Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. WATHELET
fremsat den 21. november 2013[1]

Sag C-326/12

Rita van Caster
Patrick van Caster
mod
Finanzamt Essen-Süd

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Finanzgericht Düsseldorf (Tyskland))

»Frie kapitalbevægelser — beskatning af udbytte fra investeringsforeninger, som ikke bekendtgør detaljerede oplysninger om gevinster for investorerne (»intransparente foreninger«)«

I – **Indledning**

1. Denne anmodning om præjudiciel afgørelse vedrører spørgsmålet om, hvorvidt nationale bestemmelser som §§ 5 og 6 i den tyske lov om skat af investeringer (Investmentsteurgesetz, herefter »InvStG«) er forenelige med EUF-traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser. I henhold til de omhandlede nationale bestemmelser foretages en fast beskatning af investorernes udbytte fra en investeringsforening, såfremt det selskab, der administrerer foreningen, ikke overholder de i denne lov fastsatte krav om gennemsigtighed og bekendtgørelse af oplysninger.

II – **Retsforskrifter**

A – *EU-retten*

2. Artikel 63, stk. 1, TEUF (tidligere artikel 56, stk. 1, EF) har følgende ordlyd:

»Inden for rammerne af bestemmelserne i dette kapitel er alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande forbudt.«

3. Artikel 65, stk. 3, TEUF (tidligere artikel 58, stk. 3, EF) fastsætter:

»De foranstaltninger og fremgangsmåder, der er nævnt i stk. 1 og 2, må ikke udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger, som defineret i artikel 63.«

1 — Originalsprog: fransk.

4. Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter og afgiftsbelastning af forsikringspræmier [2], der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder, fastsatte følgende i artikel 1, som har overskriften »Almindelige bestemmelser«:

»1. Medlemsstaternes kompetente myndigheder udveksler, i overensstemmelse med dette direktiv, alle oplysninger, der gør det muligt for dem at foretage en korrekt ansættelse af indkomst- og formueskat.

2. Som indkomst- og formueskatter anses uanset opkrævningsmetoden alle skatter, der pålignes på grundlag af hele indkomsten, hele formuen eller dele af indkomsten eller formuen, herunder skatter på fortjeneste ved afhændelse af løsøre eller fast ejendom, skatter på gager eller lønninger udbetalt af foretagender, såvel som skatter på formueforøgelse.

[…]«

5. Dette direktivs artikel 2, der har overskriften »Udveksling af oplysninger efter anmodning«, bestemmer:

»1. En medlemsstats kompetente myndighed kan anmode en anden medlemsstats kompetente myndighed om at meddele de i artikel 1, stk. 1, omhandlede oplysninger vedrørende enkeltsager. Den kompetente myndighed i den stat, til hvilken anmodningen er rettet, er ikke forpligtet til at efterkomme denne anmodning, hvis det viser sig, at den kompetente myndighed i den stat, der har fremsat anmodningen, ikke har udtømt sine egne sædvanlige oplysningsmuligheder, som den efter omstændighederne kunne have udnyttet for at fremskaffe de ønskede oplysninger uden risiko for ikke at opnå det tilstræbte resultat.

2. Med henblik på meddelelse af de i stk. 1 omhandlede oplysninger lader den kompetente myndighed i den stat, der er anmodet om oplysningerne, foretage de nødvendige undersøgelser for at tilvejebringe disse oplysninger, for så vidt det skønnes påkrævet.«

6. Direktivets artikel 11, der har overskriften »Anvendelse af videregående bestemmelser for bistand«, fastsætter følgende:

»Udførelsen af videregående forpligtelser til at udveksle oplysninger på grundlag af andre retsakter berøres ikke af foranstående bestemmelser.«

B – *Tysk ret*

7. Finanzgericht Düsseldorf har henvist til følgende bestemmelser i InvStG:

8. InvStG's § 5 bestemmer følgende i sin affattelse af 15. december 2003, der var gældende fra den 1. januar 2004:

»(Beskatningsgrundlag)

(1) §§ 2 og 4 finder kun anvendelse, såfremt

2 — EFT L 336, s. 15. Dette direktiv blev ophævet med virkning fra den 1.1.2013 ved Rådets direktiv 2011/16/EU af 15.2.2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF, EUT L 64, s. 1. Selv om det nye direktiv indeholder en række vigtige ændringer vedrørende udveksling af oplysninger mellem medlemsstaternes skattemyndigheder, har disse ændringer ingen betydning for denne analyse.

1. Investeringsforeningen ved hver udbetaling af udbytte i forhold til en investeringsandel på tysk bekendtgør for investorerne:

   a) udbetalingens størrelse (med mindst fire decimaler)

   b) størrelsen af det udbytte, der er udbetalt (med mindst fire decimaler)

   c) de beløb, der indeholdes i udbetalingen, dvs.

      aa) den indtægt for det foregående år, der må ligestilles med udbetaling af udbytte

      bb) de gevinster ved afhændelse, der er skattefritaget som omhandlet i § 2, stk. 3, nr. 1, første punktum

      cc) indtægt som omhandlet i § 3, nr. 40, i lov om indkomstskat

      dd) indtægt som omhandlet i § 8b, stk. 1, i lov om selskabsskat

      ee) gevinster ved afhændelse som omhandlet i § 3, nr. 40, i lov om indkomstskat

      ff) gevinster ved afhændelse som omhandlet i § 8b, stk. 2, i lov om selskabsskat

      gg) udbytte som omhandlet i § 2, stk. 3, nr. 1, andet punktum, for så vidt som der ikke er tale om kapitalindkomst som omhandlet i § 20 i lov om indkomstskat

      hh) skattefritagne gevinster ved afhændelse som omhandlet i § 2, stk. 3, nr. 2

      ii) udbytte som omhandlet i § 4, stk. 1

      jj) udbytte som omhandlet i § 4, stk. 2, for hvilket der ikke er foretaget fradrag i medfør af stk. 4

      kk) udbytte som omhandlet i § 4, stk. 2, som ifølge en dobbeltbeskatningsoverenskomst giver ret til modregning i indkomstskatten eller selskabsskatten af den skat, der anses for at være betalt

   d) den del af udbetalingen, der giver ret til modregning eller tilbagebetaling af kapitalindkomstskat som omhandlet i

      aa) § 7, stk. 1 og 2

      bb) § 7, stk. 3

   e) det kapitalindkomstskattebeløb, der skal modregnes eller tilbagebetales, som omhandlet i

      aa) § 7, stk. 1 og 2

      bb) § 7, stk. 3

   f) den udenlandske skat, der vedrører udbytte, som omhandlet i § 4, stk. 2, der er indeholdt i de udbetalte beløb, og

      aa) er fradragsberettiget i medfør af § 34c, stk. 1, i lov om indkomstskat eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst

bb) er fradragsberettiget i medfør af § 34c, stk. 3, i lov om indkomstskat, hvis der ikke har været foretaget fradrag i medfør af § 4, stk. 4

cc) anses for at være betalt i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst

g) det beløb, der skal fradrages for værdiforringelse eller nedsættelse af midler i medfør af § 3, stk. 3, første punktum

h) det selskabsskattenedsættelsesbeløb, som det udloddende selskab har gjort gældende i medfør af § 37, stk. 3, i lov om selskabsskat.

2. Investeringsforeningen for udbytte, der må ligestilles med en udlodning, senest fire måneder efter udløbet af det regnskabsår, i hvilket de må anses for udbetalt, på tysk bekendtgør de i henhold til nr. 1 krævede oplysninger i forhold til en investeringsandel for investorerne.

3. Investeringsforeningen i forbindelse med årsberetningen som omhandlet i InvStG's § 45, stk. 1, og § 122, stk. 1 og 2, bekendtgør de i henhold til nr. 1 og 2 krævede oplysninger i den elektroniske Bundesanzeiger. Disse oplysninger skal ledsages af en erklæring afgivet af en tjenesteyder, der har faglig kompetence til forretningsmæssigt at yde rådgivning i medfør af § 3 i lov om skatterådgivning, eller af et revisionsorgan, som er anerkendt af myndighederne, eller et tilsvarende organ, som bekræfter, at oplysningerne er givet i overensstemmelse med reglerne i tysk skattelovgivning. Handelslovbogens § 323 finder tilsvarende anvendelse. Såfremt kontooversigten ikke offentliggøres i den elektroniske Bundesanzeiger i henhold til bestemmelserne i lov om investeringer, angives det ligeledes, hvor kontooversigten bliver offentliggjort på tysk

4. Den udenlandske investeringsforening beregner summen af udbyttebeløb, der gælder som udbetalt til indehaveren af udenlandske investeringsandele efter den 31. december 1993, men som endnu ikke har været undergivet skatteindeholdelse, og bekendtgør denne sammen med tilbagekøbsprisen.

5. Den udenlandske investeringsforening på anfordring inden tre måneder fuldstændigt godtgør rigtigheden af de i nr. 1, 2 og 4 nævnte oplysninger over for Bundeszentralamt für Steuern. Hvis certifikaterne er affattet på et andet sprog end tysk, kan der stilles krav om en bekræftet oversættelse heraf til tysk. Hvis den udenlandske investeringsforening har givet oplysninger om et unøjagtigt beløb, skal den i offentliggørelsen for det indeværende regnskabsår på eget initiativ eller efter anmodning fra det tyske forbundsskattekontor tage højde for beløbsforskellen.

Hvis de under nr. 1, litra c) eller f), nævnte oplysninger ikke er tilgængelige, beskattes udbyttet i medfør af § 2, stk. 1, første punktum, og § 4 finder ikke anvendelse[3].«

9. InvStG's § 6 i affattelsen af 15. december 2003, som trådte i kraft pr. 1. januar 2004, fastsætter følgende:

»(Beskatning ved manglende bekendtgørelse)Er betingelserne i § 5, stk. 1, ikke opfyldt, beskattes investoren af udbetalinger hidrørende fra investeringsandele, mellemgevinst samt 70% af det merbeløb, der udgøres af forskellen mellem den tilbagekøbspris for en andel, der først blev fastsat i kalenderåret, og den tilbagekøbspris, der senest blev fastsat i kalenderåret. Der skal mindst beskattes 6% af den tilbagekøbspris, der senest blev fastsat i kalenderåret. Er der ikke fastsat nogen tilbagekøbspris, anvendes i stedet den børsnoterede pris eller markedsprisen. [...]«

3 — Som den tyske regering har anført, er InvStG's § 5 efterfølgende blevet ændret flere gange, men hver gang kun marginalt og uden betydning for den foreliggende sag.

10. Artikel 26 i overenskomsten mellem Kongeriget Belgien og Forbundsrepublikken Tyskland til undgåelse af dobbeltbeskatning og regulering af visse andre spørgsmål for så vidt angår indkomst- og formuebeskatning, herunder erhvervs- og ejendomsskat, undertegnet den 11. april 1967 (herefter »dobbeltbeskatningsoverenskomsten«), fastsætter følgende:

»(Informationsudveksling)

1. De kontraherende staters kompetente myndigheder skal udveksle sådanne oplysninger, som er nødvendige for at gennemføre bestemmelserne i denne overenskomst eller i de kontraherende staters interne lovgivning vedrørende de skatter, der er omfattet af overenskomsten, i det omfang denne beskatning er i overensstemmelse med overenskomsten.

[…]«

III – **Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål**

11. Rita van Caster og hendes søn, Patrick van Caster, som begge er belgiske statsborgere bosat i Forbundsrepublikken Tyskland, ejer andele i investeringsforeninger med hjemsted i en anden medlemsstat end Forbundsrepublikken Tyskland. Andelene var blevet indlagt på depot hos banken BBL/ING i Belgien.

12. Rita og Patrick van Caster angav udbyttet af deres andele i investeringsforeninger med en ansat værdi eller vurdering under henvisning til vedføjede lister eller Börsenzeitung med følgende beløb: 8 435,43 EUR for 2003, 10 500,94 EUR for 2004, 12 318,18 EUR for 2005, 13 263,04 EUR for 2006, 12 672,46 EUR for 2007 og 14 272,88 EUR for 2008, dvs. i alt 71 462,93 EUR.

13. Finanzamt Essen-Süd vurderede, at betingelserne i InvStG's § 5 ikke var opfyldt, og opgjorde derimod udbyttet i overensstemmelse med InvStG's § 6, hvorefter der mindst skal beskattes 6% af den tilbagekøbspris, der senest blev fastsat i kalenderåret. Efter denne beskatningsmetode blev beløbene opgjort således: 38 503,53 EUR for 2003, 32 691,41 EUR for 2004, 63 603,62 EUR for 2005, 49 463,21 EUR for 2006, 37 045,03 EUR for 2007 og 25 139,27 EUR for 2008, dvs. i alt 246 446,07 EUR.

14. Rita og Patrick van Caster har anlagt sag ved Finanzgericht Düsseldorf til prøvelse af Finanzamt Essen-Süds afgørelse og gjort gældende, at bestemmelserne i InvStG's § 6, der gælder fra 2004, er i strid med EU-retten, navnlig EUF-traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser.

15. Under den mundtlige forhandling for den forelæggende ret blev hovedsagens parter med hensyn til faktiske omstændigheder enige om, at foreningsudbyttet for 2003 skulle ansættes til 4% af tilbagekøbsprisen pr. 31. december 2003, dvs. 19 848,07 EUR.

16. Rita og Patrick van Caster har ved den forelæggende ret nedlagt påstand om, at skatteansættelserne for 2004-2008 ændres således, at det er de angivne indkomster, der skal indgå i skatteberegningsgrundlaget. Finanzamt Essen-Süd har nedlagt påstand om frifindelse, da Finanzamt mener, at InvStG's § 6 er forenelig med EU-retten.

17. Under disse omstændigheder har Finanzgericht Düsseldorf besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er den faste beskatning af udbytte fra såkaldte »intransparente« (indenlandske og) udenlandske investeringsforeninger i henhold til § 6 i Investmentsteurgesetz i strid med europæisk fællesskabsret (artikel 56 EF), fordi den udgør en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital (artikel 58, stk. 3, EF)?«

IV – **Retsforhandlingerne ved Domstolen**

18. Anmodningen om præjudiciel afgørelse blev indgivet til Domstolen den 10. juli 2012. Rita og Patrick van Caster, Finanzamt Essen-Süd, den tyske regering, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg og fremsatte, med undtagelse af Det Forenede Kongeriges regering, mundtlige bemærkninger under retsmødet den 9. oktober 2013.

V – **Analyse**

A – *Indledende bemærkninger om InvStG's §§ 5 og 6*

19. Hvis investeringsforeningen opfylder kravene om på tysk, i de foreskrevne former og inden for de fastsatte frister at bekendtgøre visse oplysninger til investorerne og de tyske myndigheder, er udbytte af andele i investeringsforeninger i henhold til InvStG's § 5 omfattet af den almindelige gennemsigtige beskatningsordning (InvStG's §§ 2 og 4), dvs., som Kommissionen har påpeget, beskatning på grundlag af de reelle værdier eller i det mindste værdier fastsat i overensstemmelse med den tyske skatte- og afgiftslovs § 162 og ikke på grundlag af forud fastsatte værdier, på samme måde som hvis den skattepligtige havde placeret sin formue direkte uden at gå igennem en investeringsforening.

20. Såfremt en investeringsforening ikke overholder betingelserne i henhold til InvStG's § 5, stk. 1, skal investoren betale skat af et i denne lovs § 6 forud fastsat beløb på mindst 6% af den tilbagekøbspris, der senest blev fastsat i kalenderåret. Ifølge den forelæggende ret udelukker denne faste beregning undtagelser, der giver den skattepligtige mulighed for at blive beskattet af en reel værdi eller i det mindste en anslået værdi af det oppebårne afkast.

21. Det er således den skattepligtige, der må bære følgerne af, at det selskab, der administrerer investeringsforeningen, ikke overholder bestemmelserne i InvStG.

22. Generelt finder InvStG's §§ 5 og 6 anvendelse uden forskel på både tyske og udenlandske investeringsforeninger bortset fra for det første forpligtelsen til at beregne summen af udbyttebeløb, der gælder som udbetalt til indehaveren af udenlandske investeringsandele efter den 31. december 1993, og bekendtgøre denne sammen med tilbagekøbsprisen (InvStG's § 5, stk. 1, nr. 4), og for det andet forpligtelsen til fuldstændigt at godtgøre rigtigheden af visse oplysninger over for Bundeszentralamt für Steuern (InvStG's § 5, stk. 1, nr. 5). Kun udenlandske investeringsforeninger er omfattet af disse to forpligtelser.

23. Med hensyn til den sidstnævnte forpligtelse finder jeg, at den pålægger investorerne en forpligtelse til på anfordring at godtgøre rigtigheden af oplysningerne over for Bundeszentralamt für Steuern, uden at dette krav på nogen måde skal begrundes. Der er intet i sagens akter, der forklarer, hvorfor denne godtgørelsesforpligtelse ikke også gælder for de tyske investeringsforeninger.

24. Med hensyn til spørgsmålet om, hvorvidt InvStG finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag, bemærker jeg, at den forelæggende ret ikke anfører, hvilken eller hvilke betingelser i InvStG's § 5 den pågældende udenlandske investeringsforening ikke har overholdt. Dette har ingen indflydelse på min analyse, da manglende opfyldelse af bare ét af elementerne i InvStG's § 5, stk. 1, som anført af Kommissionen og bekræftet af Finanzamt Essen-Süd, medfører fast beskatning som omhandlet i InvStG's § 6.

B – *Spørgsmålet, om der foreligger en restriktion for de frie kapitalbevægelser*

25. Den forelæggende ret henviser i sit spørgsmål til artikel 56 EF og artikel 58, stk. 3, EF, som var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder, og som nu, uændret, er artikel 63 TEUF og artikel 65, stk. 3, TEUF.

1. Parternes standpunkter

26. Finanzamt Essen-Süd, den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering har benægtet, at der foreligger en restriktion for de frie kapitalbevægelser. De mener ikke, at en national lov som den i hovedsagen omhandlede, der finder anvendelse uden forskel på tyske og udenlandske investeringsforeninger, kan udgøre en restriktion for denne frihed.

27. De mener heller ikke, at der i den foreliggende sag er tale om en skjult begrænsning. Ifølge Finanzamt Essen-Süd og den tyske regering kan de tyske myndigheder med føje kræve alle de oplysninger af de skattepligtige, som de anser for nødvendige for at kunne beregne den nøjagtige indkomstskat, der skal betales.

28. De har gjort opmærksom på, at den pågældende lovgivning rent faktisk ikke medfører særlige vanskeligheder for udenlandske investeringsforeninger. De mener desuden, at det samme er tilfældet med hensyn til de to krav, som kun gælder for udenlandske investeringsforeninger, dvs. forpligtelsen til at bekendtgøre tilbagekøbsprisen og summen af udbyttebeløb, der gælder som udbetalt til indehaveren af udenlandske investeringsandele efter den 31. december 1993 (InvStG's § 5, stk. 1, nr. 4), og forpligtelsen til fuldstændigt at godtgøre rigtigheden af visse oplysninger over for Bundeszentralamt für Steuern (InvStG's § 5, stk. 1, nr. 5).

29. Til støtte for denne påstand har Finanzamt Essen-Süd og den tyske regering henvist til den omstændighed, at Bundeszentralamt für Steuern i 2011 undersøgte ca. 31 800 indberetninger fra udenlandske investeringsforeninger. Den tyske regering har tilføjet, at det viste sig, at kun 25% af de udenlandske investeringsforeninger tilsidesatte forpligtelserne til at foretage den i InvStG's § 5 krævede beregning og bekendtgørelse.

30. Med udgangspunkt i den omstændighed, at den forelæggende ret ikke har henvist til de betingelser, der i henhold til InvStG's § 5, stk. 1, nr. 4 og 5, udelukkende gælder for udenlandske investeringsforeninger, har Kommissionen fokuseret på de to forpligtelser, som den forelæggende ret nævner som eksempel på de forpligtelser, de udenlandske investeringsforeninger »ofte« ikke opfylder, dvs. forpligtelsen til at meddele investeringsafkastet på tysk og offentliggøre de i henhold til InvStG krævede oplysninger i den elektroniske Bundesanzeiger.

31. Hvad den første af disse forpligtelser angår har Kommissionen bemærket, at de tilsynsbestemmelser, der var gældende for investeringsforeninger i de pågældende år, navnlig artikel 47 i direktiv 85/611/EØF[4], kun anførte sprogkrav for de oplysninger, der var relevante for forsigtighedstilsyn, og som af den grund skulle offentliggøres.

32. Med hensyn til den anden forpligtelse har Kommissionen bemærket, at det i højere grad er de udenlandske foreningers kommercielle interesser end bestemmelserne i InvStG, som motiverer dem til at meddele disse oplysninger til de tyske investorer på tysk og offentliggøre dem på tysk i Bundesanzeiger.

4 — Rådets direktiv af 20.12.1985 om samordning af love og administrative bestemmelser om visse institutter for kollektiv investering i værdipapirer (investeringsinstitutter) (EFT L 375, s. 3).

33. Angående den faste beskatning, som er fastsat i InvStG's § 6, er det ifølge Kommissionen sandsynligt, med forbehold af den forelæggende rets konstateringer, at der er tale om en skjult restriktion, idet den skattemæssige fordel, dvs. beskatningen på grundlag af reelle eller anslåede værdier, afhænger af formaliteter, som nationale foreninger til forskel fra udenlandske foreninger naturligt opfylder, da disse hovedsageligt henvender sig til nationale kunder og kommunikerer med dem på det fælles sprog.

34. En udenlandsk investeringsforening vil derimod ikke opfylde disse betingelser, hvis den foretager en passiv markedsføring i Tyskland, da den eneste grund, den har, til at overholde disse betingelser er beskatningen af de investorer, der er hjemmehørende dér, og ikke egne kommercielle hensyn.

35. Hvad Rita og Patrick van Caster angår har de tilsluttet sig den forelæggende rets synspunkt, hvorefter der til trods for, at InvStG's § 5 finder anvendelse uden forskel på både nationale og udenlandske investeringsforeninger, er tale om en skjult eller de facto-forskelsbehandling, der skader de sidstnævnte, da de tyske investeringsforeninger næsten alle opfylder kravene i InvStG's § 5, mens de udenlandske investeringsforeninger som regel ikke har grund til at efterkomme dem.

2. Bedømmelse

36. Indledningsvis bemærkes, at selv om direkte beskatning hører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog ifølge fast retspraksis udøve denne kompetence under overholdelse af EU-retten [5].

37. Det følger ligeledes af fast retspraksis, at de foranstaltninger, der er forbudt ifølge artikel 63, stk. 1, TEUF, i deres egenskab af restriktioner for kapitalbevægelserne omfatter sådanne foranstaltninger, som afholder en ikke-hjemmehørende person fra at foretage investeringer i en medlemsstat, eller sådanne, der afholder denne medlemsstats statsborgere fra at foretage investeringer i andre medlemsstater [6].

38. Som Domstolen allerede har fastslået i den sag, der gav anledning til dom af 27. januar 2009, Persche, vedrørende muligheden for skattefradragsret i Tyskland for gaver skænket til almennyttige institutioner etableret i andre medlemsstater, »[…] kan muligheden for et skattefradrag have betydelig indflydelse på giverens adfærd, hvorfor den manglende fradragsret i Tyskland for gaver skænket til almennyttige institutioner etableret i andre medlemsstater kan påvirke de tyske skattepligtiges villighed til at skænke dem gaver. En sådan lovgivning udgør derfor en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som principielt er forbudt i medfør af artikel [63 TEUF]« [7].

39. Desuden har Domstolen for nylig i forbindelse med en bestemmelse i polsk ret, der sætter et loft for de polske åbne pensionsfondes investeringer i udlandet på 5% af værdien af den pågældende åbne pensionsfonds aktiver, fastslået, at »[e]n sådan bestemmelse [ligeledes] har […] en restriktiv virkning for selskaber hjemmehørende i andre medlemsstater, da den udgør en hindring for kapitaltilførsel fra Polen, da erhvervelse af bl.a. aktier eller andele i institutter for kollektiv investering er begrænset […]« [8].

5 — Jf. dom af 4.3.2004, sag C-334/02, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2229, præmis 21, af 20.1.2011, sag C-155/09, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 65, præmis 39, af 16.6.2011, sag C-10/10, Kommissionen mod Østrig, Sml. I, s. 5389, præmis 23, og af 10.5.2012, forenede sager C-338/11 – C-347/11, Santander Asset Management SGIIC m.fl., endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 14.

6 — Jf. dom af 25.1.2007, sag C-370/05, Festersen, Sml. I, s. 1129, præmis 24, af 18.12.2007, sag C-101/05, A, Sml. I, s. 11531, præmis 40, og af 10.2.2011, forenede sager C-436/08 og C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, Sml. I, s. 305, præmis 50, samt dommen i sagen Santander Asset Management SGIIC m.fl., præmis 15.

7 — Sag C-318/07, Sml. I, s. 359, præmis 38 og 39.

8 — Jf. dom af 21.12.2011, sag C-271/09, Kommissionen mod Polen, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 52. Jf. desuden dom af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 34 og 35, og af 15.7.2004, sag C-242/03, Weidert og Paulus, Sml. I, s. 7379, præmis 13 og 14.

40. Det fremgår således klart af Domstolens praksis, at en national bestemmelse, som afholder en i en medlemsstat hjemmehørende person fra at foretage investeringer i en virksomhed, der er etableret i en anden medlemsstat, samt hindrer virksomheder, der er etableret i andre medlemsstater, i at tiltrække investorer, der er etableret eller har hjemsted i den pågældende medlemsstat, udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser.

41. Spørgsmålet er derfor, hvorvidt InvStG's §§ 5 og 6 har en sådan afskrækkende virkning.

42. Selv om det er korrekt, at kravene i InvStG's § 5 finder anvendelse uden forskel på nationale og udenlandske investeringsforeninger (med undtagelse af de forpligtelser, der er omhandlet i stk. 1, nr. 4 og 5), og at de, således som Det Forenede Kongeriges regering har bemærket, ikke burde være umulige at opfylde for en stor international bank, er der imidlertid heller ingen tvivl om, at en udenlandsk investeringsforening, som ikke eller kun i ringe grad henvender sig til det tyske marked, uanset de tekniske vanskeligheder, der er forbundet hermed, næppe har interesse i at opfylde disse krav. Så meget desto mere, som det vil være investoren, der må bære konsekvenserne, hvis den forening, der administrerer fonden, vælger ikke at opfylde dem.

43. Konsekvenserne for investoren kan være store. I modsætning til den tyske regering, som vurderer, at den faste beskatning i medfør af InvStG's § 6 er beskeden, er jeg enig med Kommissionen i, at en på forhånd fastsat forrentning på 6% i sig selv er højt sat, især når renteniveauet har været lavt gennem en længere periode. Den tyske regering har under retsmødet anført, at denne sats blev fastsat i 2004, dvs. det tidspunkt, hvor InvStG i dens nuværende affattelse trådte i kraft, og ikke er blevet ændret siden da.

44. I den foreliggende sag medfører anvendelsen af InvStG's § 6, at det afkast, som Rita og Patrick Van Caster skal beskattes af, stiger fra en reel eller anslået værdi af 71 462,93 EUR til en ud fra en fast sats fastsat værdi af 246 446,07 EUR.

45. Jeg er derfor af den opfattelse, at den samlede virkning af InvStG's §§ 5 og 6, dvs. den store risiko for en højere beskatning (som følge af den faste ansættelse af det skattepligtige udbytte) kædet sammen med den store mulighed for, at de udenlandske investeringsforeninger ikke overholder betingelserne i InvStG's §§ 5 og 6, således som den forelæggende ret antyder, er, at tyske investorer afskrækkes fra at investere i udenlandske investeringsforeninger.

46. Denne konklusion med hensyn til en skjult begrænsning af de frie kapitalbevægelser bestyrkes af, at InvStG's § 6 udelukker enhver anden fastsættelse eller ansættelse af værdien, navnlig på grundlag af oplysninger fra den skattepligtige investor selv.

47. Selv om Domstolen ofte har taget denne omstændighed i betragtning i forbindelse med begrundelsen [9], sådan som jeg ligeledes vil gøre i det følgende, fastslog Domstolen i dommen i sagen Meilicke m.fl., at »[…] en national lovgivning […], i medfør af hvilken der kun gives skattefradrag efter fremlæggelse af en attest, der er i overensstemmelse med den berørte medlemsstats interne ordning, *uden nogen som helst mulighed for aktionæren for ved hjælp af andre former for relevant dokumentation og oplysninger at bevise størrelsen af den skat, der faktisk er blevet betalt af det selskab, som har udloddet udbyttet*, udgør en skjult begrænsning af kapitalens frie bevægelighed, som er forbudt i medfør af artikel 65, stk. 3, TEUF […]« [10].

48. I lyset af det ovenstående konkluderer jeg, at den samlede virkning af InvStG's §§ 5 og 6 medfører en restriktion for de frie kapitalbevægelser.

9 — Jf. dom af 8.7.1999, sag C-254/97, Baxter m.fl., Sml. I, s. 4809, præmis 19 og 20, af 28.10.1999, sag C-55/98, Vestergaard, Sml. I, s. 7641, præmis 26, og af 11.10.2007, sag C-451/05, ELISA, Sml. I, s. 8251, præmis 95, samt Persche-dommen, præmis 53, og dom af 6.10.2011, sag C-493/09, Kommissionen mod Portugal, Sml. I, s. 9247, præmis 46, og af 28.2.2013, sag C-544/11, Petersen, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 51.

10 — Dom af 30.6.2011, sag C-262/09, Sml. I, s. 5669, præmis 40. Min fremhævelse.

C – Begrundelsen

49. Tilbage står at undersøge, om denne restriktion kan begrundes med henvisning til EUF-traktatens bestemmelser.

50. Domstolen har gentagne gange fastslået, at de frie kapitalbevægelser alene kan begrænses af en national forskrift, hvis denne forskrift er begrundet i en af de i artikel 65 TEUF nævnte grunde eller i tvingende almene hensyn i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i Domstolens praksis [11].

51. Finanzamt Essen-Süd og den tyske regering har ikke påberåbt sig nogen af de i artikel 65 TEUF nævnte grunde, men derimod to tvingende almene hensyn, som Domstolen allerede har anerkendt kan begrunde en begrænsning af den frie bevægelighed, nemlig opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne [12] og en effektiv skattekontrol [13].

52. Vedrørende beskyttelse af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, som ikke blev påberåbt under retsmødet, har Finanzamt Essen-Süd og den tyske regering i deres skriftlige indlæg peget på, at InvStG's bestemmelser har til formål at sikre en ensartet skattemæssig behandling af for det første investeringer i investeringsforeninger og direkte investeringer og for det andet investeringer i udenlandske investeringsforeninger og investeringer i nationale foreninger. Finanzamt Essen-Süd har gjort opmærksom på, at personer, der er hjemmehørende i Forbundsrepublikken Tyskland, beskattes af deres samlede indkomst og er fuldt skattepligtige.

53. Efter min opfattelse fremgår det klart af sagens akter, at denne sag ikke vedrører fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne. Dette tvingende almene hensyn vedrører nemlig en ordning, som »har til formål at hindre former for adfærd, som kan gøre indgreb i en medlemsstats ret til at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, der udøves på dens område« [14], og i særdeleshed når de skattepligtige søger at rejse tvivl om en medlemsstats beskatningskompetence til fordel for en anden stats kompetence, som vil være gunstigere for dem. Dette er ikke tilfældet i den foreliggende sag, da Forbundsrepublikken Tysklands beskatningskompetence af de indtægter, som personer, der er hjemmehørende i Tyskland, har, også fra deres investeringer i udenlandske foreninger, ikke berøres. Der er således ikke tale om fordeling af en beskatningskompetence mellem medlemsstaterne.

54. Under alle omstændigheder vedrører den argumentation, som Finanzamt Essen-Süd og den tyske regering har fremført i denne henseende, slet ikke beskyttelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, men snarere lighed for personer, der er hjemmehørende i Tyskland, med hensyn til de tyske skatter, uanset hvilken form for investering de har foretaget, og hvor de har foretaget den.

11 — Jf. dom af 14.2.2008, sag C-274/06, Kommissionen mod Spanien, præmis 35, og dommen i sagen Kommissionen mod Polen præmis 55.

12 — Jf. dom af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 45, af 7.9.2006, sag C-470/04, N, Sml. I, s. 7409, præmis 42, af 18.7.2007, sag C-231/05, Oy AA, Sml. I, s. 6373, præmis 51, af 15.5.2008, sag C-414/06, Lidl Belgium, Sml. I, s. 3601, præmis 31, af 25.2.2010, sag C-337/08, X Holding, Sml. I, s. 1215, præmis 28, og af 29.11.2011, sag C-371/10, National-Grid Indus, Sml. I, s. 12273, præmis 45.

13 — Jf. dom af 20.2.1979, sag 120/78, Rewe-Zentral, »Cassis de Dijon«-dommen, Sml. s. 649, præmis 8, af 15.5.1997, sag C-250/95, Futura Participations og Singer, Sml. I, s. 2471, præmis 31, af 10.3.2005, sag C-39/04, Laboratoires Fournier, Sml. I, s. 2057, præmis 24, af 11.6.2009, forenede sager C-155/08 og C-157/08, X og Passenheim-van Schoot, Sml. I, s. 5093, præmis 45, og af 1.7.2010, sag C-233/09, Dijkman og Dijkman-Lavaleije, Sml. I, s. 6649, præmis 58, dommen i sagen Kommissionen mod Portugal, præmis 42, og i sagen Meilicke m.fl., præmis 41, samt dom af 5.7.2012, sag C-318/10, SIAT, endnu ikke trykt i samling af afgørelser, præmis 36, og Petersen-dommen, præmis 50.

14 — Dom af 21.1.2010, sag C-311/08, SGI, Sml. I, s. 487, præmis 60 og den deri nævnte retspraksis. Jf. ligeledes Oy AA-dommen, præmis 54, og dom af 18.6.2009, sag C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, Sml. I, s. 5145, præmis 66.

55. Hvad angår effektiv skattekontrol er Finanzamt Essen-Süd og den tyske regering af den opfattelse, at der er en risiko for, at de tyske skattemyndigheder ikke effektivt kan opkræve indkomstskat af afkast fra udenlandske investeringsforeninger, og navnlig når afkastet fra udenlandske investeringsforeninger forbliver i foreningen – idet der i den foreliggende sag er tale om akkumulerende fonde – og der således ikke vil finde nogen udbetaling sted i det land, hvor den skyldige kapitalindkomstskat skal opkræves.

56. Det følger af Domstolens praksis, at hensynet til at sikre en effektiv skattekontrol kan udgøre et alment tvingende hensyn, der kan berettige begrænsninger af den frie bevægelighed, der er sikret ved EUF-traktaten [15].

57. Som den tyske regering har anført, kan skattemyndighederne i en medlemsstat kræve, at den skattepligtige fremlægger de beviser, som de finder nødvendige for at kunne bedømme, om de fastsatte betingelser for en skattefordel er opfyldt [16].

58. Det Forenede Kongeriges regering har med henvisning til dom af 28. oktober 2010, Établissements Rimbaud (sag C-72/09, Sml. I, s. 10659, præmis 35), tilføjet, at »[e]n medlemsstat kan […] anvende foranstaltninger, der gør det muligt klart og præcist at kontrollere det beløb, som de skattepligtige personer skal betale«, hvilket betyder, at det ikke er urimeligt, at en medlemsstat ikke indrømmer en skattefordel i visse situationer, »hvor den ikke er i stand til reelt og effektivt at kontrollere, om de betingelser, som denne fordel underlægges i den nationale lov, er opfyldt« (punkt 134 i generaladvokat Bots forslag til afgørelse i den sag, der gav anledning til A-dommen).

59. Enhver restriktiv foranstaltning skal dog for at kunne begrundes i hensynet til at sikre en effektiv skattekontrol overholde proportionalitetsprincippet i den forstand, at den skal være egnet til at nå det tilstræbte mål og ikke må være gå videre, end hvad der er nødvendigt for at nå målet [17].

60. Det er sandsynligt, at de oplysninger og den efterprøvelse af rigtigheden af visse oplysninger, som kræves i henhold til InvStG'§ 5, bør gøre det muligt for de tyske skattemyndigheder at fortage en korrekt skatteansættelse af udbytte fra investeringsfonde på grundlag af disses reelle eller anslåede værdi. Jeg har imidlertid væsentlige grunde til at mene, at den tyske lovgivning går videre, end hvad der er nødvendigt for at nå dette formål om at sikre en korrekt skatteansættelse.

61. Som nævnt ovenfor har den forelæggende ret ikke anført, hvilke forpligtelser ifølge InvStG's § 5 der ikke er blevet overholdt i Rita og Patrick Van Casters tilfælde, men de fælles punkter i de forskellige former for krav i denne § 5 gør det muligt at udlede følgende elementer.

62. Før det første er det kun investeringsforeningerne, der pålægges forpligtelser i InvStG's § 5, og ikke de skattepligtige, hvis indtægter er skattepligtige i Tyskland. Når disse foreninger, som administrerer investeringsmidlerne, er udenlandske, er de ikke kun ikke skattepligtige i denne medlemsstat, men heller ikke underlagt tysk ret.

15 — Jf. Cassis de Dijon-dommen, præmis 8, dommen i sagen Futura Participations og Singer, præmis 31, Laboratoires Fournier-dommen, præmis 24, dommen i sagen X og Passenheim-van Schoot, præmis 45, i sagen Dijkman og Dijkman-Lavaleije, præmis 58, i sagen Kommissionen mod Portugal, præmis 42, og i sagen Meilicke m.fl., præmis 41, samt SIAT-dommen, præmis 36, og Petersen-dommen, præmis 50.

16 — Jf. dom af 3.10.2002, sag C-136/00, Danner, Sml. I, s. 8147, præmis 50, og af 26.6.2003, sag C-422/01, Skandia og Ramstedt, Sml. I, s. 6817, præmis 43, samt Persche-dommen, præmis 54.

17 — Jf. dommen i sagen Meilicke m.fl., præmis 42. Jf. også dom af 30.11.1995, sag C-55/94, Gebhard, Sml. I, s 4165, præmis 37, A-dommen, præmis 56, og Persche-dommen, præmis 52.

63. De tyske skattemyndigheder kunne imidlertid – i det mindste hvad en række af de oplysninger, der kræves i InvStG's § 5, angår – have anmodet om bistand fra skattemyndighederne i den medlemsstat, hvor investeringsforeningen er etableret, i den foreliggende sag i Kongeriget Belgien, på grundlag af artikel 2, stk. 1, i direktiv 77/799, eller de kunne have anvendt artikel 26 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Kongeriget Belgien og Forbundsrepublikken Tyskland, hvilket – med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse – ikke er sket.

64. Som Domstolen allerede har fastslået i Persche-dommen, »har de pågældende skattemyndigheder i medfør af direktiv 77/799 mulighed for at rette henvendelse til myndighederne i en anden medlemsstat med henblik på at få *alle de oplysninger, som er nødvendige* for en korrekt skatteansættelse […]. De oplysninger, som de kompetente myndigheder i en medlemsstat kan anmode om at få meddelt i medfør af direktiv 77/799, er således netop *alle de oplysninger, som de finder nødvendige for at foretage en korrekt skatteansættelse* på grundlag af den lovgivning, myndighederne selv skal anvende« [18]. De tyske myndigheder havde således mulighed for at anmode de belgiske myndigheder om de oplysninger, der er anført i InvStG's § 5, stk. 1, nr. 1 og 2.

65. Uafhængigt af anvendelsen af de to instrumenter til udveksling af oplysninger, nemlig direktiv 77/799 og dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Kongeriget Belgien og Forbundsrepublikken Tyskland, er det desuden fast retspraksis [19], at et absolut forbud, som hindrer den skattepligtige i at fremlægge de nødvendige oplysninger for skattemyndighederne, således som Rita og Patrick van Caster i den foreliggende sag hindres i at bevise, at den reelle eller anslåede værdi af deres andele i den udenlandske investeringsforening er mindre, end den formodes at være ved anvendelsen af InvStG's § 6, i en situation, som er intern for Den Europæiske Union, ikke kan være berettiget i betragtning af de frie kapitalbevægelser.

66. Hvad dette angår var Domstolen meget klar i dommen i sagen Meilicke m.fl., hvor den fastslog følgende:

»43 En medlemsstats lovgivning, som indebærer en absolut hindring for, at personer, der er fuldt indkomstskattepligtige i denne medlemsstat, og som har investeret i kapitalselskaber med hjemsted i en anden medlemsstat, kan fremlægge dokumentation, der opfylder andre kriterier, navnlig med hensyn til formen for fremlæggelsen, end dem, der ved førstnævnte medlemsstats lovgivning er fastsat for indenlandske investeringer, vil imidlertid ikke alene være i strid med princippet om god forvaltningsskik, men vil navnlig gå videre end nødvendigt for at opfylde formålet om en effektiv skattekontrol.

44 Det kan således ikke på forhånd udelukkes, at de nævnte aktionærer er i stand til at fremlægge relevant dokumentation, på grundlag af hvilken skattemyndighederne i beskatningsmedlemsstaten klart og præcist kan kontrollere, at der faktisk er indeholdt skat i andre medlemsstater, og kontrollere arten heraf […]« [20].

18 — Præmis 61 og 62 i Persche-dommen. Min fremhævelse. Jf. ligeledes i denne retning dom af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, præmis 26, dommen i sagen Futura Participations og Singer, præmis 41, Vestergaard-dommen, præmis 26 og 28, Danner-dommen, præmis 49, og Skandia og Ramstedt-dommen, præmis 42, samt dom af 14.9.2006, sag C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Sml. I, s. 8203, præmis 50, af 30.1.2007, sag C-150/04, Kommissionen mod Danmark, Sml. I, s. 1163, præmis 52, af 29.3.2007, sag C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Sml. I, s. 2647, præmis 56, og af 27.9.2007, sag C-184/05, Twoh International, Sml. I, s. 7897, præmis 36.

19 — Jf. dommen i sagen Meilicke m.fl., præmis 43 og 44. Jf. ligeledes i denne retning dommen i sagen Baxter m.fl., præmis 19 og 20, Laboratoires Fournier-dommen, præmis 25, ELISA-dommen, præmis 96, Persche-dommen, præmis 53, og dommen i sagen Kommissionen mod Portugal, præmis 46.

20 — Præmis 43 og 44.

67. Den tyske regering tilkendegav under retsmødet, at det vil være nytteløst at tillade den skattepligtige investor selv at fremlægge de ifølge InvStG's § 5, stk. 1, krævede oplysninger, da det ikke drejer sig om oplysninger, som denne normalt har til rådighed. Jeg kan ikke se, hvorfor denne mulighed på forhånd skal udelukkes, især da man ikke kan udelukke den mulighed, at en skattepligtig investor kan anmode om og få disse oplysninger fra det selskab, der administrerer foreningen. I dette tilfælde vil et afslag fra de tyske skattemyndigheder på en anmodning om at tage hensyn til disse oplysninger ikke være begrundet.

68. Af alle de anførte grunde mener jeg ikke, at den restriktive foranstaltning, som udgøres af den samlede virkning af InvStG's § 5og 6, kan begrundes i hensynet til at sikre en effektiv skattekontrol.

VI – **Forslag til afgørelse**

69. På grundlag af det anførte foreslår jeg, at Domstolen besvarer det præjudicielle spørgsmål, som Finanzgericht Düsseldorf har forelagt, således:

»En medlemsstats lovgivning som Investmentsteuergesetz' §§ 5 og 6, der er omhandlet i denne sag, hvis samlede virkning er, at udbytte fra udenlandske investeringsforeninger, som oppebæres af personer, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, er omfattet af en fast beskatning i tilfælde af, at de i denne lov fastsatte forpligtelser til gennemsigtighed og bekendtgørelse af oplysninger ikke overholdes, og ikke en beskatning på grundlag af reelle eller anslåede værdier, udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som er forbudt i henhold til artikel 63 TEUF, og kan hverken begrundes i nødvendigheden af at bevare en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne eller i nødvendigheden af at sikre en effektiv skattekontrol.«