Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MELCHIOR WATHELET
föredraget den 21 november 2013 [1]

Mål C-326/12

Rita van Caster,
Patrick van Caster
mot
Finanzamt Essen-Süd

(begäran om förhandsavgörande från Finanzgericht Düsseldorf (Tyskland))

”Fri rörlighet för kapital — Beskattning av inkomst som härrör från investeringsfonder som inte lämnar ett detaljerat meddelande om vinsterna till placerarna (’intransparente Fonds’)”

I – **Inledning**

1. Denna begäran om förhandsavgörande avser huruvida sådana nationella bestämmelser som 5 § och 6 § i den tyska lagen om beskattning av investeringar (Investmentsteuergesetz) (nedan kallad InvStG) är förenliga med EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital. Enligt de aktuella nationella bestämmelserna ska avkastningen från investeringsfonder beskattas med ett schablonbelopp om det företag som förvaltar fonderna inte uppfyller kraven på insyn och offentliggörande av information enligt denna lag.

II – **Tillämpliga bestämmelser**

A – *Unionsrätt*

2. I artikel 63.1 FEUF (tidigare artikel 56.1 EG) föreskrivs följande:

”Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel ska alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna.”

3. Artikel 65.3 FEUF (tidigare artikel 58.3 EG) har följande lydelse:

”De åtgärder och förfaranden som avses i punkterna 1 och 2 får inte utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 63.”

1 — Originalspråk: franska.

4. Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter i fråga om direkt beskattning och skatter på försäkringspremier [2] var tillämpligt vid tiden för omständigheterna i målet. I artikel 1 i detta direktiv, vilken hade rubriken ”Allmänna bestämmelser”, föreskrevs följande:

”1. I enlighet med bestämmelserna i detta direktiv skall medlemsstaternas behöriga myndigheter utbyta all information som kan möjliggöra en riktig beskattning av inkomst och kapital.

2. Som skatter på inkomst och kapital skall betraktas, oberoende av på vilket sätt de tas ut, alla skatt er som läggs på sammanlagd inkomst, på sammanlagt kapital, eller på delar av inkomst eller av kapital, däribland skatter på vinster från försäljning av lös eller fast egendom, skatter på de lönebelopp som betalats av företag, liksom också skatter på kapitalvinster.

…”

5. I artikel 2 i direktiv 77/799, som hade rubriken ”Utbyte på begäran”, föreskrevs följande:

”1. Den behöriga myndigheten i en medlemsstat får anmoda den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat att i ett särskilt fall överlämna de uppgifter som avses i artikel 1.1. Den tillfrågade medlemsstatens behöriga myndighet behöver inte tillmötesgå anmodan om det förefaller som om den behöriga myndigheten i den medlemsstat som inkommer med begäran inte har uttömt sina egna normala informationskällor, som den under rådande omständigheter skulle ha kunnat använda för att erhålla de begärda uppgifterna utan fara för att riskera uppnåendet av det eftersträvade resultatet.

2. I syfte att överlämna de uppgifter som avses i punkt 1 skall den tillfrågade medlemsstatens behöriga myndighet se till att alla de undersökningar som är nödvändiga för att skaffa sådan information genomförs.”

6. I artikel 11 i direktiv 77/799, som hade rubriken ”Tillämpligheten av bestämmelser om biträde med större räckvidd”, föreskrevs följande:

”Ovanstående bestämmelser får inte hindra fullgörandet av de mera vittgående skyldigheter att utbyta information som skulle kunna följa av andra rättsakter.”

B – *Tysk rätt*

7. Finanzgericht Düsseldorf har grundat sin bedömning på följande bestämmelser i InvStG.

8. I 5 § InvStG i dess lydelse av den 15 december 2003, som var tillämplig från den 1 januari 2004, föreskrivs följande:

”(Beskattningsunderlag)

1) 2 § och 4 § ska tillämpas endast när

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

2 — EGT L 336, 27.12.1977, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64. Direktivet har upphävts och ersatts av rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799 (EUT L 64, s. 1). Även om det nya direktivet innehåller betydande förändringar av ordningen för informationsutbyte mellan medlemsstaternas skattemyndigheter, inverkar dessa förändringar inte på förevarande bedömning.

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

b) beloppet avseende den inkomst som delas ut (med minst fyra siffror efter kommatecknet),

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

aa) avkastningen för föregående år som motsvarar en utdelning,

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

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

dd) avkastning i den mening som avses i 8b § första stycket i lagen om inkomstskatt för juridiska personer,

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

ff) kapitalvinster vid överlåtelser i den mening som avses i 8b § andra stycket i lagen om inkomstskatt för juridiska personer,

gg) avkastning i den mening som avses i 2 § tredje stycket punkt 1 andra meningen om det inte är fråga om inkomst av kapital i den mening som avses i 20 § i lagen om inkomstskatt,

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

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

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

kk) avkastning i den mening som avses i 4 § andra stycket, vilken enligt ett skatteavtal medför rätt till avräkning, för skatt som ska anses betald, från inkomstskatt eller från inkomstskatt för juridiska personer,

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

aa) 7 § första och andra stycket,

bb) 7 § tredje stycket,

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

aa) 7 § första och andra stycket,

bb) 7 § tredje stycket,

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

aa) är avdragsgilla enligt 34c § första stycket i lagen om inkomstskatt eller enligt ett skatteavtal,

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

cc) ska anses vara betalda enligt ett skatteavtal,

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

h) det belopp för minskning av inkomstskatten för juridiska personer som åberopats av det utdelande bolaget enligt 37 § tredje stycket i lagen om inkomstskatt för juridiska personer,

2. investmentbolaget ska, för avkastning som motsvarar en utdelning, senast fyra månader efter utgången av det räkenskapsår under vilket denna ska anses ha betalats ut lämna placerarna meddelande på tyska om uppgifter motsvarande punkt 1 som avser en investeringsandel,

3. investmentbolaget ska i den elektroniska versionen av förbundstidningen för officiella meddelanden lämna meddelande om de uppgifter som anges i punkterna 1 och 2 i samband med årsrapporten i den mening som avses i 45 § första stycket och 122 § första och andra styckena i lagen om investeringar; uppgifterna ska åtföljas av ett intyg som utfärdats av en yrkesutövare som har behörighet att lämna yrkesmässig rådgivning enligt 3 § i lagen avseende yrket som skatterådgivare, av ett revisionsorgan som erkänts av myndigheterna eller av ett motsvarande organ; av intyget ska framgå att uppgifterna har upprättats enligt de tyska skatterättsliga bestämmelserna; 323 § i handelslagen ska tillämpas i tillämpliga delar. Om kontoutdrag inte publiceras i den elektroniska versionen av förbundstidningen för officiella meddelanden i enlighet med bestämmelserna i lagen om investeringar, ska även anges ett referensnummer under vilket kontoutdraget är publicerat på tyska;

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

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

Om de uppgifter som anges i punkt 1 c eller 1 f inte är tillgängliga ska avkastningen beskattas enligt 2 § första stycket första meningen och 4 § är inte tillämplig”.[3]

3 — Såsom den tyska regeringen har angett har § 5 InvStG senare ändrats vid flera tillfällen, men varje ändring har varit marginell och inverkar inte på den aktuella tvisten.

9. I 6 § InvStG i dess lydelse av den 15 december 2003, som var tillämplig från den 1 januari 2004, föreskrivs följande:

”(Taxering när deklaration saknas)Om villkoren i 5 § första stycket inte är uppfyllda ska placeraren beskattas för utdelning av avkastningen av andelarna, mellanvinsten (Zwischengewinn) och 70 procent av den kapitalvinst som uppkommer som skillnaden mellan det första inlösenpris som fastställs under kalenderåret och det sista inlösenpris som fastställs under samma år; beskattningen ska fastställas till minst 6 procent av det sista inlösenpris som fastställs under kalenderåret. Om något inlösenpris inte har fastställs, ska börsvärdet eller marknadspriset tillämpas i stället …”

10. I artikel 26 i avtalet mellan Konungariket Belgien och Förbundsrepubliken Tyskland för undvikande av dubbelbeskattning och för reglering av vissa andra frågor beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet, inbegripet närings- och fastighetsskatt, undertecknat den 11 april 1967 (nedan kallat skatteavtalet) föreskrivs följande:

”(Utbyte av upplysningar)

1. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna ska utbyta sådana upplysningar som är nödvändiga för att tillämpa bestämmelserna i detta avtal eller i de avtalsslutande staternas interna lagstiftning i fråga om skatter som omfattas av avtalet, i den mån beskattningen enligt denna lagstiftning överensstämmer med avtalet.

…”

III – **Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan**

11. Rita van Caster och hennes son Patrick van Caster är belgiska medborgare med hemvist i Tyskland. De äger andelar i kapitaliseringsfonder med hemvist i en annan medlemsstat än Förbundsrepubliken Tyskland. Andelarna hade deponerats i banken BBL/ING i Belgien.

12. Rita och Patrick van Caster deklarerade, genom värdering eller beräkning enligt förteckningar som bifogats respektive enligt börstidningen, inkomster av sina andelar i investeringsfonder med 8 435,43 euro för år 2003, 10 500,94 euro för år 2004, 12 318,18 euro för år 2005, 13 263,04 euro för år 2006, 12 672,46 euro för år 2007 och 14 272,88 euro för år 2008, eller totalt 71 462,93 euro.

13. Finanzamt Essen-Süd ansåg däremot att villkoren i 5 § InvStG inte var uppfyllda och fastställde inkomsterna i enlighet med 6 § InvStG, enligt vilken beskattningen ska fastställas med ett schablonbelopp till minst 6 procent av det sista inlösenpris som fastställs under kalenderåret. Denna beskattningsmetod resulterade i följande belopp: 38 503,53 euro för år 2003, 32 691,41 euro för år 2004, 63 603,62 euro för år 2005, 49 463,21 euro för år 2006, 37 045,03 euro för år 2007 och 25 139,27 euro för år 2008, eller totalt 246 446,07 euro.

14. Rita och Patrick van Caster överklagade Finanzamt Essen-Süds beslut hos Finanzgericht Düsseldorf och gjorde gällande att 6 § InvStG, som var tillämplig från år 2004, stred mot unionsrätten och i synnerhet mot EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital.

15. Under förhandlingen vid den nationella domstolen enades parterna i saken avseende år 2003 i den meningen att inkomsterna för det året skulle uppskattas till 4 procent av det inlösenpris som fastställdes den 31 december 2003, eller 19 848,07 euro.

16. Beträffande åren 2004–2008 begärde Rita och Patrick van Caster att den nationella domstolen skulle ändra taxeringsbeslutet så att beskattningsunderlaget skulle fastställas på grundval av deklarerade belopp. Finanzamt Essen-Süd yrkade att talan skulle ogillas, eftersom 6 § InvStG är förenlig med unionsrätten.

17. Mot denna bakgrund beslutade den nationella domstolen att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Strider schablonbeskattningen av avkastningen av så kallade ’icke-transparenta’ (inhemska och) utländska investeringsfonder enligt 6 § Investmentsteuergesetz (lag om beskattning av investeringar) mot unionsrätten (artikel 56 EG) på grund av att den utgör en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital (artikel 58.3 EG)?”

IV – **Förfarandet vid domstolen**

18. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolens kansli den 10 juli 2012. Rita och Patrick van Caster, Finanzamt Essen-Süd, den tyska regeringen och Förenade kungarikets regering samt Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden och, med undantag för Förenade kungarikets regering, yttrat sig muntligt vid förhandlingen den 9 oktober 2013.

V – **Bedömning**

A – *Inledande synpunkter avseende 5 och 6 §§ InvStG*

19. Enligt 5 § InvStG ska inkomster från andelar i investeringsfonder beskattas enligt den allmänna ordningen för transparent beskattning om investmentbolaget uppfyller skyldigheten att tillhandahålla vissa upplysningar till placerarna och de tyska myndigheterna på tyska i föreskriven form och inom föreskrivna tidsfrister (2 och 4 §§ InvStG). Detta är, såsom kommissionen har hävdat, en beskattning som grundas på värden som är reella, eller som åtminstone uppskattats i enlighet med 162 § i den tyska skattelagen och inte fastställs med schablonbelopp som om den skattskyldige hade placerat sina tillgångar direkt utan att gå via en investeringsfond.

20. Om ett investmentbolag inte uppfyller villkoren enligt 5 § första stycket InvStG ska placeraren erlägga skatt enligt ett schablonbelopp som föreskrivs i 6 § i samma lag, med minst 6 procent av det sista inlösenpris som fastställs under kalenderåret. Enligt den nationella domstolen är det inte möjligt att göra undantag från schablonberäkningen så att den skattskyldige beskattas på grundval av ett reellt eller i alla fall uppskattat värde av de erhållna inkomsterna.

21. Det är därför den skattskyldige som ska bära konsekvenserna av att det bolag som förvaltar investeringsfonden inte följer bestämmelserna i InvStG.

22. Generellt sett är 5 och 6 §§ InvStG tillämpliga på tyska och utländska investmentbolag utan åtskillnad. Detta gäller med undantag för, för det första skyldigheten att beräkna och tillsammans med inlösenpriset meddela de totala inkomster som anses ha betalats ut efter den 31 december 1993 till innehavare av andelar i utländska investeringar (5 § första stycket punkt 4 InvStG), och för det andra skyldigheten att fullständigt styrka vid det centrala förbundsskattekontoret att vissa uppgifter är korrekta (5 § första stycket punkt 5 InvStG). Dessa båda skyldigheter omfattar endast utländska investmentbolag.

23. Jag noterar att den sistnämnda skyldigheten innebär att placerarna måste styrka att uppgifterna är korrekta redan då det centrala förbundsskattekontoret begär detta och att denna begäran inte behöver motiveras på något sätt. Det finns inte någonting i handlingarna i målet som utvisar varför denna bevisskyldighet inte omfattar även tyska investmentbolag.

24. Beträffande tillämpningen av InvStG på omständigheterna i förevarande mål, konstaterar jag att den nationella domstolen inte har angett vilket eller vilka villkor i 5 § InvStG som det aktuella utländska investmentbolaget inte hade iakttagit. Detta inverkar inte på min bedömning, eftersom den omständigheten att ett av rekvisiten i 5 § första stycket InvStG inte uppfylls, såsom kommissionen anfört, och Finanzamt Essen-Süd godtagit under förhandlingen, leder till att beloppen schablonbeskattas enligt 6 § InvStG.

B – *Huruvida det föreligger en restriktion för den fria rörligheten för kapital*

25. Den nationella domstolen har i frågan hänvisat till artiklarna 56 EG och 58.3 EG som var i kraft vid tiden för omständigheterna i målet och som, utan ändringar, nu är artiklarna 63 FEUF och 65.3 FEUF.

1. Parternas inställning

26. Finanzamt Essen-Süd har i likhet med den tyska regeringen och Förenade kungarikets regering förnekat att det föreligger en restriktion för den fria rörligheten för kapital. De anser att en sådan lagstiftning som den som är i fråga i förevarande mål, och som utan åtskillnad är tillämplig på tyska och utländska investmentbolag, inte kan utgöra en restriktion för den fria rörligheten för kapital.

27. De anser vidare att det i förevarande fall inte föreligger en förtäckt begränsning. Enligt Finanzamt Essen-Süd och den tyska regeringen är det motiverat att tyska myndigheter får kräva att de skattskyldiga förebringar den bevisning som myndigheterna anser nödvändig för att göra en korrekt beräkning av den skatt som ska betalas på inkomsterna.

28. Finanzamt Essen-Süd, den tyska regeringen och Förenade kungarikets regering har anfört att den ifrågavarande lagstiftningen inte medför några särskilda svårigheter för utländska investmentbolag. De anser att detta även gäller de två krav som ställs endast på utländska investmentbolag, det vill säga skyldigheten att meddela inlösenpriset och de totala inkomster som anses ha betalats ut efter den 31 december 1993 till innehavare av andelar i utländska investeringar (5 § första stycket punkt 4 InvStG), och skyldigheten att fullständigt styrka vid det centrala förbundsskattekontoret att vissa uppgifter är korrekta (5 § första stycket punkt 5 InvStG).

29. Till stöd för sin uppfattning har Finanzamt Essen-Süd och den tyska regeringen hänvisat till att det centrala förbundsskattekontoret under år 2011 granskade omkring 31 800 meddelanden från utländska investmentbolag. Den tyska regeringen har tillagt att det konstaterats att endast 25 av de utländska investmentbolagen åsidosatte skyldigheten att beräkna och meddela uppgifter i enlighet med 5 § InvStG.

30. Med utgångspunkt i principen att den nationella domstolen inte har angett vilka av villkoren enligt 5 § första stycket, punkterna 4 och 5 som gäller endast för utländska investmentbolag, har kommissionen koncentrerat sin bedömning till de två skyldigheter som den nationella domstolen har gett som exempel på villkor som utländska investmentbolag inte uppfyller ”ofta”. Det är fråga om skyldigheten att meddela inkomster av investeringar på tyska och att publicera de uppgifter som fordras enligt InvStG i den elektroniska versionen av förbundstidningen för officiella meddelanden.

31. Beträffande den första av dessa skyldigheter har kommissionen konstaterat att de tillsynsbestämmelser som var tillämpliga på investeringsfonder under de omtvistade åren, bland annat artikel 47 i direktiv 85/611/EEG,[4] inte innehöll föreskrifter om språkkrav avseende andra uppgifter än de som var relevanta för tillsynen och som måste publiceras av detta skäl.

32. Med avseende på den andra skyldigheten har kommissionen anmärkt att det är mer med anledning av kommersiella intressen än på grundval av bestämmelserna i InvStG som utländska investeringsfonder meddelar tyska investerare sådana uppgifter på tyska och publicerar dessa uppgifter på tyska i förbundstidningen för officiella meddelanden.

33. Kommissionen anser, med förbehåll för den nationella domstolens slutsatser, att den schablonbeskattning som föreskrivs i 6 § InvStG utgör en förtäckt begränsning, eftersom den skattemässiga fördel som följer av att beskattas på grundval av ett reellt eller uppskattat värde är beroende av formaliteter som nationella företag, som i huvudsak riktar sig till nationella kunder som de kommunicerar med på sitt gemensamma språk, uppfyller naturligt till skillnad från utländska företag.

34. Ett utländskt investmentbolag uppfyller emellertid inte dessa villkor om det passivt saluför sina andelar i Tyskland. Det enda skälet till att följa villkoren är nämligen beskattningen av placerare som har hemvist i Tyskland och inte bolagens egna kommersiella behov.

35. Rita och Patrick van Caster har anslutit sig till den nationella domstolens uppfattning att det, trots att 5 § InvStG tillämpas utan åtskillnad på inhemska och utländska investmentbolag, föreligger en förtäckt diskriminering eller diskriminering till förfång för utländska investmentbolag, eftersom nästan samtliga tyska investmentbolag följer kraven i 5 § InvStG medan utländska investmentbolag ofta inte har anledning att följa dessa.

2. Bedömning

36. Enligt fast rättspraxis är medlemsstaterna behöriga att själva bestämma hur deras beskattningsrätt ska utövas men måste därvid beakta de skyldigheter som följer av unionsrätten.[5]

37. Av fast rättspraxis följer även att de åtgärder som i egenskap av restriktioner för kapitalrörelser är förbjudna enligt artikel 63.1 FEUF omfattar sådana åtgärder som kan avhålla personer som saknar hemvist i landet från att investera i en medlemsstat eller som kan avhålla personer med hemvist i denna medlemsstat från att investera i andra medlemsstater.[6]

38. I dom av den 27 januari 2009 i mål C-318/07, Persche, avseende möjligheten att få skatteavdrag i Tyskland för gåvor till erkänt allmännyttiga organisationer med hemvist i andra medlemsstater, slog domstolen fast att ”det förhållandet att det i Tyskland inte medges avdragsrätt för gåvor till erkänt allmännyttiga organisationer när dessa har hemvist i andra medlemsstater [innebär] att tyska

4 — Rådets direktiv av den 20 december 1985 om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag) (EGT L 375, s. 3; svensk specialutgåva, område 6, volym 2, s. 116).

5 — Se dom av den 4 mars 2004 i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike (REG 2004, s. I-2229), punkt 21; av den 20 januari 2011 i mål C-155/09, kommissionen mot Grekland (REU 2011, s. I-65), punkt 39, av den 16 juni 2011 i mål C-10/10, kommissionen mot Österrike (REU 2011, s. I-5389), punkt 23, och av den 10 maj 2012 i de förenade målen C-338/11–C-347/11, Santander Asset Management SGIIC m.fl., punkt 14.

6 — Se dom av den 25 januari 2007 i mål C-370/05, Festersen (REG 2007, s. I-1129), punkt 24, av den 18 december 2007 i mål C 101/05, A (REG 2007, s. I-11531), punkt 40, av den 10 februari 2011 i de förenade målen C-436/08 och C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen (REU 2011, s. I-305), punkt 50, och domen i de ovannämnda förenade målen Santander Asset Management SGIIC m.fl., punkt 15.

skattskyldiga personers vilja att skänka gåvor till förmån för nämnda organisationer kan påverkas, eftersom möjligheten att erhålla skattemässigt avdrag kan ha en betydande inverkan på givarens inställning. En sådan lagstiftning utgör således en restriktion av den fria rörligheten för kapital som i princip är otillåten enligt artikel [63 FEUF].”[7]

39. Domstolen har dessutom helt nyligen, beträffande en bestämmelse i polsk rätt som innebär en högsta gräns för polska öppna pensionsfonders utlandsinvesteringar på 5 procent av värdet av den aktuella fondens tillgångar, slagit fast att ”[e]n sådan bestämmelse har även restriktiv verkan för bolag etablerade i andra medlemsstater i och med att den för dem utgör ett hinder för kapitalanskaffning i Polen, eftersom möjligheterna att förvärva bland annat aktier eller andelar i företag för kollektiva investeringar är begränsade …”.[8]

40. Det framgår således tydligt av domstolens praxis att en nationell bestämmelse som innebär att de som har hemvist i en medlemsstat avhålls från att investera i ett företag med hemvist i en annan medlemsstat och att företag med hemvist i andra medlemsstater hindras från att locka till sig investerare som är etablerade eller har sitt hemvist i denna medlemsstat, utgör en restriktion för den fria rörligheten för kapital.

41. Frågan är således huruvida 5 och 6 §§ InvStG har en sådan avhållande verkan.

42. Kraven enligt 5 § InvStG är visserligen tillämpliga utan åtskillnad på både inhemska och utländska investmentbolag (med undantag för de skyldigheter som föreskrivs i första stycket, punkterna 4 och 5 i första stycket) och dessa krav torde, såsom Förenade kungarikets regering har anfört, inte vara omöjliga att uppfylla för en stor internationell bank. Oberoende av de tekniska svårigheter som är förknippade med detta är det emellertid obestridligt att ett utländskt investmentbolag som inte riktar sig till den tyska marknaden saknar intresse av att uppfylla dessa krav. Detta gäller så mycket mer eftersom det är placeraren som ska bära konsekvenserna av att det företag som förvaltar fonden beslutar att inte uppfylla kraven.

43. Konsekvenserna för placeraren kan vara svåra. I motsats till den tyska regeringen, som anser att schablonbeskattningen enligt 6 § InvStG är måttlig, delar jag kommissionens uppfattning att en avkastning som fastställs schablonmässigt till 6 procent är hög i sig, i synnerhet när räntesatserna ligger på låga nivåer under lång tid. Den tyska regeringen har under förhandlingen angett att denna siffra fastställdes år 2004 när den nu gällande versionen av InvStG trädde i kraft och att den inte har ändrats därefter.

44. I förevarande mål medförde den omständigheten att 6 § InvStG tillämpas att Rita och Patrick van Casters beskattningsbara inkomst ökade från ett reellt eller uppskattat värde på 71 462,93 euro till ett schablonmässigt fastställt värde på 246 446,07 euro.

45. Jag är av den uppfattningen, vilken för övrigt är i linje med vad den hänskjutande domstolen har förordat, att effekten av 5 § InvStG, jämförd med 6 § i samma lag – det vill säga den omständigheten att det föreligger en stor risk för en hårdare beskattning (till följd av att den beskattningsbara inkomsten fastställs schablonmässigt) i samband med den stora möjligheten att utländska investmentbolag inte uppfyller kraven i 5 och 6 §§ InvStG – medför att tyska placerare avhålls från att investera i utländska investeringsfonder.

7 — C-318/07, REG 2009, s. I-359, Persche, punkterna 38 och 39.

8 — Se dom av den 21 december 2011 i mål C-271/09, kommissionen mot Polen (REU 2011, s. I-3613). Se även dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen (REG 2000, s. I-4071), punkterna 34 och 35, och av den 15 juli 2004 i mål C-242/03, Weidert och Paulus (REG 2004, s. I-7379), punkterna 13 och 14.

46. Slutsatsen att det föreligger en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital förstärks av att 6 § InvStG innebär att något annat värde inte kan fastställas eller uppskattas, till exempel på grundval av uppgifter från placeraren/den skattskyldige själv.

47. Även om domstolen ofta har beaktat denna omständighet i sin motivering,[9] vilket även jag kommer att göra härnedan, slog domstolen, i målet Meilicke m.fl., fast att ”en … inhemsk lagstiftning … som innebär att skattetillgodohavandet beviljas endast vid företeende av ett intyg som uppfyller kraven i den berörda medlemsstatens interna system, *utan någon som helst möjlighet för aktieägaren att med andra relevanta omständigheter och uppgifter styrka det skattebelopp som det utdelande bolaget faktiskt har betalat*, utgör en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital enligt artikel 65.3 FEUF …”.[10]

48. Mot bakgrund av vad ovan anförts finner jag att effekten av 5 § InvStG, jämförd med 6 § i samma lag, medför en restriktion för den fria rörligheten för kapital.

C – *Huruvida restriktionen är motiverad*

49. Jag ska pröva huruvida denna restriktion kan motiveras med hänsyn till EUF-fördragets bestämmelser.

50. Domstolen har vid upprepade tillfällen funnit att den fria rörligheten för kapital inte kan begränsas genom nationell lagstiftning annat än om denna motiveras av något av de skäl som anges i artikel 65 FEUF eller av tvingande skäl av allmänintresse i den mening som avses i domstolens rättspraxis.[11]

51. Finanzamt Essen-Süd och den tyska regeringen har inte åberopat något av de skäl som anges i artikel 65 FEUF. De har däremot åberopat två tvingande skäl av allmänintresse, vilka domstolen tidigare har ansett kunna motivera en restriktion för de fria rörligheterna, nämligen upprätthållandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna[12] och skattekontrollens effektivitet.[13]

52. Upprätthållandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna anfördes inte under förhandlingen. Finanzamt Essen-Süd och den tyska regeringen har angett i sina skriftliga yttranden att bestämmelserna i InvStG syftar till att å ena sidan investeringar i fonder och direkta investeringar samt å andra sidan investeringar i utländska fonder och investeringar i inhemska fonder ska behandlas på samma sätt i skatterättsligt hänseende. Finanzamt Essen-Süd har erinrat om att Förbundsrepubliken Tyskland beskattar inkomster från hela världen som de personer har som har hemvist i Tyskland och som därför är obegränsat skattskyldiga för sina inkomster.

9 — Se dom av den 8 juli 1999 i mål C-254/97, Baxter m.fl. (REG 1999, s. I-4809), punkterna 19 och 20, av den 28 oktober 1999 i mål C-55/98, Vestergaard (REG 1999, s. I-7641), punkt 26, av den 11 oktober 2007 i mål C-451/05, ELISA (REG 2007, s. I-8251), punkt 95, domen i det ovannämnda målet Persche, punkt 53, av den 6 oktober 2011 i mål C-493/09, kommissionen mot Portugal (REU 2011, s. I-9247), punkt 46, och av den 28 februari 2013 i mål C-544/11, Petersen, punkt 51.

10 — Dom av den 30 juni 2011 i mål C-262/09 (REU 2011, s. I-5669), punkt 40. Min kursivering.

11 — Se dom av den 14 februari 2008 i mål C-274/06, kommissionen mot Spanien (punkt 35), och domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Polen (punkt 55).

12 — Se dom av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer (REG 2005, s. I-10837), punkt 45, av den 7 september 2006 i mål C-470/04, N (REG 2006, s. I-7409), punkt 42, av den 18 juli 2007 i mål C-231/05, Oy AA (REG 2007, s. I-6373), punkt 51, av den 15 maj 2008 i mål C-414/06, Lidl Belgium (REG 2008, s. I-3601), punkt 31, av den 25 februari 2010 i mål C-337/08, X Holding (REU 2010, s. I-1215), punkt 28, och av den 29 november 2011 i mål C-371/10, National Grid Indus (REU 2011, s. I-2273), punkt 45.

13 — Dom av den 20 februari 1979 i mål 120/78, Rewe-Zentral, kallat Cassis de Dijon (REG 1979, s. 649; svensk specialutgåva, volym 4, s. 377, punkt 8), av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer (REG 1997, s. I-2471), punkt 31, av den 10 mars 2005 i mål C-39/04, Laboratoires Fournier (REG 2005, s. I-2057), punkt 24; av den 11 juni 2009 i de förenade målen C-155/08 och C-157/08, X och Passenheim-van Schoot (REG 2009, s. I-5093), punkt 45, av den 1 juli 2010 i mål C-233/09, Dijkman och Dijkman-Lavaleije (REU 2010, s. I-6649), punkt 58, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Portugal, punkt 42, domen i det ovannämnda målet Meilicke m.fl. (punkt 41), dom av den 5 juli 2012 i mål C-318/10, SIAT, punkt 36; och domen i det ovannämnda målet Petersen, punkt 50.

53. Enligt min uppfattning framgår det tydligt av handlingarna i målet att frågan om fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna inte uppkommer i detta mål. Detta tvingande skäl av allmänintresse avser nämligen en ordning som syftar till ”att förebygga ageranden som kan äventyra en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs i landet” [14] och närmare bestämt när de skattskyldiga försöker ifrågasätta att en medlemsstat har beskattningsrätt i stället för en annan, vilket skulle vara fördelaktigare för dem. Detta är inte fallet i förevarande mål, eftersom Förbundsrepubliken Tysklands beskattningsrätt kvarstår oförändrad beträffande inkomsterna för dem som har hemvist i Tyskland, även när inkomsterna härrör från investeringar i utländska fonder. I detta mål uppkommer därför inte någon fråga om fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

54. Det resonemang som Finanzamt Essen-Süd och den tyska regeringen har fört i detta avseende gäller inte alls skyddet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, utan snarare att personer med hemvist i Tyskland ska behandlas lika med avseende på tyska skatter, oavsett vilken slags investering de gör och var denna görs.

55. Beträffande skattekontrollens effektivitet anser Finanzamt Essen-Süd och den tyska regeringen att det finns risk för att de tyska skattemyndigheterna inte kan uppbära skatt effektivt på inkomster från utländska investeringsfonder, i synnerhet när dessa inkomster har sparats – eftersom det är fråga om ackumulerande fonder – och det därför inte görs några utbetalningar i det land där skatt ska tas ut på kapitalinkomsterna.

56. Det följer av domstolens praxis att kravet på en effektiv skattekontroll kan utgöra ett tvingande hänsyn av allmänintresse som kan motivera en begränsning i utövandet av de grundläggande friheter som garanteras i EUF-fördraget. [15]

57. Såsom den tyska regeringen har påpekat kan skattemyndigheterna i en medlemsstat begära att den skattskyldige ska förebringa den bevisning som myndigheterna anser nödvändig för att avgöra huruvida villkoren för en skattemässig fördel är uppfyllda. [16]

58. Förenade kungarikets regering har, med hänvisning till domen av den 28 oktober 2010 i mål C-72/09, Établissements Rimbaud (REU 2010, s. I-10659), punkt 35, anfört att ”[e]n medlemsstat har … rätt att vidta åtgärder som gör det möjligt att på ett klart och precist sätt kontrollera det belopp som de skattskyldiga har att erlägga”, vilket innebär att det inte är orimligt att en medlemsstat väljer att inte bevilja en skatteförmån i situationer där ”den inte kan företa någon verklig och effektiv kontroll av att de villkor som i den nationella lagen uppställs för nämnda förmån är uppfyllda” (punkt 134 i generaladvokaten Bots förslag till avgörande i det ovannämnda målet A).

59. För att en inskränkande åtgärd ska kunna motiveras med behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll måste den emellertid vara förenlig med proportionalitetsprincipen i den meningen att den ska vara ägnad att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och att den inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet i fråga. [17]

14 — Dom av den du 21 januari 2010 i mål C-311/08, SGI (REU 2010, s. I-487), punkt 60 och där angiven rättspraxis. Se även domen i det ovannämnda målet Oy AA, punkt 54, och av den 18 juni 2009 i mål C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha (REG 2009, s. I-5145), punkt 66.

15 — Se domarna i de ovannämnda målen Cassis de Dijon punkt 8, Futura Participations och Singer, punkt 31, Laboratoires Fournier, punkt 24, X och Passenheim-van Schoot, punkt 45, Dijkman och Dijkman-Lavaleije, punkt 58, kommissionen mot Portugal, punkt 42, Meilicke m.fl., punkt 41, SIAT, punkt 36, och Petersen, punkt 50.

16 — Se dom av den 3 oktober 2002 i mål C-136/00, Danner (REG 2002, s. I-8147), punkt 50, av den 26 juni 2003 i mål C-422/01, Skandia och Ramstedt (REG 2003, s. I-6817), punkt 43, samt domen i det ovannämnda målet Persche, punkt 54.

17 — Se domen i det ovannämnda målet Meilicke m.fl., punkt 42. Se även dom av den 30 november 1995 i mål C-55/94, Gebhard (REG 1995, s. I-4165), punkt 37, domen i det ovannämnda målet A, punkt 56, och i det ovannämnda målet Persche, punkt 52.

60. Det är troligt att de upplysningar som fordras enligt 5 § InvStG och den kontroll av att vissa uppgifter är korrekta som krävs enligt samma lagrum ska göra det möjligt för de tyska skattemyndigheterna att fastställa skatten på inkomster av investeringsfonder på ett korrekt sätt och göra detta på grundval av deras verkliga eller uppskattade värde. Jag har emellertid allvarliga skäl att anse att den tyska lagstiftningen går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet att fastställa den skatt som ska betalas på ett korrekt sätt.

61. Som jag redan har anfört angav den nationella domstolen inte vilka skyldigheter enligt 5 § InvStG som inte iakttogs i ärendet avseende Rita och Patrick van Caster. Med ledning av de punkter som överensstämmer mellan olika kategorier av krav enligt 5 § InvStG är det emellertid möjligt att klarlägga följande uppgifter.

62. För det första innebär 5 § InvStG att skyldigheter åläggs investmentbolag, men inte skattskyldiga vars inkomster är skattepliktiga i Tyskland. När de bolag som förvaltar investeringsfonderna är utländska, är de inte endast undantagna från skatt i denna medlemsstat, de omfattas inte heller av den tyska rättsordningen.

63. Med avseende på åtminstone ett antal upplysningar som fordras enligt 5 § InvStG hade de tyska skattemyndigheterna, med stöd av artikel 2.1 i direktiv 77/799, emellertid kunnat begära bistånd från skattemyndigheterna i den medlemsstat där investmentbolaget har hemvist, i förevarande mål Konungariket Belgien. De hade även kunnat tillämpa artikel 26 i skatteavtalet mellan Konungariket Belgien och Förbundsrepubliken Tyskland. Med förbehåll för den hänskjutande domstolens bedömning, framgår det att detta inte gjordes.

64. I det ovannämnda målet Persche slog domstolen fast att ”de berörda skattemyndigheterna med stöd av direktiv 77/799 [kan] vända sig till myndigheterna i en annan medlemsstat för att inhämta *den information som behövs* för att rätt skatt ska kunna fastställas för den skattskyldige … De uppgifter som de behöriga myndigheterna i en medlemsstat kan begära att få ta del av enligt direktiv 77/799 avser nämligen *samtliga de uppgifter som de anser vara nödvändiga för att*, utifrån den lagstiftning som de har att tillämpa, *kunna fastställa det korrekta skattebeloppet*.” [18] De tyska myndigheterna hade således möjlighet att begära de upplysningar som anges i 5 § första stycket punkterna 1 och 2 från de belgiska myndigheterna.

65. Enligt fast rättspraxis [19] kan – oberoende av de två instrument för informationsutbyte som direktiv 77/799 och skatteavtalet mellan Konungariket Belgien och Förbundsrepubliken Tyskland utgör – ett absolut förbud som hindrar den skattskyldige från att lämna skattemyndigheterna nödvändiga upplysningar, såsom i förevarande fall Rita och Patrick van Caster att förebringa bevisning för att det verkliga eller uppskattade värdet av deras andelar i den utländska investeringsfonden är lägre än det värde som följer av 6 § InvStG, inte vara motiverat med avseende på den fria rörligheten för kapital i en situation som rör ett internt förhållande inom Europeiska unionen.

18 — Domen i det ovannämnda målet Persche, punkterna 61 och 62, min kursivering. Se, för ett liknande resonemang, även dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx (REG 1995, s. I-2493), punkt 26, domen i det ovannämnda målet Futura Participations och Singer, punkt 41, domen i det ovannämnda målet Vestergaard, punkterna 26 och 28, domen i det ovannämnda målet Danner, punkt 49, domen i det ovannämnda målet Skandia och Ramstedt, punkt 42, dom av den 14 september 2006 i mål C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer (REG 2006, s. I-8203), punkt 50, av den 30 januari 2007 i mål C-150/04, kommissionen mot Danmark, REG 2007, s. I-1163, punkt 52), av den 29 mars 2007 i mål C-347/04, Rewe Zentralfinanz (REG 2007, s. I-2647), punkt 56, och av den 27 september 2007 i mål C-184/05, Twoh International (REG 2007, s. I-7897), punkt 36.

19 — Se domen i det ovannämnda målet Meilicke m.fl., punkterna 43 och 44. Se, för ett liknande resonemang, även domarna i de ovannämnda målen Baxter m.fl., punkterna 19 och 20, Laboratoires Fournier, punkt 25, ELISA, punkt 96, Persche, (punkt 53), och kommissionen mot Portugal (punkt 46).

66. Domstolen var i detta avseende mycket tydlig i domen i det ovannämnda målet Meilicke m.fl., där den slog fast följande:

”43 … En medlemsstats lagstiftning som utgör ett absolut hinder för personer som är obegränsat skattskyldiga till inkomstskatt i denna medlemsstat – och som har investerat i kapitalbolag med hemvist i en annan medlemsstat – att förebringa bevisning som motsvarar andra kriterier, bland annat vad gäller utformningen, än dem som föreskrivs i förstnämnda medlemsstats lagstiftning när det gäller inhemska investeringar, skulle inte bara strida mot principen om god förvaltningssed utan framför allt gå utöver vad som krävs för att uppnå målet avseende en effektiv skattekontroll.

44 Det kan nämligen i princip inte uteslutas att nämnda aktieägare förmår förebringa relevanta bestyrkande handlingar som gör det möjligt för den beskattande medlemsstatens skattemyndigheter att på ett klart och precist sätt kontrollera att skatt faktiskt har innehållits i andra medlemsstater och vilken slags skatt det är fråga om … .” [20]

67. Den tyska regeringen har under förhandlingen framfört att det skulle vara meningslöst att tillåta den skattskyldige placeraren att själv tillhandahålla upplysningar enligt 5 § första stycket InvStG, eftersom det inte är fråga om upplysningar som normalt sett är tillgängliga för denne. Jag kan inte inse varför denna möjlighet ska uteslutas omedelbart, och framför allt inte när en skattskyldig placerare har möjlighet att begära och ta emot upplysningar från det företag som förvaltar fonden. I så fall är de tyska skattemyndigheternas vägran att beakta dessa upplysningar inte motiverad.

68. På grund av det ovan anförda anser jag att den restriktiva åtgärd som följer av 5 § InvStG, jämförd med 6 § i samma lag inte kan motiveras med behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll.

VI – **Förslag till avgörande**

69. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen ska besvara tolkningsfrågan från Landgericht Düsseldorf enligt följande:

”En sådan lagstiftning i en medlemsstat som 5 och 6 §§ i den tyska lagen om beskattning av investeringar (Investmentsteuergesetz) – vilka tillsammans medför att de som har sitt hemvist i denna medlemsstat ska schablonbeskattas för inkomsterna från utländska investeringsfonder om kraven på insyn och offentliggörande av information enligt denna lag inte uppfylls, och vidare att den skattskyldige inte ska beskattas på grundval av ett reellt eller uppskattat värde – utgör en restriktion för den fria rörligheten för kapital som är förbjuden enligt artikel 63 FEUF. Denna lagstiftning kan inte motiveras av behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna eller av behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll.”

20 — Domen i det ovannämnda målet Meilicke m.fl., punkterna 43 och 44.