

Rechtssache C-478/19

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

Eingangsdatum:

19. Juni 2019

Vorlegendes Gericht:

Corte suprema di cassazione (Italien)

Datum der Vorlageentscheidung:

21. Dezember 2018

Rechtsmittelführerin:

UBS Real Estate Kapitalanlagegesellschaft mbH

Rechtsmittelgegnerin:

Agenzia delle Entrate

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Klage einer Gesellschaft deutschen Rechts infolge der unterbliebenen Erstattung seitens der Finanzverwaltung von zu viel gezahlten Hypotheken- und Katastersteuern

Gegenstand und rechtlicher Rahmen der Vorlageentscheidung

Mit der nach Art. 267 AEUV eingereichten Vorlageentscheidung wird darum ersucht, im Lichte des Unionsrechts zu prüfen, ob die erheblichen Unterschiede zwischen geschlossenen und offenen Immobilienfonds für steuerliche Zwecke derart relevant sind, dass sie eine unterschiedliche Behandlung von italienischen Fonds und Fonds aus anderen Staaten der Union rechtfertigen.

Vorabentscheidungsfrage

Steht das Gemeinschaftsrecht – und insbesondere die Bestimmungen des Vertrags betreffend die Niederlassungsfreiheit und den freien Kapitalverkehr in ihrer

Auslegung durch den Gerichtshof – der Anwendung einer nationalen Rechtsvorschrift wie der des Art. 35 Abs. 10-ter des Decreto-legge Nr. 223/2006 (soweit dieser Erleichterungen bei Hypotheken- und Katastersteuern auf geschlossene Immobilienfonds beschränkt) entgegen?

Angeführte Gemeinschaftsvorschriften

Art. 18 Abs. 1, Art. 49 Abs. 1 Satz 1 und Art. 63 Abs. 1 AEUV

Art. 25 Abs. 1 des (am 18. Oktober 1989 in Bonn geschlossenen und in Italien durch das Ratifizierungsgesetz Nr. 459 vom 24. November 1992 durchführbar gemachten) Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung (im Folgenden: Abkommen)

Angeführte nationale Vorschriften

Das Decreto-legge Nr. 223/2006 (umgewandelt mit Änderungen in das Gesetz Nr. 248 vom 4. August 2006, „Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, recante disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all’evasione fiscale“ – „Umwandlung des Decreto-legge Nr. 223 vom 4. Juli 2006 über Sofortmaßnahmen für den wirtschaftlichen und sozialen Wiederaufschwung und die Eindämmung und Begrenzung der öffentlichen Ausgaben sowie mit Maßnahmen im Bereich der Steuereinnahmen und zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung mit Änderungen in ein Gesetz“, im Folgenden: Decreto-legge Nr. 223/2006) bestimmt in Art. 35 Abs. 10-ter („Maßnahmen gegen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung“) Folgendes:

„Für Grundbuchumschreibungen und Umschreibungen in Bezug auf die Veräußerung von unbeweglichen Investitionsgütern im Sinne von Art. 10 Abs. 1 Nr. 8-ter des Dekrets des Präsidenten der Republik Nr. 633 vom 26. Oktober 1972 – auch wenn diese der Mehrwertsteuer unterliegen –, an denen durch Art. 37 der konsolidierten Fassung der Vorschriften im Bereich der Finanzvermittlung gemäß dem Decreto legislativo Nr. 58 vom 24. Februar 1998 mit nachfolgenden Änderungen und durch Art. 14-bis des Gesetzes Nr. 86 vom 25. Januar 1994 geregelte geschlossene Immobilienfonds oder Leasing-Unternehmen oder Banken und Finanzvermittler im Sinne der Art. 106 und 107 des Einheitstextes gemäß dem Decreto legislativo Nr. 385 vom 1. September 1993 beteiligt sind, mit Begrenzung auf den Erwerb und den Rückerwerb der zu verleasten oder verleasenden Güter, sind die Hypotheken- und Katastersteuersätze, so, wie sie durch Abs. 10-bis des vorliegenden Artikels geändert wurden, um die Hälfte ermäßigt. Die im vorstehenden Satz genannte Bestimmung gilt ab dem 1. Oktober 2006“.

Im Bereich der Investmentfonds sehen die italienischen Rechtsvorschriften vor, dass für **geschlossene Fonds** die Rücknahme der gezeichneten Anteile durch die Vermögensverwaltungsgesellschaft, die den Fonds geschaffen hat, nur in bestimmten Zeiträumen erfolgt: Die Zahl ihrer Anteile ist daher im Voraus festgelegt und kann sich im Laufe der Zeit nicht ändern; sein Vermögen ist festgelegt und wird bei seiner Gründung eingebracht. Diese Anlageinstrumente zur Sammelanlage können somit nur in einem bestimmten Zeitraum gezeichnet werden und die Rückzahlung des Kapitals kann nur zum Ende der Laufzeit des Fonds oder nach einer bestimmten Anzahl von Jahren verlangt werden. Außerhalb dieser Zeiträume können die Anteile eines geschlossenen Fonds nur an der Börse ge- und verkauft werden. Die Anteile werden für mindestens zehn und höchstens dreißig Jahre gezeichnet. Am Ende der Laufzeit wird das Vermögen des Fonds aufgeteilt oder es wird im Fall eines Verkaufs der Erlös verteilt.

Offene Fonds hingegen haben ein variables Vermögen (das täglich wachsen oder schrumpfen kann, je nachdem, ob neue Anteile gezeichnet werden oder Anträge auf Rücknahme der im Verkehr befindlichen Anteile gestellt werden). Die Anteile können jederzeit gezeichnet werden und eine vollständige oder teilweise Erstattung des eingebrachten Kapitals ist jederzeit möglich.

Die Marktkrise könnte im Fall von „offenen“ Fonds viele institutionelle Investoren dazu veranlassen, die vorzeitige Rückzahlung eines Teils der investierten Beträge zu verlangen; dadurch könnten die Liquiditätsreserven der Fonds aufgebraucht werden, die gegebenenfalls gezwungen wären, einen Teil der Immobilien unter ihrem Buchwert zu verkaufen, um den Anträgen auf Rücknahme der Anteile nachzukommen. Aus diesem Blickwinkel gesehen, ließe sich die Ansicht vertreten, dass es Ziel des Gesetzgebers war, die Schaffung von Investmentfonds zu schützen und zu begünstigen, die nicht durch äußerst spekulative und willkürliche Ziele geprägt sind. Dieser Ansatz gibt jedoch Anlass zu der Rüge, dass mit der Verfolgung dieser Überlegungen tatsächlich ein Hindernis für Investitionen aus dem Ausland geschaffen würde, insbesondere dadurch, dass es für ausländische offene Fonds unattraktiv wäre, Investitionsgüter in Italien zu erwerben.

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens

- 1 Die Commissione Tributaria Provinciale di Milano wies die Klage der in München ansässigen UBS Real Estate Kapitalanlagegesellschaft mbh (im Folgenden: Rechtsmittelführerin), der Verwaltungsgesellschaft des Immobilienfonds deutschen Rechts UBS (D) 3 Kontinente, gegen die stillschweigende Ablehnung des Antrags auf Erstattung von zu viel gezahlten Hypotheken- und Katastersteuern in Höhe von insgesamt 802 400,00 Euro ab; dieser Betrag war für die Eintragung des Erwerbs einer in San Donato Milanese, Torre Beta, gelegenen „ihrer Natur nach ein Investitionsobjekt darstellenden“ Immobilie für den Fonds gezahlt worden. Zur Stützung dieser Abweisung beruft sich die Finanzverwaltung darauf, dass das Decreto-legge Nr. 223/2006 die

Anwendung von ermäßigten Hypothekensteuern beim Erwerb von Anlageimmobilien durch professionelle Akteure lediglich für geschlossene Immobilienfonds vorsehe, und nicht auf für offene Immobilienfonds wie den in Deutschland anerkannten von der Rechtsmittelführerin verwalteten Fonds.

- 2 Die Rechtsmittelführerin legte Berufung ein und machte geltend, dass die Begründung des Urteils widersprüchlich sei, da, obwohl eine Ungleichbehandlung zwischen den beiden Fonds festgestellt worden sei, die im Decreto-legge Nr. 223/2006 enthaltene nationale Bestimmung, die dem Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union und Art. 25 des Abkommens zuwiderlaufe, nicht unangewendet gelassen oder nicht zumindest das Verfahren ausgesetzt und die Frage dem Gerichtshof der Europäischen Union vorgelegt worden sei.
- 3 Die Agenzia delle Entrate wies auf die zwischen den beiden Arten von Fonds bestehenden Unterschiede hin, da der Gesetzgeber angesichts der verschiedenen Merkmale der Immobilienfonds mit dem Decreto-legge Nr. 223/2006 den Steuervorteil allein geschlossenen Fonds vorbehalten habe, und führte aus, dass aufgrund der Verschiedenheit der fraglichen Sachverhalte kein Verstoß gegen den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union oder das Abkommen vorliege.
- 4 Mit Urteil vom 3. April 2012 wies die Commissione Tributaria Regionale del Lazio (im Folgenden: CTR) die Berufung der Steuerpflichtigen auf der Grundlage folgender Erwägungen zurück:
 1. Die Unterschiede zwischen den beiden Arten von Immobilienfonds, dem in Italien tätigen und anerkannten geschlossenen Fonds und dem in Deutschland tätigen und anerkannten offenen Fonds seien bedeutend;
 2. aufgrund dieser Unterschiede liege weder ein Verstoß gegen den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union wegen Ungleichbehandlung, (da unterschiedliche Sachverhalte steuerlich unterschiedlich geregelt werden könnten) noch ein Verstoß gegen Art. 25 des Abkommens vor (da keine Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit vorliege);
 3. Vorschriften, die Steuererleichterungen vorsähen, seien eng auszulegen.
- 5 Die Rechtsmittelführerin hat gegen diese Entscheidung Kassationsbeschwerde eingelegt und sieben Gründe geltend gemacht. Die Agenzia delle Entrate ist dem mit ihrer Verteidigungsschrift entgegengetreten.

Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens

- 6 Das vorliegende Gericht hat den ersten Grund für nicht stichhaltig erklärt.

- 7 Mit dem zweiten Grund macht die **Rechtsmittelführerin** geltend, dass die CTR die unterlassene Berücksichtigung der Ratio, die Art. 35 Abs. 10-ter des Decreto-legge Nr. 223/2006 zugrunde liege, nicht begründet habe.
- 8 Mit dem dritten Grund beanstandet die Rechtsmittelführerin, dass die Begründung insofern unzureichend und/oder widersprüchlich sei, als die CTR den Unterschied zwischen geschlossenen Fonds italienischen Rechts und offenen Fonds deutschen Rechts im Zusammenhang mit den in Rede stehenden Steuern lediglich einer allgemeinen Beurteilung unterzogen habe und nicht festgestellt habe, dass die von den Mitgliedstaaten festgelegten Unterscheidungskriterien für die Besteuerung einschlägig sein müssten.
- 9 Mit dem vierten Grund macht die Rechtsmittelführerin geltend, dass ein Verstoß gegen bzw. eine falsche Anwendung von Art. 56 EGV (jetzt Art. 63 AEUV) über den „freien Kapitalverkehr“ vorliege, da die CTR die Ansicht vertreten habe, dass die steuerliche Ungleichbehandlung von geschlossenen und offenen Investmentfonds aufgrund der unterschiedlichen Sachverhalte gerechtfertigt sei, während das nationale Gericht die diskriminierende nationale Bestimmung hätte unangewendet lassen müssen.
- 10 Mit dem fünften Grund macht die Rechtsmittelführerin geltend, dass ein Verstoß gegen bzw. eine falsche Anwendung von Art. 43 EGV (jetzt Art. 49 AEUV) über die „Niederlassungsfreiheit“ vorliege, da die CTR die Ansicht vertreten habe, dass die steuerliche Ungleichbehandlung von geschlossenen und offenen Investmentfonds aufgrund der unterschiedlichen Sachverhalte gerechtfertigt sei, auch wenn die aufgezeigten Unterschiede für die Zwecke der Prüfung der Vergleichbarkeit im Hinblick auf die Anwendung der Erleichterung nicht von Bedeutung seien.
- 11 Mit dem sechsten Grund macht die Rechtsmittelführerin geltend, dass ein Verstoß gegen bzw. eine falsche Anwendung von Art. 12 EGV (jetzt Art. 18 AEUV) über das „Verbot von Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit“ vorliege, da der Ansicht der CTR, dass die steuerliche Ungleichbehandlung von geschlossenen und offenen Investmentfonds aufgrund der unterschiedlichen Sachverhalte gerechtfertigt sei, nicht zugestimmt werden könne.
- 12 Mit dem siebten Grund macht die Rechtsmittelführerin geltend, dass ein Verstoß gegen bzw. eine falsche Anwendung von Art. 25 Abs. 1 des Abkommens vorliege, da die CTR nicht die Auffassung vertreten habe, dass, indem deutschen offenen Fonds die Steuererleichterung verweigert werde, tatsächlich eine Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit begangen werde.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

- 13 Die **Corte di Cassazione** führt aus, dass zu der vorliegenden Problematik bislang noch keine Urteile der Corte di Cassazione oder des Gerichtshofs der Europäischen Union ergangen seien und dass angesichts dieser Auslegungslücke

eine Vorabentscheidung erforderlich sei. Zur Niederlassungsfreiheit habe der Gerichtshof jedoch im Urteil vom 16. April 2015, Kommission/Deutschland (C-591/13), erklärt, dass nach Art. 49 AEUV als Beschränkungen dieser Freiheit alle Maßnahmen anzusehen seien, die deren Ausübung unterbänden, behinderten oder weniger attraktiv machten (vgl. auch Urteil vom 18. Juli 2013, Kommission/Dänemark, C-261/11, EU:C:2013:480, Rn. 26 und 27, in einem Fall, in dem die – nicht auf objektiv unterschiedlichen Sachverhalten beruhende – Ungleichbehandlung, was den Aufschub der Erstattung der geschuldeten Steuer anging, als geeignet angesehen wurde, um einen in Deutschland niedergelassenen Steuerpflichtigen davon abzuhalten, seine Tätigkeiten über eine feste Niederlassung im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats als der Bundesrepublik Deutschland auszuüben).

- 14 In Bezug auf diese Thematik habe der Gerichtshof ferner mit Urteil vom 18. Juni 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377), entschieden, dass eine unterschiedliche steuerliche Behandlung mit der daraus folgenden grundsätzlich durch die Art. 43 EG und 48 EG verbotenen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vorliege, wenn die Ausübung der Niederlassungsfreiheit für in anderen Mitgliedstaaten ansässige Gesellschaften weniger attraktiv gestaltet werde. In diesem Kontext habe der Gerichtshof festgestellt, dass grundsätzlich der Umstand, dass es im nationalen Recht einen Gesellschaftstypus mit einer Rechtsform, die mit der einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen SICAV übereinstimme, nicht gebe, an sich keine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen könne, weil eine solche Behandlung, da das Gesellschaftsrecht der Mitgliedstaaten auf Gemeinschaftsebene nicht vollkommen harmonisiert sei, der Niederlassungsfreiheit jede praktische Wirksamkeit nähme (vgl. auch entsprechend Urteil des Gerichtshofs vom 12. April 1994, Halliburton Services, C-1/93, EU:C:1994:127).
- 15 In Bezug auf den freien Kapitalverkehr habe der Gerichtshof ferner mit Urteil vom 17. September 2015, Miljoen u. a. (verbundene Rechtssachen C-10/14, C-14/14 und C-17/14, EU:C:2015:608), entschieden, dass zu den Maßnahmen, die Art. 63 Abs. 1 AEUV verbiete, solche gehörten, die geeignet seien, Gebietsfremde (in dieser Rechtssache handelte es sich um eine endgültige steuerliche Belastung, die für nicht in den Niederlanden ansässige Personen höher war) von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die dort Ansässigen von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten (vgl. auch Urteile vom 25. Januar 2007, Festersen, C-370/05, EU:C:2007:59, Rn. 24, vom 18. Dezember 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, Rn. 40, und vom 10. Februar 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegei, C-436/08 und C-437/08, EU:C:2011:61). Im Urteil vom 10. Mai 2012, Santander Asset Management SGIIC (C-338/11 bis C-347/11, EU:C:2012:286, Rn. 15 und die dort angeführte Rechtsprechung), habe der Gerichtshof die oben angeführten Feststellungen bekräftigt und in Rn. 28 erklärt, dass für die Beurteilung, ob die innerstaatlichen Vorschriften diskriminieren seien oder nicht, nur die von der betreffenden Regelung aufgestellten maßgeblichen Unterscheidungskriterien zu berücksichtigen seien, wenn zu beurteilen sei, ob die unterschiedliche Behandlung

aufgrund dieser Regelung einem objektiven Unterschied der Situationen entspreche.

- 16 Zum freien Kapitalverkehr weist das vorlegende Gericht ferner auf die Urteile des Gerichtshofs vom 9. Oktober 2014, van Caster (C-326/12, EU:C:2014:2269), und vom 18. Dezember 2014, Q (C-133/13, EU:C:2014:2460), hin. Im zweitgenannten Urteil habe der Gerichtshof (in Bezug auf Erbschafts- und Schenkungssteuern) insbesondere entschieden, dass es eine durch Art. 63 Abs. 1 AEUV grundsätzlich verbotene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstelle, wenn die Gewährung von Steuervergünstigungen davon abhängig gemacht werde, dass der übertragene Vermögensgegenstand im Inland belegen sei (vgl. auch Urteile vom 17. Januar 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, Rn. 28 bis 35, und vom 22. April 2010, Mattner, EU:C:2010:216, Rn. 26).
- 17 Das vorlegende Gericht weist in diesem Rahmen unter Berücksichtigung auch der Bestimmungen gegen Doppelbesteuerung auf die Grundsätze hin, die im Urteil des Gerichtshofs vom 11. September 2014, Verest und Gerards (C-489/13, EU:C:2014:2210) genannt werden, in dem zunächst daran erinnert werde, dass die Mitgliedstaaten in Ermangelung von Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen der Europäischen Union dafür zuständig blieben, die Kriterien für die Besteuerung des Einkommens und des Vermögens festzulegen, um – gegebenenfalls im Vertragsweg – die Doppelbesteuerung zu beseitigen. Dabei könnten die Mitgliedstaaten im Rahmen bilateraler Abkommen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung die Anknüpfungspunkte für die Aufteilung der Steuerhoheit festlegen (Urteil vom 12. Dezember 2013, Imfeld und Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung). Diese Aufteilung der Steuerhoheit erlaube es den Mitgliedstaaten jedoch nicht, Maßnahmen anzuwenden, die gegen die vom AEU-Vertrag garantierten Verkehrsfreiheiten verstießen. Bei der Ausübung der in dieser Weise in bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen aufgeteilten Steuerhoheit seien die Mitgliedstaaten nämlich verpflichtet, den Unionsvorschriften nachzukommen (Urteil Imfeld und Garcet, EU:C:2013:822, Rn. 42), zu denen diejenigen Vorschriften gehörten, die Maßnahmen verböten, die geeignet seien, die Einwohner eines Mitgliedstaats von Investitionen in Immobilien in anderen Mitgliedstaaten abzuhalten (Urteil vom 8. Mai 2013, Libert u. a., C-197/11 und C-203/11, EU:C:2013:288, Rn. 44).