jedoch der Umstand, dass die ausgeschütteten Einkünfte in der angefochtenen Entscheidung als Dividenden eingestuft wurden, nicht zwangsläufig den Schluss zu, dass die finnische Regelung in Gänze diskriminierend ist. Nur weil nach

dem Einkommensteuergesetz die ausgeschütteten Einkünfte als Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit (anstelle von Kapitaleinkünften) anzusehen sind, wenn eine Gesellschaft die Voraussetzungen des § 33c Abs. 1 und 2 nicht erfüllt, liegt eine solche Diskriminierung vor. Daher ist nur § 33c Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes als mit dem Unionsrecht unvereinbar anzusehen.

V. Ergebnis

76. Aus den vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof daher vor, die Vorlagefragen wie folgt zu beantworten:

Die Art. 63 und 65 AEUV sind dahin auszulegen, dass sie einer innerstaatlichen Regelung nicht entgegenstehen, nach der Einkünfte, die an eine in Finnland ansässige natürliche Person von einem Organismus für gemeinsame Anlagen in Satzungsform im Sinne der Richtlinie 2009/65/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. Juli 2009 zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften betreffend bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW) mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union gezahlt werden, als Dividende und nicht als Gewinnanteile besteuert werden. Diese Bestimmungen sind zudem dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung nicht entgegenstehen, die die Anwendung von Mechanismen zur Verminderung der Auswirkungen der Doppelbesteuerung ausschließt, wenn solche Gewinne von Gesellschaften ausgeschüttet werden, die in einem anderen Mitgliedstaat zu einem niedrigeren Satz als dem in dieser Regelung vorgesehenen Steuersatz besteuert werden, sofern dieser Ermäßigungsmechanismus lediglich darauf abzielt, diesen Unterschied in der mehrstufigen Besteuerung dieser Gewinne zu korrigieren, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist. Diese Bestimmungen sind jedoch auch dahin auszulegen, dass sie dem entgegenstehen, dass Dividenden, die von solchen Gesellschaften gezahlt werden, durch ebendiese Rechtsvorschriften zu Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit umqualifiziert werden, obwohl Dividenden danach grundsätzlich Kapitaleinkünfte darstellen.