

Rechtssache C-480/19
Vorabentscheidungsersuchen

Eingangsdatum:

24. Juni 2019

Vorlegendes Gericht:

Korkein hallinto-oikeus (Finnland)

Datum der Vorlageentscheidung:

19. Juni 2019

Rechtsmittelführer:

E

ZWISCHENBESCHLUSS DES KORKEIN HALLINTO-OIKEUS

Datum des
Beschlusses
19. Juni 2019
... [nicht
übersetzt]

Gegenstand Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof der Europäischen Union gemäß Art. 267 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV)

Rechtsmittelführer E

Angefochtene Entscheidung

Keskusverolautakunta 10. November 2017 Nr. 58/2017

Gegenstand des Verfahrens

1. Gemäß dem Laki Verohallinnosta (503/2010, Gesetz über die Steuerverwaltung Nr. 503/2010) und dem Laki verotusmenettelystä (1558/1995, Gesetz über das Besteuerungsverfahren Nr. 1558/1995) kann der Keskusverolautakunta (Zentraler Steuerausschuss) auf Antrag eines Steuerpflichtigen verbindliche Vorbescheide für die Besteuerung erteilen. Im Antrag auf den Vorbescheid erteilt der Antragsteller die für die Entscheidung der Sache notwendigen Auskünfte.

2. Ein rechtskräftiger Vorbescheid des Keskusverolautakunta ist auf Verlangen des Antragstellers bei der Besteuerung, für die er erteilt wurde, als bindend zu beachten. Gegen den Beschluss des Keskusverolautakunta über den Vorbescheid kann beim Korkein hallinto-oikeus (Oberster Verwaltungsgerichtshof) ein Rechtsmittel eingelegt werden. Rechtsmittelbefugt sind der Antragsteller und die Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö (Stelle zur Wahrung der Rechte der Steuerberechtigten), der Gelegenheit einzuräumen ist, auf ein vom Antragsteller eingelegtes Rechtsmittel zu erwidern.
3. Im anhängigen Verfahren hat E wie nachfolgend geschildert beim Keskusverolautakunta einen Vorbescheid beantragt. E hat gegen den Vorbescheid des Keskusverolautakunta ein Rechtsmittel beim Korkein hallinto-oikeus eingelegt.
4. In der Rechtssache geht es um die Auslegung von Art. 63 und 65 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV). **[Or. 2]**

Antrag auf Vorbescheid vor dem Keskusverolautakunta und dessen Entscheidung

Antrag an den Keskusverolautakunta auf Erteilung eines Vorbescheids

5. E sei eine in Finnland unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person, die in den S-Subfonds eines luxemburgischen SICAV-Fonds investiert habe. Die Anlagen des E bezögen sich auf die Anteilsart D des S-Subfonds, die ein sogenannter ausschüttender Anteil sei, bei dem die angefallenen Erträge jährlich an die Anleger ausgeschüttet würden.
6. Der SICAV-Fonds sei ein Organismus für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren, der der Aufsicht durch die luxemburgische Finanzaufsichtsbehörde (Commission de Surveillance du Secteur Financier) unterliege und der Investmentfondsrichtlinie (Richtlinie 2009/65/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. Juli 2009 zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften betreffend bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren, OGAW-Richtlinie) entspreche. Mit ‚Organismus für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren‘ sei gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 10 des Sijoitusrahastolaki (Investmentfondsgesetz) ein Unternehmen gemeint, das in einem anderen EWR-Staat als Finnland eine Zulassung erlangt habe, dessen Tätigkeit gemeinsame Anlagen zum Gegenstand habe (in der Praxis ein Investmentfonds) und aufgrund der Rechtsvorschriften seines Sitzstaates die Anforderungen der Investmentfonds-Richtlinie erfülle.
7. Der SICAV-Fonds sei seiner Rechtsform nach eine SICAV (Société d’Investissement à Capital Variable), d. h. ein Investmentfonds in Form einer Gesellschaft mit veränderlichem Kapital. Der SICAV-Fonds übe eine Investmentfondstätigkeit nach Maßgabe der OGAW-Richtlinie aus. Gemäß der Richtlinie könne ein Fonds dieser Art Vertragsform (von einer

Verwaltungsgesellschaft verwaltete Investmentfonds), die Form eines Trust („unit trust“) oder Satzungsform (Investmentgesellschaft) haben. Die Vorschriften der Richtlinie stimmten hinsichtlich der unterschiedlichen Formen der Fonds vollständig überein.

8. Ein SICAV-Fonds übe somit dieselbe Investmentfondstätigkeit wie die finnischen OGAW-Investmentfonds aus. Entsprechend sei die von einem SICAV-Fonds ausgeübte Tätigkeit trotz seiner Gesellschaftsform dieselbe wie die Tätigkeit von luxemburgischen, in Vertragsform gegründeten FCP (Fonds Commun de Placement) –Investmentfonds. Die von einem SICAV-Fonds ausgeübte Tätigkeit unterscheide sich jedoch von der Tätigkeit, die von finnischen und luxemburgischen Aktiengesellschaften ausgeübt werde.
9. Ein SICAV-Fonds sei ein offener Investmentfonds (open-end investment fund), dessen Anteile dem Publikum zur Zeichnung angeboten würden und dessen Anzahl von Anteilen abhängig von den erfolgten Zeichnungen und Rückzahlungen schwanke. Ein SICAV-Fonds sei somit nicht nur für im Voraus schon feststehende Anleger bestimmt, sondern jedermann könne frei seine Anteile zeichnen. Der SICAV-Fonds sei verpflichtet, [Or. 3] auf Antrag eines Anlegers Zeichnungen und Rückzahlungen vorzunehmen. Ein SICAV-Fonds habe ausschüttende Anteile, bei denen die angelaufenen Erträge halbjährlich oder jährlich ausgeschüttet würden, sowie thesaurierende Anteile, auf die während der Dauer der Fondsanlage keine Ausschüttungen erfolgten und bei denen die angelaufenen Erträge vielmehr dem Fondskapital hinzugefügt würden. Die Wertsteigerung der thesaurierenden Anteile komme dem Anleger bei der Rückzahlung der Anteile zugute, da der SICAV-Fonds verpflichtet sei, die Anteile zu einem Preis zurückzuzahlen, der auf dem Nettoinventarwert (NAV) der Anteilsart beruhe.
10. Die Verwaltung des SICAV-Fonds sei wie bei den finnischen Investmentfonds organisiert. Der SICAV-Fonds habe seine Verwaltung auf eine gesonderte Fondsgesellschaft C S.A. ausgegliedert, die ihrer Rechtsform nach eine luxemburgische Aktiengesellschaft (Société Anonyme) sei. Ebenso wie die finnischen Investmentfonds müsse auch der SICAV-Fonds eine nach den OGAW-Rechtsvorschriften vorgeschriebene gesonderte Verwahrstelle haben. Die Verwahrstelle des SICAV-Fonds sei die B S.A., die ebenfalls eine luxemburgische Aktiengesellschaft sei. Zu den Aufgaben der B S.A. gehöre das Verwahren der Mittel, die Kontrolle der Tätigkeit und die Überwachung des Cash-flows des SICAV-Fonds, d. h. ihre Tätigkeit entspreche der Tätigkeit der finnischen Verwahrstellen.
11. Der SICAV-Fonds sei ein Umbrella-Fonds, der eigene Subfonds habe, die gleichsam gesonderte Fonds innerhalb des SICAV-Fonds seien. Die Regenschirmstruktur biete Anlegern unterschiedliche Anlagealternativen mit unterschiedlichem Risikoprofil. Die Subfonds verfügten nicht über eine eigene Rechtspersönlichkeit und seien auch nicht steuerpflichtig, sondern lediglich Sondervermögen. Die Aufteilung in Subfonds bedeutete eine Zuordnung der

Mittel auf unterschiedliche Anteilsklassen innerhalb des SICAV-Fonds. Jeder Subfonds könne eine oder mehrere Anteilsarten haben, die zu einer Inhaberschaft in dem betreffenden Subfonds berechtigten. Jeder Subfonds verfolge seine eigene Anlagepolitik, die beispielsweise festlege, auf welche Anlageinstrumente, welche Branche oder welches geografische Gebiet sich die Anlagen des Subfonds bezögen. Für jede Anteilsart werde gesondert der NAV errechnet, der den Wert der betreffenden Anteilsart bestimme. Die Ausschüttung von Erträgen auf einen ausschüttenden Anteil vermindere den NAV der betreffenden ausschüttenden Anteilsart.

12. Der SICAV-Fonds habe eine eigene Rechtspersönlichkeit und sei in Luxemburg steuerpflichtig, dort aber von der Einkommensteuerpflicht befreit. Der SICAV-Fonds sei grundsätzlich gleichwohl verpflichtet, in Luxemburg jährlich aufgrund des NAV-Betrages eine sogenannte Zeichnungssteuer (subscription tax) zu entrichten. Der Steuersatz der Zeichnungssteuer betrage für den SICAV-Fonds grundsätzlich 0,05 Prozent, der Steuersatz für manche Anteilsklassen/-arten könne aber auch 0,01 Prozent betragen bzw. manche Anteilsklassen/-arten könnten von der Zeichnungssteuer vollständig befreit sein.
13. Der S-Subfonds sei ein Subfonds des SICAV-Fonds. Da der S-Subfonds weder über eine eigene Rechtspersönlichkeit verfüge noch steuerpflichtig sei, gehöre dem SICAV-Fonds [Or. 4] nach den luxemburgischen Rechtsvorschriften das Vermögen des S-Subfonds, d. h. die Anlagen, die der SICAV-Fonds verpflichtet sei, allein zugunsten der Anleger des S-Subfonds zu verwalten. Der SICAV-Fonds habe, wie vorstehend geschildert, die Verwaltung des Fonds und damit auch der Anlagen in eine gesonderte Fondsgesellschaft ausgegliedert. Die Situation entspreche in der Praxis insofern völlig dem Anlagevermögen finnischer Investmentfonds. Den Anteilseignern finnischer Investmentfonds gehörten formaljuristisch die Anlagen des Fonds, faktisch aber übten sie hinsichtlich des Anlagevermögens des Fonds ihre Verfügungsbefugnis nicht aus, sondern eine Fondsgesellschaft verwalte die Anlagen des Fonds für die Anleger.
14. Die Anteilsart D des S-Subfonds sei ein ausschüttender Anteil, bei der die angefallenen Erträge jährlich an die Anleger ausgeschüttet würden. Die jährliche Ausschüttung der Erträge sei hinsichtlich der betreffenden Anteilsart im Voraus festgelegt und über Ausschüttung oder Nichtausschüttung der Erträge werde deshalb in der Versammlung der Fondsanteileseigner nicht gesondert Beschluss gefasst. Die Ausschüttung des jährlichen Ertrags könne nur unterbleiben, wenn sie ein Absinken des NAV des SICAV-Fonds unter 1 250 000 Euro verursachen würde.
15. Die Ertragsausschüttung des SICAV-Fonds beruhe auf den Ausschüttungsgrundlagen gemäß dem Fondsprospekt. Die Grundlagen der Ausschüttung des SICAV-Fonds und eines finnischen Investmentfonds seien im Voraus festgelegt und eine Ertragsausschüttung erfordere keinen Beschluss der Versammlung der Fondsanteileseigner. Die Ausschüttung der Dividende einer finnischen Aktiengesellschaft dagegen erfordere einen Beschluss und die

Ermessensausübung der Hauptversammlung. Die Ausschüttung des Ertrages des SICAV-Fonds könne bei der Besteuerung nicht als Dividende im Sinne von § 33c Abs. 3 des Tuloverolaki (Einkommensteuergesetz) angesehen werden, sondern sei als Ausschüttung des Ertrages eines Investmentfonds anzusehen.

16. Die Anwendung von § 33c Abs. 3 Einkommensteuergesetz auf die von einem SICAV-Fonds ausgeschütteten Erträge würde zu einer strengeren Besteuerung führen, als wenn E die Anlage über einen finnischen Investmentfonds getätigt hätte, weil die Ausschüttung von Erträgen eines finnischen Fonds als Kapitaleinkünfte im Sinne von § 32 Einkommensteuergesetz besteuert werden. Die strengere Besteuerung der Ausschüttung der Erträge eines SICAV-Fonds verglichen mit der eines finnischen Investmentfonds verstoße gegen den freien Kapitalverkehr im Sinne von Art. 63 AEUV, weil der SICAV-Fonds und der finnische Investmentfonds dieselbe Investmentfondstätigkeit im Sinne der OGAW-Richtlinie ausübten.

Die im Antrag auf Erteilung eines Vorbescheids gestellte Frage

17. Werden die ausgeschütteten Erträge eines luxemburgischen SICAV-Fonds bei der in Finnland erfolgenden Besteuerung des E als Kapitaleinkünfte im Sinne von § 32 Einkommensteuergesetz oder als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 33c Abs. 3 Einkommensteuergesetz besteuert? **[Or. 5]**

Vorbescheid des Keskusverolautakunta vom 10. November 2017 für die Steuerjahre 2017 und 2018

18. Der Keskusverolautakunta hat in seinem dem E erteilten Vorbescheid festgestellt, dass die von dem luxemburgischen SICAV-Fonds ausgeschütteten Einkünfte in Finnland als Dividende anzusehen seien und dass diese Einkünfte bei der in Finnland erfolgenden Besteuerung des E als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 33c Abs. 3 Einkommensteuergesetz besteuert würden.
19. Der Keskusverolautakunta hat in seinem Bescheid auf die Vorschriften von §§ 3 Nr. 4 und 33c Einkommensteuergesetz sowie Art. 63 und 65 AEUV Bezug genommen.
20. Der Keskusverolautakunta hat in seinem Bescheid festgestellt, dass ein Investmentfonds im Einkommensteuergesetz nicht definiert sei. In der Rechtsprechung werde die Auffassung vertreten, dass bei der Entscheidung über die in Finnland erfolgende Einkommensbesteuerung eines ausländischen Akteurs von zentraler Bedeutung sei, dass rechtliche und funktionale Merkmale des Akteurs in Hinblick auf entsprechende finnische Akteure Berücksichtigung fänden. Die vorliegende SICAV trage aufgrund funktionaler Merkmale Züge eines finnischen Investmentfonds. Bei ihrer Tätigkeit gehe es jedoch um gemeinsame Anlagen und entsprechende allgemeine funktionale Merkmale seien beispielsweise bei gemeinsamen Anlagen in Form von Aktiengesellschaften auszumachen.

21. Da der Keskusverolautakunta die Rechtsprechung berücksichtigt hat und davon ausging, dass die OGAW-Richtlinie keinen Einfluss auf die Besteuerung haben kann, war er der Ansicht, dass die SICAV insbesondere in Folge ihrer Rechtsform objektiv am ehesten einem Organismus für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren in Form einer finnischen Aktiengesellschaft gleichzustellen sei. Der Keskusverolautakunta war zudem der Auffassung, dass die ausländische SICAV im Vergleich zu inländischen Akteuren nicht unterschiedlich behandelt werde, weil sie (oder eigentlich der von ihr ausgeschüttete Ertrag) in derselben Weise besteuert werde wie ein finnischer Organismus für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren in Form einer finnischen Aktiengesellschaft (oder eigentlich der von einem finnischen Organismus für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren in Form einer finnischen Aktiengesellschaft ausgeschüttete Ertrag).

Zusammenfassung des wesentlichen Parteivorbringens

22. *E* hat mit seinem Rechtsmittel an den Korkein hallinto-oikeus beantragt, den vom Keskusverolautakunta erlassene Vorbescheid aufzuheben und als neuen Vorbescheid festzustellen, dass die Ausschüttung der Erträge des SICAV-Fonds in der in Finnland erfolgenden Besteuerung als Kapitaleinkünfte des *E* im Sinne von § 32 Einkommensteuergesetz besteuert wird und nicht als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 33c Abs. 3 Einkommensteuergesetz.
23. Zur Begründung hat *E* vorgetragen, dass insoweit, als in Hinblick auf die Besteuerung die Ähnlichkeit eines ausländischen Fonds mit finnischen Investmentfonds zu prüfen sei, die Übereinstimmung mit der OGAW-Richtlinie unstrittig und [objektiver] Ausdruck der Ähnlichkeit der Fonds sei (dessen ungeachtet, [Or. 6] dass die OGAW-Richtlinie die Besteuerung nicht harmonisiere). Die Richtlinie mache Einschränkungen hinsichtlich der ausgeübten Tätigkeit und der Kapitalstruktur der Fonds, weswegen OGAW-Fonds nicht anderen als den eine Tätigkeit nach der OGAW-Richtlinie ausübenden Tätigkeitsformen bei der Besteuerung gleichgestellt werden könnten. Die veröffentlichte innerstaatliche Rechtsprechung zu Fonds in Form einer Gesellschaft habe andere als OGAW-Fonds betroffen.
24. *E* hat die Auffassung vertreten, dass die Ausschüttung des Ertrages eines SICAV-Fonds bei der Besteuerung nicht als Dividende im Sinne von § 33c Abs. 3 Einkommensteuergesetz angesehen werden könne, sondern als Ausschüttung des Ertrages (als Gewinnanteil) eines Investmentfonds anzusehen sei, weil damit die für eine Ertragsausschüttung von Investmentfonds typischen Merkmale verknüpft seien und sie der Ertragsausschüttung eines finnischen Investmentfonds gleiche.
25. *E* ist zudem der Auffassung, dass eine Besteuerung der Ausschüttung der Erträge des SICAV-Fonds in voller Höhe als Einkünfte des *E* aus nichtselbständiger Arbeit aufgrund von § 33c Abs. 3 Einkommensteuergesetz eine strengere Besteuerung darstellen würde als die Besteuerung der Ausschüttung der Erträge eines finnischen Investmentfonds als Kapitaleinkünfte gemäß § 32

Einkommensteuergesetz. Eine Besteuerung nach § 33c Abs. 3 Einkommensteuergesetz stelle somit einen Verstoß gegen den freien Kapitalverkehr nach Art. 63 AEUV dar.

26. Die *Veronsaajien oikeudenvolvontayksikkö* hat vor dem Korkein hallinto-oikeus geltend gemacht, dass der luxemburgische SICAV-Fonds aufgrund der funktionalen Merkmale Züge eines finnischen Investmentfonds trage. Bei der Tätigkeit des SICAV-Fonds gehe es um gemeinsam getätigte Anlagen und entsprechende funktionale gemeinsame Züge gebe es beispielsweise auch bei gemeinsam getätigten Anlagen in Form von Aktien- oder Kommanditgesellschaften. Der SICAV-Fonds sei trotz seiner teils investmentfondstypischen Merkmale ganzheitlich betrachtet am ehesten einer finnischen Aktiengesellschaft gleichzustellen, die eine Investmenttätigkeit ausübe.
27. Die *Veronsaajien oikeudenvolvontayksikkö* hat die Auffassung vertreten, dass in der im Antrag auf Erteilung eines Vorbescheids beschriebenen Situation die von einem luxemburgischen, der Investmentfondsrichtlinie entsprechenden SICAV-Fonds ausgeschütteten Dividendeneinkünfte auch bei der in Finnland erfolgenden Besteuerung als Dividende anzusehen seien und die erlangte Dividende gemäß § 33c Abs. 3 Einkommensteuergesetz in voller Höhe steuerbare Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstelle.

Nationale Rechtsvorschriften

28. Gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 in Kapitel 1 des *Sijoitusrahastolaki* (48/1999, Investmentfondsgesetz Nr. 48/1999, aufgehoben durch das neue *Sijoitusrahastolaki* 213/2019, Investmentfondsgesetz Nr. 213/2019) ist Investmentfondstätigkeit im Sinne dieses Gesetzes die von Seiten des Publikums erfolgende Beschaffung von Mitteln für gemeinsame Anlagen und das Anlegen dieser Mittel hauptsächlich in Finanzierungsinstrumenten oder Grundstücken und Grundstückswertpapieren oder anderen Investitionsobjekten sowie die Verwaltung von Investmentfonds und Spezialfonds und das Marketing von Fondsanteilen. [Or. 7]
29. Gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 2 in Kapitel 1 des Investmentfondsgesetz Nr. 48/1999, aufgehoben durch das neue Investmentfondsgesetz Nr. 213/2019, sind Investmentfonds im Sinne dieses Gesetzes die bei der Investmentfondstätigkeit beschafften sowie nach den in Finnland festgelegten Regeln und nach Kapitel 11 angelegten Mittel sowie die aus ihnen folgenden Verpflichtungen.
30. Gemäß § 3 Nr. 4 des *Tuloverolaki* (1736/2009, Einkommensteuergesetz in der Fassung des Änderungsgesetzes Nr. 1736/2009) sind Körperschaften im Sinne dieses Gesetzes Aktiengesellschaften, Genossenschaften, Sparbanken, Investmentfonds, Universitäten, Versicherungsgesellschaften auf Gegenseitigkeit, Getreidevorratsmagazine, Idealvereine oder wirtschaftliche Vereine, Stiftungen und Anstalten.

31. Gemäß § 32 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Änderungsgesetzes Nr. 716/2004 sind steuerbare Kapitaleinkünfte nach Maßgabe der nachstehenden näheren Bestimmungen Erträge des Vermögens, Gewinn aus der Überlassung von Vermögen und sonstige derartige Einkünfte, von denen angenommen werden kann, dass sie aufgrund von Vermögen angefallen sind. Kapitaleinkünfte sind unter anderem Zinseinkünfte, Dividendeneinkünfte nach Maßgabe der Bestimmungen in §§ 33a bis 33d, Mieteinkünfte, Gewinnanteile, Erträge aus Lebensversicherungen, Kapitaleinkünfte aus Forstwirtschaft, Einkünfte aus Bodensubstanzen und Veräußerungsgewinne. Kapitaleinkünfte sind auch der Kapitaleinkommensanteil an ausgeschütteten Unternehmenseinkünften, am Einkommensanteil des Teilhabers eines Konsortiums sowie an den Einkünften aus Rentierhaltung.
32. Gemäß § 33c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Änderungsgesetzes Nr. 530/2016 stellen Dividenden, die von einer ausländischen Körperschaft bezogen werden, nach Maßgabe von §§ 33a und 33b dieses Gesetzes steuerpflichtige Einkünfte dar, sofern die Körperschaft eine Gesellschaft im Sinne von Art. 2 der Richtlinie 2011/96/EU des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten in der Fassung der Richtlinien 2013/13/EU des Rates und 2014/86/EU des Rates ist.
33. Gemäß § 33c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Änderungsgesetzes Nr. 1237/2013 stellen Dividenden, die von anderen ausländischen Körperschaften als den in Abs. 1 genannten bezogen werden, nach Maßgabe der Regelungen von § 33a und 33b steuerpflichtige Einkünfte dar, sofern die Körperschaft ohne Optionsmöglichkeit und Befreiung verpflichtet ist, auf ihr Einkommen, von dem die Dividende ausgeschüttet wurde, wenigstens zehn Prozent Steuern zu entrichten und:
- 1) die Körperschaft nach der Steuergesetzgebung eines zum Europäischen Wirtschaftsraum gehörenden Staates ihren Sitz in diesem Staat hat und die Körperschaft ihren Sitz nach einem Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung nicht in einem Staat außerhalb des Europäischen Wirtschaftsraumes hat; oder
 - 2) zwischen dem Wohnsitzstaat der Körperschaft und Finnland im Steuerjahr ein Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung in Kraft ist, das Anwendung auf die von der Körperschaft ausgeschüttete Dividende findet. **[Or. 8]**
34. Gemäß § 33c Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Änderungsgesetzes Nr. 1237/2013 stellen Dividenden, die von anderen ausländischen Körperschaften als den in Abs. 1 und Abs. 2 genannten bezogen werden, in voller Höhe steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar.

Relevante Rechtsvorschriften und Rechtsprechung des Unionsrechts

Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union

35. Gemäß Art. 63 Abs. 1 AEUV sind im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.
36. Gemäß dem Wortlaut von Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV berührt [Art. 63 AEUV] nicht das Recht der Mitgliedstaaten, ... die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln.
37. In Art. 65 Abs. 3 AEUV wird bestimmt, dass die in Absatz 1 dieses Artikels genannten nationalen Vorschriften weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 63 darstellen dürfen.

Rechtsprechung des Gerichtshofs

38. In dem vom Gerichtshof in der Rechtssache C-632/13, *Hirvonen*, erlassenen Urteil ging es um die Freizügigkeit der Unionsbürger aufgrund von Art. 21 AEUV. Das vorliegende Gericht wollte mit seiner Frage klären, ob Art. 45 AEUV Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach denen eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Person – die ihre gesamten oder nahezu ihre gesamten Einkünfte im erstgenannten Mitgliedstaat erzielt – zwischen zwei völlig unterschiedlichen Formen der Besteuerung wählen kann, nämlich entweder einer Quellensteuer mit einem niedrigeren Steuersatz, jedoch ohne Anspruch auf die bei Anwendung der normalen Einkommensteuerregelung geltenden Steuererleichterungen, oder einer Besteuerung ihrer Einkünfte nach dieser Regelung und somit der Möglichkeit, die fraglichen Steuererleichterungen in Anspruch zu nehmen.
39. Der Gerichtshof stellte in Rn. 28 des genannten Urteils fest, dass in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen sei, dass die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fielen, doch diese ihre Befugnisse unter Wahrung des Unionsrechts ausüben müssten (vgl. u. a. Urteil Gielen, C-440/08, ECLI:EU:2010:148, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung). **[Or. 9]**
40. In Rn. 29 des Urteils stellte der Gerichtshof fest, dass die Vorschriften über die Gleichbehandlung außerdem nicht nur offensichtliche Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit verbieten, sondern auch alle versteckten Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu dem gleichen Ergebnis führten (vgl. u. a. Urteil Gielen, C-440/08, ECLI:EU:2010:148, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).

41. In Rn. 30 des Urteils stellte der Gerichtshof fest, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs eine Diskriminierung nur darin bestehen könne, dass unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt würden oder dass dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt werde (vgl. u. a. Urteile Schumacker, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, Rn. 30, und Gschwind, C-391/97, ECLI:EU:C: 1999:409, Rn. 21).
42. In dem vom Gerichtshof in der Rechtssache C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, erlassenen Urteil ging es um die Niederlassungsfreiheit aufgrund von Art. 43 EG (jetzt Art. 4[9 AEUV]). Das vorliegende Gericht wollte mit seiner Frage klären, ob die Art. 43 und 48 EG sowie die Art. 56 und 58 EG dahin auszulegen sind, dass für die Verwirklichung der dort garantierten Grundfreiheiten eine Aktiengesellschaft oder ein Investmentfonds finnischen Rechts und eine SICAV luxemburgischen Rechts als vergleichbar angesehen werden müssen, obwohl eine der SICAV vollständig vergleichbare Gesellschaftsform dem finnischen Recht unbekannt ist, wenn gleichzeitig zu berücksichtigen ist, dass die SICAV, die eine Gesellschaft luxemburgischen Rechts ist, nicht in der Liste der Gesellschaften genannt ist, die unter Art. 2 Buchst. a der Richtlinie 90/435 fallen – an die die in der vorliegenden Rechtssache anzuwendende finnische Quellensteuer angepasst ist –, und darüber hinaus zu berücksichtigen ist, dass die SICAV nach den innerstaatlichen Steuervorschriften des Großherzogtums Luxemburg von der Einkommensteuer befreit ist. Verstößt es unter diesen Umständen gegen die genannten Artikel des EG-Vertrags, dass die in Luxemburg ansässige SICAV als Dividendenempfängerin in Finnland nicht von der auf die Dividenden zu entrichtenden Quellensteuer befreit ist?
43. Der Gerichtshof stellte in Rn. 50 des genannten Urteils fest, dass erstens der Umstand, dass es im finnischen Recht einen Gesellschaftstypus mit einer Rechtsform, die mit der einer SICAV luxemburgischen Rechts übereinstimme, nicht gebe, an sich keine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen könne, weil eine solche Behandlung, da das Gesellschaftsrecht der Mitgliedstaaten nicht vollkommen harmonisiert sei, der Niederlassungsfreiheit jede praktische Wirksamkeit nähme. **[Or. 10]**
44. In Rn. 55 des Urteils stellte der Gerichtshof fest, dass unter diesen Voraussetzungen die von der finnischen und der italienischen Regierung geltend gemachten Unterschiede zwischen einer SICAV luxemburgischen Rechts und einer Aktiengesellschaft finnischen Rechts nicht ausreichen, um einen objektiven Unterschied im Hinblick auf die Befreiung der bezogenen Dividenden von der Quellensteuer zu begründen. Folglich sei nicht mehr zu prüfen, inwieweit die zwischen einer SICAV luxemburgischen Rechts und einem finnischen Investmentfonds bestehenden Unterschiede, die die genannten Regierungen angeführt hätten, für die Begründung eines derartigen objektiven Unterschieds in Bezug auf ihre Lage erheblich seien.
45. In Rn. 56 des Urteils stellte der Gerichtshof zudem fest, dass daraus folge, dass die unterschiedliche Behandlung der gebietsfremden SICAV und der

gebietsansässigen Aktiengesellschaften bei der Befreiung der von den gebietsansässigen Gesellschaften an sie ausgeschütteten Dividenden von der Quellensteuer eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstelle, die grundsätzlich nach den Art. 43 und 48 EG verboten sei.

... [nicht übersetzt] Erforderlichkeit des Vorabentscheidungsersuchens

47. Der Korkein hallinto-oikeus hat die Frage zu entscheiden, ob die an E von einem nach der OGAW-Richtlinie tätigen SICAV-Fonds ausgeschütteten Erträge nach dem Einkommensteuergesetz Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder Kapitaleinkünfte darstellen.
48. Die Investmentfondsrichtlinie ist in Finnland durch das Investmentfondsgesetz Nr. 48/1999 (das durch das neue Investmentfondsgesetz Nr. 213/2019 aufgehoben wurde) umgesetzt worden. In Finnland wurde als Tätigkeitsform eines Investmentfonds die Vertragsform im Sinne von Art. 1 Abs. 3 der Richtlinie gewählt, wohingegen der SICAV-Fonds die Satzungsform im Sinne desselben Absatzes des Artikels hat.
49. Die Entscheidung des Keskusverolautakunta bedeutet, dass Einkünfte, die eine in Finnland wohnhafte natürliche Person von einem in einem anderen Mitgliedstaat der Union ansässigen, in Satzungsform gegründeten Organismus für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren im Sinne der Investmentfondsrichtlinie 2009/65/EG bezieht, nach dem Einkommensteuergesetz vollständig als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit besteuert werden. Die Einkommensteuer für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit kann über 50 Prozent betragen.
50. Einkünfte, die eine in Finnland wohnhafte natürliche Person von einem finnischen, aufgrund vertragsrechtlicher Bestimmungen gegründeten Investmentfonds bezieht, werden nach dem Einkommensteuergesetz vollständig als Kapitaleinkünfte besteuert. Die Einkommensteuer für Kapitaleinkünfte beträgt 30 Prozent. Soweit der Betrag der zu versteuernden Kapitaleinkünfte eines Steuerpflichtigen 30 000 Euro übersteigt, werden auf die Kapitaleinkünfte 34 Prozent Einkommensteuer entrichtet. **[Or. 11]**
51. Damit die Einkommensteuer der vorliegenden Einkünfte für die in Finnland durchzuführende Besteuerung des E bestimmt werden kann, ist in der Sache zunächst zu entscheiden, welcher Erträge ausschüttenden finnischen Körperschaft ein SICAV-Fonds gleichzustellen ist. Der Korkein hallinto-oikeus sieht sich insofern mit der Frage konfrontiert, ob eine innerstaatliche Auslegung, die deshalb zu dem beschriebenen Resultat führt, weil die Rechtsform eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Organismus für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren nicht der rechtlichen Struktur des innerstaatlichen Investmentfonds entspricht, gegen die Art. 63 und 65 AEUV verstößt.
52. In der Rechtssache ist auch auslegungsbedürftig, ob Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren, die in Übereinstimmung mit der

Investmentfondsrichtlinie gegründet worden sind und eine unterschiedliche Form haben, bei der Besteuerung der Anlagen ihrer Investoren gleich behandelt werden müssen. Gemäß dem 83. Erwägungsgrund der Investmentfondsrichtlinie hat diese Richtlinie keine Auswirkungen auf nationale steuerliche Regelungen sowie Maßnahmen, die von den Mitgliedstaaten gegebenenfalls eingeleitet wurden, um die Einhaltung dieser Regelungen auf ihrem Hoheitsgebiet zu gewährleisten. Nach Auffassung des Korkein hallinto-oikeus hat der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung nicht ausdrücklich Stellung zur Auswirkung der Investmentfondsrichtlinie auf die Besteuerung genommen.

53. Dem Korkein hallinto-oikeus ist keine Vorabentscheidung des Gerichtshofs über die Auslegung von Art. 63 und 65 AEUV in der vorstehend beschriebenen Frage bekannt. Zudem wird in Finnland zum 1. Januar 2020 eine – in dieser Sache nicht zur Anwendung kommende – Vorschrift in Kraft treten, aufgrund der ausschließlich ein in Vertragsform gegründeter offener ausländischer Investmentfonds bei der Einkommensbesteuerung einem finnischen Investmentfonds gleichgestellt wird. Da der Erlass einer Entscheidung im Ausgangsverfahren eine Auslegung der genannten Vorschriften des Unionsrechts voraussetzt, ist es in der Rechtssache erforderlich, eine Vorabentscheidung des Gerichtshofs einzuholen.

54. ... [nicht übersetzt]

Zwischenbeschluss des Korkein hallinto-oikeus über die Einholung einer Vorabentscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union

55. ... [nicht übersetzt] [Or. 12]

Vorlagefrage

1. Sind Art. 63 und 65 AEUV dahin auszulegen, dass sie einer innerstaatlichen Auslegung entgegenstehen, der zufolge Einkünfte, die eine in Finnland wohnhafte natürliche Person von einem in einem anderen Mitgliedstaat der Union ansässigen, in Satzungsform gegründeten Organismus für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren im Sinne der Investmentfondsrichtlinie 2009/65/EG (OGAW-Fonds in Form einer Investmentgesellschaft) bezieht, in der Einkommensbesteuerung deshalb nicht Einkünften gleichgestellt werden, die von einem finnischen, in Vertragsform gegründeten Investmentfonds im Sinne derselben Richtlinie (OGAW-Fonds in Vertragsform) bezogen werden, weil die Rechtsform des in dem anderen Mitgliedstaat belegenen OGAW nicht der rechtlichen Struktur des innerstaatlichen Investmentfonds entspricht?

... [nicht übersetzt] [Or. 13] ... [nicht übersetzt]