Downloaded via the EU tax law app / web

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

10. April 2014(*)

„Vorabentscheidungsersuchen – Niederlassungsfreiheit – Freier Kapitalverkehr – Art. 63 AEUV und 65 AEUV — Besteuerung der Einkünfte juristischer Personen – Ungleichbehandlung von Dividenden, die an gebietsansässige und an gebietsfremde Investmentfonds ausgeschüttet werden – Ausschluss von einer Steuerbefreiung – Nicht gerechtfertigte Beschränkung“

In der Rechtssache C?190/12

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Wojewódzki S?d Administracyjny w Bydgoszczy (Polen) mit Entscheidung vom 28. März 2012, beim Gerichtshof eingegangen am 23. April 2012, in dem Verfahren

Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company

gegen

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Tizzano, der Richter A. Borg Barthet und E. Levits (Berichterstatter), der Richterin M. Berger und des Richters S. Rodin,

Generalanwalt: P. Mengozzi,

Kanzler: K. Malacek, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 5. September 2013,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, vertreten durch M. Rudnicki, radca prawny,

– der polnischen Regierung, vertreten durch B. Majczyna, M. Szpunar und A. Kramarczyk als Bevollmächtigte,

– der deutschen Regierung, vertreten durch T. Henze und K. Petersen als Bevollmächtigte,

– der spanischen Regierung, vertreten durch A. Rubio González als Bevollmächtigten,

– der französischen Regierung, vertreten durch G. de Bergues, J.?S. Pilczer und D. Colas als Bevollmächtigte,

– der italienischen Regierung, vertreten durch G. Palmieri als Bevollmächtigte im Beistand von A. De Stefano, avvocato dello Stato,

– der finnischen Regierung, vertreten durch M. Pere als Bevollmächtigte,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch K. Herrmann und W. Roels als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 6. November 2013

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 49 AEUV, 63 AEUV und 65 AEUV.

2 Es ergeht in einem Rechtsstreit zwischen der Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, einem Investmentfonds mit Sitz in den Vereinigten Staaten von Amerika (im Folgenden: Kläger des Ausgangsverfahrens), und dem Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy (Direktor der Finanzkammer Bydgoszcz, im Folgenden: Dyrektor) wegen dessen Weigerung, eine Überzahlung pauschaler Körperschaftsteuer für die Jahre 2005 und 2006, die als Steuer auf Dividenden entrichtet wurde, die von Kapitalgesellschaften mit Sitz in Polen an den Kläger des Ausgangsverfahrens ausgeschüttet worden waren, festzustellen und zu erstatten.

Rechtlicher Rahmen

Polnisches Recht

3 Art. 6 Abs. 1 Nr. 10 des Gesetzes über die Körperschaftsteuer (Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych) vom 15. Februar 1992 (Dz. U. Nr. 54, Position 654, im Folgenden: Körperschaftsteuergesetz) bestimmte in seiner auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens, d. h. in den Jahren 2005 und 2006, anwendbaren Fassung:

„(1) Von der Steuer befreit sind

…

10. Investmentfonds, die auf der Grundlage der Bestimmungen des Gesetzes über die Investmentfonds (Ustawa o funduszach inwestycyjnych) vom 27. Mai 2004 (Dz. U. Nr. 146, Position 1546, im Folgenden: Investmentfondsgesetz) tätig sind.“

4 Art. 6 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes wurde mit dem Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes sowie des Gesetzes über die Pauschalsteuer auf bestimmte Einkünfte natürlicher Personen (Ustawa – Zmiana ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zrycza?towanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osi?ganych przez osoby fizyczne) vom 25. November 2010 (Dz. U. 2010, Nr. 226, Position 1478) geändert. Die mit Wirkung zum 1. Januar 2011 in Kraft getretene Vorschrift bestimmt:

„Von der Steuer befreit sind

…

10. Investmentfonds, die auf der Grundlage der Bestimmungen des [Investmentfondsgesetzes] tätig sind;

10a. Organismen für gemeinsame Anlagen, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union als der Republik Polen oder in einem anderen Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraums haben, wenn sie kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllen:

a) Sie sind in ihrem Sitzstaat mit ihren gesamten Einkünften, gleich welcher Herkunft, körperschaftsteuerpflichtig;

b) alleiniger Gegenstand ihrer Tätigkeiten ist die gemeinsame Anlage von Geldmitteln, die durch ein öffentliches oder nichtöffentliches Angebot zum Erwerb ihrer Anteile aufgebracht werden, in Wertpapieren, Geldmarktinstrumenten oder anderen Vermögensrechten;

c) sie üben ihre Tätigkeit aufgrund einer von den Finanzaufsichtsbehörden ihres Sitzstaats erteilten Zulassung aus, …;

d) ihre Tätigkeiten unterliegen der unmittelbaren Aufsicht durch die Finanzaufsichtsbehörden ihres Sitzstaats;

e) sie haben eine Verwahrstelle für die Verwahrung ihres Vermögens benannt;

f) sie werden von Personen verwaltet, die ihre Tätigkeit aufgrund einer von den Finanzaufsichtsbehörden ihres Sitzstaats erteilten Zulassung ausüben.“

5 Art. 22 des Körperschaftsteuergesetzes lautet:

„(1) Die Körperschaftsteuer auf Einkünfte aus Dividenden und andere Erträge aus der Beteiligung an Gewinnen juristischer Personen mit Sitz im Hoheitsgebiet der Republik Polen wird vorbehaltlich von Abs. 2 auf 19 % der erzielten Erträge festgesetzt.

(2) Die Körperschaftsteuer auf die in Abs. 1 genannten Einkünfte der in Art. 3 Abs. 2 aufgeführten Personen wird auf 19 % der Erträge festgesetzt, es sei denn, ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, das mit dem Staat geschlossen wurde, in dem sich der Sitz oder die Verwaltung des Steuerpflichtigen befindet, bestimmt etwas anderes.“

6 In Art. 1 des Investmentfondsgesetzes in seiner geänderten Fassung heißt es:

„Das Gesetz bestimmt die Grundsätze für die Gründung und die Betätigung von Investmentfonds mit Sitz im Hoheitsgebiet der Republik Polen und die Grundsätze für die Betätigung von ausländischen Fonds und von Verwaltungsgesellschaften im Hoheitsgebiet der Republik Polen.“

7 Art. 2 Nrn. 7 und 9 dieses Gesetzes sieht vor:

„Im Sinne dieses Gesetzes bedeutet

…

7. Mitgliedstaat: ein anderer Staat als die Republik Polen, der Mitglied der Europäischen Union ist;

…

9. Fonds: ein offener Investmentfonds oder eine Investmentgesellschaft mit Sitz in einem Mitgliedstaat, der oder die sich gemäß der gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften über die Grundsätze für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren betätigt;

…“

8 Art. 3 Abs. 1 dieses Gesetzes bestimmt:

„Investmentfonds sind juristische Personen, bei denen die gemeinsame Anlage von Geldmitteln, die durch das öffentliche oder nicht öffentliche Angebot zum Erwerb ihrer Anteile aufgebracht werden, in Wertpapieren, Geldmarktinstrumenten oder anderen Vermögensrechten alleiniger Gegenstand ihrer Tätigkeiten ist.“

Das Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

9 Art. 11 des am 8. Oktober 1974 in Washington unterzeichneten Abkommens zwischen der Regierung der [Republik Polen] und der Regierung der Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung im Bereich der Einkommensteuer (Umowy miedzy Rz?dem [Rzeczypospolitej Polskiej] a Rz?dem Stanów Zjednoczonych Ameryki o unikni?ciu podwójnego opodatkowania i zapobie?eniu uchylaniu si? od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, Dz. U. 1976, Nr. 31, Position 178, im Folgenden: Doppelbesteuerungsabkommen) sieht vor:

„(1) Dividenden, die ihren Ursprung in einem Vertragsstaat haben und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, können in dem anderen Staat besteuert werden.

(2) Diese Dividenden können in dem Vertragsstaat, in dessen Hoheitsgebiet die Gesellschaft ihren Sitz hat, und nach dessen Recht besteuert werden; die Steuer darf jedoch folgende Beträge nicht überschreiten:

a) 5 % des Bruttobetrags der Dividende, wenn der Empfänger eine juristische Person ist, die unmittelbar über mindestens 10 % der stimmberechtigten Aktien der die Dividenden ausschüttenden juristischen Person verfügt,

b) 15 % des Bruttobetrags der Dividende in allen anderen Fällen.

Der vorliegende Absatz betrifft nicht die Besteuerung der juristischen Person in Bezug auf den Gewinn, aus dem die Dividenden gezahlt werden.

…“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

10 Im Dezember 2010 beantragte der Kläger des Ausgangsverfahrens, ein Investmentfonds mit Sitz in den Vereinigten Staaten von Amerika (im Folgenden: Vereinigte Staaten), zu dessen Tätigkeit u. a. der Erwerb von Beteiligungen an polnischen Gesellschaften gehört, bei der polnischen Finanzverwaltung die Erstattung einer Überzahlung der pauschalen Körperschaftsteuer in Höhe von 15 %, mit der die Dividenden belastet worden waren, die an ihn von den genannten in Polen ansässigen Gesellschaften ausgeschüttet worden waren. Seiner Ansicht nach stand ihm ein solcher Erstattungsanspruch nach Art. 22 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes in Verbindung mit Art. 11 Abs. 2 Buchst. b des Doppelbesteuerungsabkommens zu.

11 Der Erstattungsantrag wurde mit Entscheidung vom 2. Mai 2011 mit der Begründung zurückgewiesen, dass der Kläger des Ausgangsverfahrens als in den Vereinigten Staaten ansässiger Investmentfonds die in Art. 6 Abs. 1 Nr. 10 des Körperschaftsteuergesetzes vorgesehenen Befreiungsvoraussetzungen nicht erfülle.

12 Nachdem diese Entscheidung mit Entscheidung des Dyrektor vom 6. Oktober 2011 bestätigt worden war, erhob der Kläger beim vorlegenden Gericht Anfechtungsklage und machte hierbei geltend, dass die Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes Investmentfonds, die in Drittstaaten ansässig seien, gegenüber in Polen ansässigen Investmentfonds diskriminierten.

13 Das vorlegende Gericht fragt sich, ob in Anbetracht der besonderen Natur der im Körperschaftsteuergesetz vorgesehenen Steuerbefreiung, die auf eine vollständige persönliche Steuerbefreiung hinauslaufe, die nur Investmentfonds zugutekomme, die die im Investmentfondsgesetz vorgesehenen Anforderungen einhielten, sowie des engen Zusammenhangs zwischen den Bestimmungen des letztgenannten Gesetzes und dieser Steuerbefreiung die betreffende Vorschrift des polnischen Rechts nicht anhand des Grundsatzes des freien Kapitalverkehrs, sondern anhand des Grundsatzes der Niederlassungsfreiheit geprüft werden müsse.

14 Für den Fall, dass die betreffende Prüfung im Hinblick auf den Grundsatz des freien Kapitalverkehrs durchzuführen sein sollte, stellt sich das vorlegende Gericht sodann die Frage, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Rechtsvorschriften zu einer ungerechtfertigten Beschränkung dieser Freiheit führen.

15 Es fragt sich insbesondere, ob die Ähnlichkeiten bei der Art und Weise der Ausübung der Tätigkeit und beim Tätigkeitsfeld ausreichen, um einen in Polen ansässigen Investmentfonds als mit einem in den Vereinigten Staaten ansässigen Investmentfonds vergleichbar anzusehen, während sich die durch das Unionsrecht hinsichtlich der Gründung und Tätigkeit dieser Fonds vorgegebenen Anforderungen von den Anforderungen unterschieden, die das Recht des Drittstaats vorgebe, und dort nicht anwendbar seien.

16 Das vorlegende Gericht ist zudem der Ansicht, dass eine mögliche Beschränkung wegen des persönlichen Charakters der Steuerbefreiung durch die Notwendigkeit, die Wirksamkeit steuerlicher Kontrollen zu gewährleisten, gerechtfertigt sein könnte und außerdem verhältnismäßig wäre.

17 Unter diesen Umständen hat der Wojewódzki S?d Administracyjny w Bydgoszczy das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Findet Art. 63 AEUV Anwendung, wenn es um die Frage geht, ob ein Mitgliedstaat nationale Rechtsvorschriften anwenden darf, die bezüglich der Rechtslage der Steuerpflichtigen differenzieren, indem sie Investmentfonds mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union im Rahmen einer allgemeinen persönlichen Befreiung die Befreiung von der pauschalen Körperschaftsteuer für erhaltene Dividenden gewähren, eine solche Befreiung jedoch nicht für einen Investmentfonds vorsehen, der steuerlich in den USA ansässig ist?

2. Kann die unterschiedliche Behandlung von Fonds mit Sitz in einem Drittstaat und Fonds mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, die im nationalen Recht betreffend die persönliche Befreiung auf dem Gebiet der Körperschaftsteuer vorgesehen ist, im Licht von Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV in Verbindung mit Art. 65 Abs. 3 AEUV als berechtigt angesehen werden?

Zum Antrag auf Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens

18 Das mündliche Verfahren ist am 6. November 2013 nach der Verlesung der Schlussanträge des Generalanwalts geschlossen worden.

19 Mit Schreiben vom 6. Dezember 2013, das am 9. Dezember 2013 bei der Kanzlei des Gerichtshofs eingegangen ist, hat der Kläger des Ausgangsverfahrens unter Berufung auf Art. 83 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs die Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens beantragt und insoweit den Eintritt neuer Tatsachen, die von entscheidender Bedeutung für die Entscheidung des Gerichtshofs seien, geltend gemacht. Er trägt vor, von den Steuerbehörden der Vereinigten Staaten darüber informiert worden zu sein, dass die polnischen Steuerbehörden in einer ihn betreffenden Angelegenheit, die denselben Gegenstand habe wie die beim nationalen Gericht anhängige Rechtssache, ein Informationsaustauschverfahren eingeleitet hätten.

20 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof nach Art. 83 seiner Verfahrensordnung jederzeit nach Anhörung des Generalanwalts die Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens beschließen kann, insbesondere wenn er sich für unzureichend unterrichtet hält oder wenn eine Partei nach Abschluss des mündlichen Verfahrens eine neue Tatsache unterbreitet hat, die von entscheidender Bedeutung für die Entscheidung des Gerichtshofs ist (vgl. Urteil vom 18. Juli 2013, Vodafone Omnitel u. a., C?228/12 bis C?232/12 und C?254/12 bis C?258/12, Rn. 26).

21 Im vorliegenden Fall ist der Gerichtshof nach Anhörung des Generalanwalts der Auffassung, dass er über sämtliche Informationen verfügt, die er für die Beantwortung der vom vorlegenden Gericht gestellten Fragen benötigt, und dass die vom Kläger des Ausgangsverfahrens genannte neue Tatsache für seine Entscheidung nicht von entscheidender Bedeutung ist.

22 Demzufolge ist der vom Kläger des Ausgangsverfahrens gestellte Antrag auf Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens zurückzuweisen.

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

23 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht Klarheit darüber, ob Art. 63 AEUV in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens Anwendung findet, in der aufgrund der Steuerregelung eines Mitgliedstaats Dividenden, die von in diesem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaften an einen Investmentfonds ausgeschüttet werden, der in einem Drittstaat ansässig ist, nicht von der Steuer befreit sind, während Investmentfonds, die in dem betreffenden Mitgliedstaat ansässig sind, eine solche Befreiung zugutekommt.

24 Lediglich die polnische Regierung vertritt die Auffassung, dass die betreffende nationale Regelung nicht anhand der Kapitalverkehrsfreiheit, sondern anhand entweder der Niederlassungs- oder der Dienstleistungsfreiheit beurteilt werden müsse. Mit der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden persönlichen Steuerbefreiung, die für sämtliche Einkünfte bestimmter Wirtschaftsteilnehmer unabhängig von der Art der von ihnen bewirkten Umsätze gelte, solle kein auf dem Niederlassungsort beruhendes Unterscheidungskriterium eingeführt, sondern ein Anreiz für die Verbraucher geschaffen werden, die Dienste von Investmentfonds in Anspruch zu nehmen, die ihre Tätigkeit in einem genau festgelegten Rechtsrahmen ausübten. Im Übrigen seien Investmentfonds im Rahmen ihrer Tätigkeit Finanzmittler oder Verwalter von Portfoliovermögen und erbrächten somit eine Dienstleistung im Sinne der Art. 49 AEUV und 56 AEUV.

25 Insoweit ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass die steuerliche Behandlung von Dividenden unter Art. 49 AEUV betreffend die Niederlassungsfreiheit und unter Art. 63 AEUV betreffend den freien Kapitalverkehr fallen kann und bei der Antwort auf die Frage, ob eine nationale Regelung unter die eine oder die andere Verkehrsfreiheit fällt, auf den Gegenstand der betreffenden Regelung abzustellen ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13.

November 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C?35/11, Rn. 89 und 90 und die dort angeführte Rechtsprechung).

26 In den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit fällt insbesondere eine nationale Regelung, die nur auf Beteiligungen anwendbar ist, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen einer Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen (vgl. Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation, Rn. 91 und die dort angeführte Rechtsprechung).

27 Bei Dividenden mit Herkunft aus einem Drittstaat ist demzufolge, wenn sich aus dem Gegenstand einer solchen nationalen Regelung ergibt, dass sie nur auf Beteiligungen Anwendung finden soll, die es erlauben, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der betreffenden Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen, eine Berufung weder auf Art. 49 AEUV noch auf Art. 63 AEUV möglich (vgl. Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation, Rn. 98).

28 Hingegen sind nationale Bestimmungen über Beteiligungen, die in der alleinigen Absicht der Geldanlage erfolgen, ohne dass auf die Verwaltung und Kontrolle des Unternehmens Einfluss genommen werden soll, ausschließlich im Hinblick auf den freien Kapitalverkehr zu prüfen (vgl. Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation, Rn. 92).

29 In einem Kontext, bei dem es um die steuerliche Behandlung von Dividenden mit Herkunft aus einem Drittstaat geht, ist davon auszugehen, dass die Prüfung des Gegenstands einer nationalen Regelung für die Beurteilung ausreicht, ob die steuerliche Behandlung von Dividenden mit Herkunft aus einem Drittstaat unter die Bestimmungen des AEU-Vertrags über den freien Kapitalverkehr fällt (vgl. in diesem Sinne Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation, Rn. 96).

30 Insoweit hat der Gerichtshof klargestellt, dass eine nationale Regelung über die steuerliche Behandlung von Dividenden aus einem Drittstaat, die nicht ausschließlich für Situationen gilt, in denen die Muttergesellschaft entscheidenden Einfluss auf die Gesellschaft ausübt, die die Dividenden ausschüttet, nach Art. 63 AEUV zu beurteilen ist. Eine in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft kann sich folglich unabhängig vom Umfang ihrer Beteiligung an der in einem Drittstaat ansässigen Dividenden ausschüttenden Gesellschaft auf diese Bestimmung berufen, um die Rechtmäßigkeit einer solchen Regelung in Frage zu stellen (vgl. in diesem Sinne Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation, Rn. 99).

31 Es muss jedoch verhindert werden, dass die Auslegung von Art. 63 Abs. 1 AEUV in Bezug auf die Beziehungen zu Drittstaaten es Wirtschaftsteilnehmern, die sich außerhalb des territorialen Anwendungsbereichs der Niederlassungsfreiheit befinden, erlaubt, in den Genuss dieser Freiheit zu gelangen (vgl. in diesem Sinne Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation, Rn. 100).

32 Wie der Generalanwalt in Nr. 21 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, gilt diese Wertung, die die steuerliche Behandlung von Dividenden betrifft, die von einer Gesellschaft eines Drittstaats an eine in einem Mitgliedstaat ansässige Person ausgeschüttet werden, auch für die Situation, in der eine Gesellschaft mit Sitz in einem Mitgliedstaat Dividenden an ihren in einem Drittstaat ansässigen Aktionär ausschüttet, wie es im Ausgangsverfahren der Fall ist.

33 Zum einen unterscheidet nämlich die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Steuerbefreiung nach Art. 6 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes nicht nach der Art der Beteiligung, aus der die vom Investmentfonds bezogenen Dividenden stammen. Zum anderen besteht keine Gefahr, dass ein Wirtschaftsteilnehmer, der nicht in den territorialen Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit fällt, in den Genuss dieser Freiheit gelangt, da die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Steuerregelung die steuerliche Behandlung dieser Dividenden betrifft und nicht Voraussetzungen regeln soll, unter denen Wirtschaftsteilnehmer aus

Drittstaaten Zugang zum nationalen Markt haben.

34 Diese Feststellung wird nicht durch die Argumente in Frage gestellt, die namentlich von der polnischen Regierung vorgetragen worden sind (vgl. oben, Rn. 24), da für die Feststellung, ob die betreffende Regelung in den Anwendungsbereich von Art. 63 AEUV fällt, weder die Natur der von dieser Regelung vorgesehenen Steuerbefreiung noch die Art der vom Investmentfonds ausgeübten Tätigkeit zu prüfen ist, sondern vielmehr die Form der Beteiligung der Investmentfonds an den gebietsansässigen Gesellschaften.

35 In Anbetracht des Vorstehenden ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 63 AEUV betreffend den freien Kapitalverkehr in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens Anwendung findet, in der aufgrund der Steuerregelung eines Mitgliedstaats Dividenden, die von in diesem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaften an einen Investmentfonds ausgeschüttet werden, der in einem Drittstaat ansässig ist, nicht von der Steuer befreit sind, während Investmentfonds, die in dem betreffenden Mitgliedstaat ansässig sind, eine solche Befreiung zugutekommt.

Zur zweiten Frage

36 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Art. 63 AEUV und 65 AEUV dahin auszulegen sind, dass sie einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren streitigen entgegenstehen, nach der eine Steuerbefreiung nicht für die Dividenden gilt, die in dem betreffenden Mitgliedstaat ansässige Gesellschaften an einen Investmentfonds ausschütten, der in einem Drittstaat ansässig ist.

37 Konkret wurden nach dem Körperschaftsteuergesetz in seiner Fassung, die auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens, d. h. in den Jahren 2005 und 2006, und bis Januar 2011 anwendbar war, Dividenden, die von einer gebietsansässigen Gesellschaft an einen in einem Drittstaat ansässigen Investmentfonds ausgeschüttet wurden, grundsätzlich zu einem Satz von 19 % im Quellenabzugsverfahren besteuert, es sei denn aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens war ein anderer Steuersatz anwendbar, wohingegen solche Dividenden von der Steuer befreit waren, wenn sie an einen gebietsansässigen Investmentfonds ausgeschüttet wurden, sofern dieser auch die vom Investmentfondsgesetz vorgegebenen Voraussetzungen erfüllt.

Zum Vorliegen einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs

38 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, diese jedoch ihre Befugnisse unter Wahrung des Unionsrechts ausüben müssen (Urteil vom 10. Mai 2012, Santander Asset Management SGIIC u. a., C?338/11 bis C?347/11, Rn. 14 und die dort angeführte Rechtsprechung).

39 Insoweit ergibt sich aus der ständigen Rechtsprechung, dass zu den Maßnahmen, die Art. 63 Abs. 1 AEUV als Beschränkungen des Kapitalverkehrs verbietet, solche gehören, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die dort Ansässigen von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten (Urteile vom 18. Dezember 2007, A, C?101/05, Slg. 2007, I?11531, Rn. 40, vom 10. Februar 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen, C?436/08 und C?437/08, Slg. 2011, I?305, Rn. 50, sowie Santander Asset Management SGIIC u. a., Rn. 15).

40 Im vorliegenden Fall wurde die Steuerbefreiung, die die im Ausgangsverfahren streitige nationale Steuerregelung vorsah, allein Investmentfonds gewährt, die ihre Tätigkeit gemäß dem Investmentfondsgesetz ausübten.

41 Aus der Vorlageentscheidung geht außerdem hervor, dass dem Wortlaut der im Ausgangsverfahren fraglichen Regelung zufolge Investmentfonds die Steuerbefreiung nur unter der Voraussetzung zugutekommt, dass sich ihr Sitz im polnischen Hoheitsgebiet befindet. Demzufolge würde für Dividenden, die an gebietsfremde Investmentfonds ausgeschüttet werden, die Befreiung vom Quellensteuerabzug allein wegen des Orts, an dem diese Fonds ansässig sind, nicht gelten, auch wenn diese Dividenden gegebenenfalls in Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens mit einem ermäßigten Steuersatz besteuert werden könnten.

42 Eine solche Unterscheidung bei der steuerlichen Behandlung von Dividenden zwischen gebietsansässigen und gebietsfremden Investmentfonds ist geeignet, in Drittstaaten ansässige Investmentfonds von Investitionen in Gesellschaften, die in Polen ansässig sind, und in Polen ansässige Anleger vom Erwerb von Anteilen an gebietsfremden Investmentfonds abzuhalten (vgl. in diesem Sinne Urteil Santander Asset Management SGIIC u. a., Rn. 17).

43 Eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche stellt demzufolge eine grundsätzlich nach Art. 63 AEUV verbotene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar.

44 Zu prüfen ist jedoch, ob diese Beschränkung nach den Bestimmungen des Vertrags gerechtfertigt sein kann.

Zur Anwendbarkeit von Art. 64 Abs. 1 AEUV

45 Nach dem Wortlaut von Art. 64 Abs. 1 AEUV berührt Art. 63 AEUV nicht die Anwendung derjenigen Beschränkungen auf dritte Länder, die am 31. Dezember 1993 aufgrund einzelstaatlicher Rechtsvorschriften oder aufgrund von Rechtsvorschriften der Union für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten bestanden.

46 Hierzu haben die polnische und die deutsche Regierung in ihren Erklärungen und in der mündlichen Verhandlung vorgetragen, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Vorschrift, der zufolge die von polnischen Gesellschaften an gebietsfremde Investmentfonds ausgeschütteten Dividenden besteuert würden, bereits am 31. Dezember 1993 in Kraft gewesen sei, ohne dass sich die diesbezüglichen Besteuerungsmodalitäten später geändert hätten; ferner könnten die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Kapitalbewegungen, da die betreffende Besteuerung unterschiedslos, d. h. unabhängig von der Zahl der gehaltenen Aktien polnischer Gesellschaften, erfolgt sei, auch unter den Begriff der „Direktinvestitionen“ fallen, wie er von der Rechtsprechung des Gerichtshofs entwickelt worden sei. Jedenfalls stehe die fragliche Beschränkung mit der Erbringung von Finanzdienstleistungen im Zusammenhang.

47 Was das in Art. 64 Abs. 1 AEUV aufgestellte zeitliche Kriterium betrifft, ist es gefestigte Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass zwar grundsätzlich das nationale Gericht den Inhalt der Rechtsvorschriften festzustellen hat, die zu einem in einem Unionsrechtsakt festgelegten Zeitpunkt bestehen, es aber dem Gerichtshof zukommt, die Kriterien für die Auslegung des unionsrechtlichen Begriffs zu liefern, der den Bezugspunkt für die Anwendung einer unionsrechtlichen Ausnahmeregelung auf zu einem festgelegten Zeitpunkt „bestehende“ nationale Rechtsvorschriften darstellt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C?446/04, Slg. 2006, I?11753, Rn. 191).

48 In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass nicht jede nationale Maßnahme, die nach einem dergestalt festgelegten Zeitpunkt erlassen wird, schon allein deswegen von der Ausnahmeregelung des fraglichen Gemeinschaftsrechtsakts ohne Weiteres

ausgeschlossen ist. Denn eine Vorschrift, die im Wesentlichen mit der früheren Regelung übereinstimmt oder nur ein Hindernis, das nach der früheren Regelung der Ausübung der gemeinschaftlichen Rechte und Freiheiten entgegenstand, abmildert oder beseitigt, fällt unter die Ausnahmeregelung. Beruht eine Regelung hingegen auf einem anderen Grundgedanken als das frühere Recht und schafft sie neue Verfahren, so kann sie den Rechtsvorschriften, die zu dem im betreffenden Gemeinschaftsrechtsakt genannten Zeitpunkt bestanden, nicht gleichgestellt werden (vgl. Urteile vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, Rn. 192, und vom 24. Mai 2007, Holböck, C?157/05, Slg. 2007, I?4051, Rn. 41).

49 In dieser Hinsicht geht aus den Erklärungen der Kommission hervor, dass – was von der polnischen Regierung nicht bestritten wird – die Steuerbefreiung nach Art. 6 Abs. 1 Nr. 10 des Körperschaftsteuergesetzes mit einem Gesetz vom 28. August 1997 eingeführt wurde.

50 Demzufolge bestand, wie der Generalanwalt in Nr. 57 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, am 31. Dezember 1993 keine Beschränkung im Sinne der Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr, die nach diesem Datum beibehalten worden wäre.

51 Am 31. Dezember 1993 wären nämlich von polnischen Gesellschaften an ausländische Körperschaften ausgeschüttete Dividenden entweder mit derselben Quellensteuer wie an in Polen ansässige Körperschaften ausgeschüttete Dividenden belastet worden oder mit einem ermäßigten Steuersatz in Anwendung eines zwischen der Republik Polen und dem betreffenden Staat geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens. Mit dem in Rn. 49 des vorliegenden Urteils erwähnten Gesetz vom 28. August 1997 wurde zum ersten Mal eine Beschränkung eingeführt, da mit diesem Gesetz eine unterschiedliche Behandlung von gebietsansässigen und gebietsfremden Investmentfonds geschaffen wurde, indem es Erstere von der Quellensteuer und den Verwaltungsverfahren im Zusammenhang mit der pauschalen Steuererhebung auf an sie ausgeschüttete Dividenden befreit.

52 Folglich kann die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung nicht als eine am 31. Dezember 1993 bestehende Beschränkung angesehen werden, da das bestimmende Merkmal für eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs, nämlich die Steuerbefreiung nach Art. 6 Abs. 1 Nr. 10 des Körperschaftsteuergesetzes, zu einem späteren Zeitpunkt abweichend von dem Grundgedanken der bisherigen Regelung und unter Schaffung eines neuen Verfahrens im Sinne der in Rn. 48 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung eingeführt wurde.

53 Da das zeitliche Kriterium nicht erfüllt ist und die beiden in Art. 64 Abs. 1 AEUV vorgesehenen Kriterien, das zeitliche und das materielle, kumulativ vorliegen müssen, ist dieser Artikel im Ausgangsverfahren nicht anwendbar, ohne dass es erforderlich wäre, zu prüfen, ob das materielle Kriterium erfüllt ist.

Zur Rechtfertigung der Beschränkung

54 Nach 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.

55 Diese Bestimmung ist, da sie eine Ausnahme vom Grundprinzip des freien Kapitalverkehrs darstellt, eng auszulegen. Daher kann sie nicht dahin verstanden werden, dass jede Steuerregelung, die zwischen Steuerpflichtigen nach ihrem Wohnort oder nach dem Mitgliedstaat ihrer Kapitalanlage unterscheidet, ohne Weiteres mit dem Vertrag vereinbar wäre (vgl. Urteile vom 11. September 2008, Eckelkamp u. a., C?11/07, Slg. 2008, I?6845, Rn. 57, vom 22. April 2010, Mattner, C?510/08, Slg. 2010, I?3553, Rn. 32, und Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen, Rn. 56).

56 Die in der genannten Bestimmung vorgesehene Ausnahme wird nämlich ihrerseits durch Art. 65 Abs. 3 AEUV eingeschränkt, wonach die in Abs. 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]“ (vgl. Urteil Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen, Rn. 57).

57 Die nach Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV zulässigen Ungleichbehandlungen müssen daher von den nach Art. 65 Abs. 3 AEUV verbotenen Diskriminierungen unterschieden werden. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs kann eine nationale Steuerregelung wie die im Ausgangsverfahren streitige aber nur dann als mit den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr vereinbar angesehen werden, wenn die von ihr vorgesehene Ungleichbehandlung Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (vgl. Urteil Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen, Rn. 58 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Zur objektiven Vergleichbarkeit der Situationen

58 Hinsichtlich der Vergleichbarkeit lässt sich erstens feststellen, dass im Hinblick auf eine Steuerregelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche, mit der die von gebietsansässigen Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden von der Steuer befreit werden sollen, die Situation eines Dividenden beziehenden gebietsansässigen Investmentfonds mit der eines Dividenden beziehenden gebietsfremden Fonds vergleichbar ist, da in beiden Fällen die erzielten Gewinne grundsätzlich von einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung oder einer Kettenbesteuerung betroffen sein könnten (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, Rn. 62, Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen, Rn. 113, vom 20. Oktober 2011, Kommission/Deutschland, C?284/09, Slg. 2011, I?9879, Rn. 56, und Santander Asset Management SGIIC u. a., Rn. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung).

59 Da allein schon die Ausübung der Steuerhoheit durch den betreffenden Mitgliedstaat unabhängig von einer Besteuerung in einem anderen Staat die Gefahr einer Kettenbesteuerung oder einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung in sich birgt, verpflichtet Art. 63 AEUV diesen Mitgliedstaat, der eine Steuerbefreiung für Dividenden einführt, die an gebietsansässige Wirtschaftsteilnehmer von anderen gebietsansässigen Gesellschaften ausgeschüttet werden, den Dividenden, die an in Drittstaaten ansässige Wirtschaftsteilnehmer ausgeschüttet werden, eine gleichwertige Behandlung zuteilwerden zu lassen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, Rn. 72, Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen, Rn. 60, und Kommission/Deutschland, Rn. 57).

60 Die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Steuerregelung sieht jedoch eine solche gleichwertige Behandlung nicht vor. Während nämlich diese Regelung eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Dividenden inländischen Ursprungs, die gebietsansässige Investmentfonds beziehen, verhindert, indem die Situation der Inhaber von Anteilen an solchen Fonds und die von Einzelinvestoren einander angeglichen werden, wird durch sie die Gefahr einer Doppelbesteuerung für einen gebietsfremden Investmentfonds beim Bezug solcher Dividenden

weder abgeschafft noch abgemildert.

61 Zweitens ist daran zu erinnern, dass für die Beurteilung der objektiven Vergleichbarkeit der unterschiedlich behandelten Situationen nur die Unterscheidungskriterien in Bezug auf die Besteuerung ausgeschütteter Dividenden zu berücksichtigen sind, die von der im Ausgangsverfahren fraglichen Steuerregelung geschaffen worden sind (vgl. in diesem Sinne Urteil Santander Asset Management SGIIC u. a., Rn. 28).

62 Insoweit steht fest, dass das einzige von der im Ausgangsverfahren fraglichen Steuerregelung geschaffene Unterscheidungskriterium auf den Sitz des Investmentfonds abstellt, da nur in Polen ansässige Investmentfonds in den Genuss einer Befreiung des Quellensteuerabzugs für von ihnen bezogene Dividenden kommen können. Die Steuerbefreiung zugunsten der gebietsansässigen Investmentfonds ist nämlich nicht von der Besteuerung der an ihre Anteilsinhaber ausgeschütteten Erträge abhängig.

63 In Anbetracht dieses Unterscheidungskriteriums hat die Beurteilung der Vergleichbarkeit der Situationen allein auf der Ebene des Anlageinstruments zu erfolgen, da die in Rede stehende Regelung die steuerliche Situation der betreffenden Anteilsinhaber nicht berücksichtigt (vgl. in diesem Sinne Urteil Santander Asset Management SGIIC u. a., Rn. 32, 39 und 41).

64 Demzufolge kann dem Vorbringen der deutschen Regierung, dass die Auswirkungen einer Beschränkung in der Regel dadurch neutralisiert werden könnten, dass der Anleger die beim ausländischen Investmentfonds erhobene Quellensteuer in seinem Wohnsitzstaat auf seine eigene persönliche Steuerschuld anrechnen lassen oder bei der Steuerbemessungsgrundlage zum Abzug bringen lassen könne, nicht gefolgt werden.

65 Drittens ist ausweislich der Vorlageentscheidung und der Erklärungen, die die polnische, die deutsche, die spanische, die französische, die italienische und die finnische Regierung sowie die Kommission jeweils eingereicht haben, die Situation eines Investmentfonds mit Sitz in einem Drittstaat nicht vergleichbar mit der Situation von in Polen ansässigen Investmentfonds, für die das Investmentfondsgesetz gilt, oder auch mit der Situation von Investmentfonds mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat.

66 Genauer gesagt bestehe der Unterschied zwischen Investmentfonds mit Sitz in den Vereinigten Staaten und Investmentfonds mit Sitz in den Mitgliedstaaten der Union im Wesentlichen darin, dass Letztere einer einheitlichen Regelung unterworfen seien, die für die Gründung und die Tätigkeit europäischer Investmentfonds gelte, nämlich der Richtlinie 85/611/EWG des Rates vom 20. Dezember 1985 zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften betreffend bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW) (ABl. L 375, S. 3) in ihrer durch die Richtlinie 2004/39/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 21. April 2004 (ABl. L 145, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: OGAW-Richtlinie), deren Anforderungen im Wesentlichen vom Investmentfondsgesetz übernommen worden seien. Da nur Investmentfonds, die diese Anforderungen einhielten, in den Genuss der vom Körperschaftsteuergesetz vorgesehenen Steuerbefreiung kommen könnten, befänden sich gebietsfremde Investmentfonds, die nicht der OGAW-Richtlinie unterworfen seien, demnach in einer rechtlichen und tatsächlichen Situation, die sich grundlegend von derjenigen der in den Mitgliedstaaten der Union ansässigen Investmentfonds unterscheide.

67 Allerdings reicht der Umstand, dass gebietsfremde Investmentfonds nicht unter den einheitlichen Regelungsrahmen der Union fallen, der durch die mit dem polnischen Investmentfondsgesetz in nationales Recht umgesetzte OGAW-Richtlinie zur Regelung der Modalitäten für die Gründung und die Tätigkeit von Investmentfonds innerhalb der Union

geschaffen wurde, als solcher nicht, um die Unterschiedlichkeit der Situationen der betreffenden Fonds zu begründen. In Anbetracht dessen, dass die OGAW-Richtlinie nicht für in Drittstaaten ansässige Investmentfonds gilt, weil sie sich außerhalb des Geltungsbereichs des Unionsrechts befinden, würde nämlich eine Anforderung, dass diese Fonds einer identischen Regelung unterliegen wie gebietsansässige Investmentfonds, der Kapitalverkehrsfreiheit jede praktische Wirksamkeit nehmen.

68 Jedenfalls ist, da – wie vom Generalanwalt in den Nrn. 37 und 38 seiner Schlussanträge und in Rn. 62 des vorliegenden Urteils ausgeführt – das von der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Steuerregelung geschaffene Hauptkriterium auf den Sitz des Investmentfonds abstellt und dadurch nur in Polen ansässigen Investmentfonds ermöglicht, in den Genuss der Steuerbefreiung zu kommen, im vorliegenden Fall ein Vergleich zwischen dem für in einem Drittstaat ansässigen Fonds geltenden Regelungsrahmen und dem innerhalb der Union angewandten einheitlichen Regelungsrahmen ohne Bedeutung, da er nicht zu der anwendbaren Regelung gehört, die in dieser Rechtssache in Streit steht.

69 Demnach befinden sich gebietsfremde Investmentfonds in Bezug auf eine Steuerregelung eines Mitgliedstaats wie das Körperschaftsteuergesetz, die als Hauptunterscheidungskriterium auf den Sitz von Investmentfonds abstellt, von dem abhängt, ob auf Dividenden, die polnische Gesellschaften an diese Investmentfonds ausschütten, Quellensteuer erhoben wird oder nicht, in einer Situation, die mit der von Investmentfonds mit Sitz in Polen objektiv vergleichbar ist.

70 Nach dieser Feststellung muss noch geprüft werden, ob die Beschränkung, die sich aus einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden ergibt, aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (vgl. Urteile Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen, Rn. 63 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Zum Vorliegen eines zwingenden Grundes des Allgemeininteresses

– Notwendigkeit, die Wirksamkeit steuerlicher Kontrollen zu gewährleisten

71 Nach ständiger Rechtsprechung zählt die Notwendigkeit, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu gewährleisten, zu den zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, die eine Beschränkung der vom Vertrag garantierten Grundfreiheiten rechtfertigen können (Urteil vom 6. Oktober 2011, Kommission/Portugal, C?493/09, Slg. 2011, I?9247, Rn. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung).

72 Wie aus der Vorlageentscheidung hervorgeht und alle Regierungen sowie die Kommission in ihren beim Gerichtshof eingereichten Erklärungen geltend gemacht haben, wäre die polnische Steuerverwaltung mangels eines gemeinsamen Rechtsrahmens im Bereich der Verwaltungszusammenarbeit mit Drittstaaten wie – innerhalb der Union – der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (ABl. L 336, S. 15) nicht in der Lage, bei einem gebietsfremden Investmentfonds die Einhaltung der von den polnischen Rechtsvorschriften verlangten besonderen Voraussetzungen zu prüfen und den Umfang und die Wirksamkeit der Kontrolle über diesen Fonds im Vergleich zu den durch die OGAW-Richtlinie innerhalb der Union vorgesehenen Verfahren der verstärkten Zusammenarbeit zu beurteilen.

73 Was das Argument in Bezug auf das Fehlen eines rechtlichen Instrumentariums betrifft, das es den polnischen Steuerbehörden ermöglichen würde, den Beweis und die Informationen zu überprüfen, die die in den Vereinigten Staaten ansässigen Investmentfonds vorgelegt haben, um zu belegen, dass sie ihrer Natur nach mit in Polen oder einem anderen Mitgliedstaat ansässigen

Investmentfonds vergleichbar sind, ist zunächst darauf hinzuweisen, dass das von der OGAW-Richtlinie geschaffene Verfahren zum Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten Bestandteil des Systems der Zusammenarbeit zwischen den für die Zulassung von Investmentfonds und die Aufsicht über diese zuständigen Stellen ist, das zur Gewährleistung der Erfüllung ihrer Aufgaben geschaffen wurde, deren Umfang in Art. 50 Abs. 5 dieser Richtlinie festgelegt ist.

74 Dem vorgenannten Artikel zufolge dürfen die zuständigen Behörden, die vertrauliche Informationen erhalten, diese im Rahmen der Durchführung ihrer Aufgaben nur für folgende Zwecke verwenden: zur Prüfung, ob die Zulassungsbedingungen für die OGAW oder die Unternehmen, die an ihrer Tätigkeit mitwirken, erfüllt werden, und zur leichteren Überwachung der Bedingungen der Tätigkeitsausübung, der verwaltungsmäßigen und buchhalterischen Organisation und der internen Kontrollmechanismen oder zur Verhängung von Sanktionen oder im Rahmen eines Verwaltungsverfahrens über die Anfechtung einer Entscheidung der zuständigen Behörden oder aber im Rahmen von Gerichtsverfahren aufgrund von Art. 51 Abs. 2 der OGAW-Richtlinie.

75 Zudem betonen die anderen Bestimmungen der OGAW-Richtlinie, die im Zusammenhang mit diesem Informationsaustauschsystem stehen, die Notwendigkeit, insoweit das Berufsgeheimnis zu wahren.

76 Aus Art. 50 Abs. 5 der OGAW-Richtlinie und ihrer allgemeinen Systematik ergibt sich, dass das genannte System zum Informationsaustausch Bestandteil des von dieser Richtlinie geschaffenen Aufsichtssystems ist. Demzufolge betrifft diese Form der Zusammenarbeit nicht den Bereich der Steuern, sondern bezieht sich allein auf die Tätigkeit von Investmentfonds im Bereich der OGAW.

77 Die OGAW-Richtlinie vermag demzufolge den polnischen Steuerbehörden nicht die Befugnis zu verleihen, eine Kontrolle durchzuführen oder durchführen zu lassen, um zu überprüfen, ob die Investmentfonds ihren Verpflichtungen nachgekommen sind, die ihnen aufgrund des Investmentfondsgesetzes obliegen, da hierfür ausschließlich die Aufsichtsbehörden zuständig sind, denen diese Befugnis durch die OGAW-Richtlinie eingeräumt worden ist.

78 Die OGAW-Richtlinie vermag ebenso wenig die Aufsichtsbehörde eines Mitgliedstaats zu ermächtigen, mit der Aufsichtsbehörde des Besteuerungsmitgliedstaats Informationen auszutauschen, die infolge von Kontrollen erlangt wurden, die die erstgenannte Aufsichtsbehörde bei in ihrem Gebiet ansässigen Investmentfonds durchgeführt hat, um der Aufsichtsbehörde des Besteuerungsmitgliedstaats zu ermöglichen, diese Informationen an die nationalen Steuerbehörden weiterzuleiten.

79 Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass der Umstand, dass das von der OGAW-Richtlinie geschaffene System zum Informationsaustausch keine Anwendung auf gebietsfremde Investmentfonds finden kann, die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Beschränkung nicht zu rechtfertigen vermag.

80 Weil zudem die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Steuerregelung gebietsfremde Investmentfonds allein aus dem Grund von der Steuerbefreiung ausschließt, dass diese in einem Drittstaat ansässig sind, räumt sie diesen Steuerpflichtigen nicht die Möglichkeit ein, zu beweisen, dass sie Anforderungen entsprechen, die denen des Investmentfondgesetzes gleichwertig sind.

81 Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich zwar, dass sich in den Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten der Union nicht von vornherein ausschließen lässt, dass der

Steuerpflichtige etwa in der Lage ist, einschlägige Belege vorzulegen, anhand deren die Steuerbehörden des Besteuerungsmitgliedstaats eindeutig und genau prüfen können, ob er in seinem Sitzstaat Anforderungen erfüllt, die den im fraglichen nationalen Recht vorgesehenen gleichwertig sind (vgl. in diesem Sinne Urteile A, Rn. 59, und Kommission/Portugal, Rn. 46).

82 Diese Rechtsprechung kann jedoch nicht in vollem Umfang auf den Kapitalverkehr zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten übertragen werden, da sich dieser in einen anderen rechtlichen Rahmen einfügt (Urteile A, Rn. 60, vom 19. November 2009, Kommission/Italien, C?540/07, Slg. 2009, I?10983 Rn. 69, vom 28. Oktober 2010, Établissements Rimbaud, C?72/09, Slg. 2010, I?10659, Rn. 40, sowie Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen, Rn. 65).

83 Der durch die Richtlinie 77/799 zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten geschaffene Rahmen der Zusammenarbeit besteht nämlich nicht zwischen ihnen und den zuständigen Behörden eines Drittstaats, wenn Letzterer keine Verpflichtung zu gegenseitiger Amtshilfe eingegangen ist (Urteile Kommission/Italien, Rn. 70, Établissements Rimbaud, Rn. 41, sowie Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen, Rn. 66).

84 Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass die Rechtfertigung, die auf die Notwendigkeit gestützt wird, die Wirksamkeit steuerlicher Kontrollen zu gewährleisten, nur zugelassen werden kann, wenn nach der Regelung eines Mitgliedstaats die Gewährung eines Steuervorteils von der Erfüllung von Bedingungen abhängt, deren Einhaltung nur durch Einholung von Auskünften bei den zuständigen Behörden eines Drittstaats nachgeprüft werden kann, und es sich wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittstaats zur Auskunftserteilung als unmöglich erweist, die betreffenden Auskünfte von diesem Staat zu erhalten (Urteil Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen, Rn. 67 und die dort angeführte Rechtsprechung).

85 Im Gegensatz zu den Rechtssachen, in denen die in Rn. 82 des vorliegenden Urteils genannten Urteile ergingen und in deren Rahmen keine vertragliche Verpflichtung der betreffenden Drittstaaten zur Auskunftserteilung bestand, so dass der Gerichtshof ausgeschlossen hat, dass es dem Steuerpflichtigen möglich war, selbst die erforderlichen Beweise für die zutreffende Veranlagung der fraglichen Steuern zu erbringen, gibt es im Ausgangsverfahren einen von der Republik Polen und den Vereinigten Staaten geschaffenen Regelungsrahmen für die gegenseitige Amtshilfe zur Ermöglichung des Austauschs von Informationen, die sich für die Anwendung der Steuervorschriften als erforderlich erweisen.

86 Konkret ergibt sich dieser Rahmen für die Zusammenarbeit aus Art. 23 des Doppelbesteuerungsabkommens sowie Art. 4 des am 25. Januar 1988 in Straßburg unterzeichneten Übereinkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) und des Europarats über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen.

87 Folglich kann in Anbetracht des Bestehens dieser vertraglichen Verpflichtungen zwischen der Republik Polen und den Vereinigten Staaten, die einen gemeinsamen Rechtsrahmen für die Zusammenarbeit schaffen und Verfahren für den Informationsaustausch zwischen den betroffenen nationalen Behörden vorsehen, nicht von vornherein ausgeschlossen werden, dass die in den Vereinigten Staaten ansässigen Investmentfonds verpflichtet werden können, die maßgeblichen Belege vorzulegen, anhand deren die polnischen Steuerbehörden in Zusammenarbeit mit den zuständigen Behörden der Vereinigten Staaten prüfen können, ob sie ihre Tätigkeiten unter Bedingungen ausüben, die denen, die auf im Gebiet der Union ansässige Investmentfonds anwendbar sind, gleichwertig sind.

88 Es ist jedoch Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob die vertraglichen Verpflichtungen zwischen der Republik Polen und den Vereinigten Staaten, die einen

gemeinsamen Rechtsrahmen für die Zusammenarbeit schaffen und Verfahren für den Informationsaustausch zwischen den betroffenen nationalen Behörden vorsehen, tatsächlich den polnischen Steuerbehörden ermöglichen können, die von den in den Vereinigten Staaten ansässigen Investmentfonds vorgelegten Informationen über die Bedingungen, unter denen sie gegründet wurden und ihre Tätigkeiten ausüben, gegebenenfalls zu prüfen, um festzustellen, ob sie innerhalb eines Regelungsrahmens tätig sind, der dem der Union gleichwertig ist.

– Notwendigkeit, die Kohärenz des Steuersystems zu wahren

89 Für ihr Argument, dass die Beschränkung, die mit der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Steuerregelung einhergehe, durch die Notwendigkeit gerechtfertigt sei, die Kohärenz des Steuersystems zu wahren, trägt die polnische Regierung vor, die von dieser Regelung vorgesehene Steuerbefreiung stehe in einem engen Zusammenhang mit der Besteuerung der Ausschüttungen, die die Investmentfonds zugunsten ihrer Anteilsinhaber vornähmen. Die Kohärenz des Steuersystems erfordere, dass gewährleistet sei, dass die Einkünfte eines bestimmten Steuerpflichtigen unabhängig von dem Mitgliedstaat, in dem er sie erzielt habe, einheitlich und tatsächlich unter Berücksichtigung der in anderen Mitgliedstaaten entrichteten Steuern besteuert würden.

90 Die deutsche Regierung trägt außerdem vor, dass im Verhältnis zu Drittstaaten, insbesondere wenn es um Investmentfonds gehe, der Begriff der steuerlichen Kohärenz erweitert und eine Gesamtbetrachtung der verschiedenen Besteuerungsebenen vorgenommen werden müsse; hierbei müsse eine Ausschüttung der Dividenden an die im Ausland ansässigen Anteilseigner vermutet werden.

91 Der Gerichtshof hat bereits entschieden, dass die Notwendigkeit, diese Kohärenz zu wahren, eine Regelung rechtfertigen kann, die geeignet ist, Grundfreiheiten einzuschränken (Urteil Santander Asset Management SGIIC u. a., Rn. 50 und die dort angeführte Rechtsprechung).

92 Ein auf diesen Rechtfertigungsgrund gestütztes Argument kann jedoch nach ständiger Rechtsprechung nur Erfolg haben, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung besteht, wobei die Unmittelbarkeit dieses Zusammenhangs im Hinblick auf das mit der fraglichen Regelung verfolgte Ziel beurteilt werden muss (Urteil Santander Asset Management SGIIC u. a., Rn. 51 und die dort angeführte Rechtsprechung).

93 Wie aber bereits in Rn. 62 des vorliegenden Urteils ausgeführt, ist die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Befreiung von der Quellenbesteuerung der Dividenden nicht an die Bedingung geknüpft, dass der betreffende Investmentfonds die Dividenden, die er erhalten hat, weiterleitet und die Besteuerung der Dividenden bei den Anteilsinhabern der Fonds ermöglicht, die Befreiung von der Quellenbesteuerung auszugleichen.

94 Außerdem beruht die von der deutschen Regierung vorgeschlagene erweiterte Auslegung des Begriffs der steuerlichen Kohärenz – wie der Generalanwalt in Nr. 113 seiner Schlussanträge hervorgehoben hat – auf der nicht belegten Prämisse, dass die Anteilsinhaber von Investmentfonds aus Drittstaaten ebenfalls selbst in diesen Staaten oder zumindest nicht im Inland ansässig sind. Die Prüfung des Grundes der steuerlichen Kohärenz muss jedoch grundsätzlich im Hinblick auf ein und dasselbe Steuersystem durchgeführt werden.

95 Mangels eines unmittelbaren Zusammenhangs – im Sinne der in Rn. 92 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung – zwischen der Befreiung von der Quellenbesteuerung der Dividenden inländischen Ursprungs, die von einem gebietsansässigen Investmentfonds bezogen werden, und der Besteuerung dieser Dividenden als Einkünfte der Anteilsinhaber des betreffenden

Investmentfonds lässt sich demzufolge die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung nicht mit der Notwendigkeit rechtfertigen, die Kohärenz des Steuersystems zu wahren.

– Aufteilung der Besteuerungsbefugnis und Sicherung des Steueraufkommens

96 Die deutsche Regierung hat als Gründe zur Rechtfertigung der in Rede stehenden Beschränkung außerdem die Notwendigkeit, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen der Republik Polen und den Vereinigten Staaten zu wahren, und die Sicherung des Steueraufkommens angeführt; diese Gründe sind zusammen zu prüfen, weil die für sie vorgebrachten Argumente ähnlich sind.

97 Was zum einen die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis betrifft, vertritt die deutsche Regierung die Auffassung, dass die Rechtsprechung zu diesem Rechtfertigungsgrund allein auf unionsinterne Sachverhalte angewandt werden dürfe, da sich beim Kapitalverkehr mit Drittstaaten die Beteiligten nicht auf die Regelungen des Binnenmarkts berufen könnten, weil eine Beschränkung der Besteuerungshoheit eines Mitgliedstaats mittels der Kapitalverkehrsfreiheit automatisch zu einer Verlagerung von Steuersubstrat in einen Drittstaat führen würde.

98 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs kann die Notwendigkeit der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten insbesondere dann bejaht werden, wenn mit der betreffenden Regelung Verhaltensweisen verhindert werden sollen, die geeignet sind, das Recht eines Mitgliedstaats auf Ausübung seiner Steuerhoheit für die in seinem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten zu gefährden (Urteil Santander Asset Management SGIIC u. a., Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung).

99 Hat sich jedoch ein Mitgliedstaat dafür entschieden, die gebietsansässigen Investmentfonds, die Dividenden inländischer Herkunft beziehen, nicht zu besteuern, kann er sich nicht auf die Notwendigkeit einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten berufen, um die Besteuerung der gebietsfremden Investmentfonds, die derartige Einkünfte haben, zu rechtfertigen (vgl. in diesem Sinne Urteil Santander Asset Management SGIIC u. a., Rn. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung).

100 Insoweit kann nicht mit Erfolg geltend gemacht werden, dass diese Rechtsprechung auf die Beziehungen zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten keine Anwendung finde, da eine fehlende Gegenseitigkeit in diesen Beziehungen, wie sie von der deutschen Regierung geltend gemacht wird, eine Beschränkung des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten und den betreffenden Drittstaaten nicht rechtfertigen kann (vgl. in diesem Sinne Urteil Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen, Rn. 128).

101 Was zum anderen die Sicherung des Steueraufkommens betrifft, vertritt die deutsche Regierung die Auffassung, dass der freie Kapitalverkehr die Mitgliedstaaten nicht dazu verpflichten könne, zugunsten von Drittstaaten auf Steueraufkommen zu verzichten. Der Binnenmarkt ziele nämlich auf eine effiziente Ressourcenallokation innerhalb der Union ab, um die Steuerneutralität im Binnenmarkt zu sichern. Drittstaaten, die nicht zum Binnenmarkt gehörten, seien daher nicht verpflichtet, einen vergleichbaren Verlust an Steuersubstrat gegenüber den Mitgliedstaaten hinzunehmen.

102 Hierzu genügt der Hinweis, dass Steuermindereinnahmen nach gefestigter Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses anzusehen sind, der zur Rechtfertigung einer grundsätzlich gegen eine Grundfreiheit verstoßenden Maßnahme angeführt werden kann (Urteil Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen, Rn. 126).

103 Diese Rechtsprechung findet sowohl auf den Fall Anwendung, dass der betreffende

Mitgliedstaat zugunsten eines anderen Mitgliedstaats auf Steueraufkommen verzichtet, als auch dann, wenn dieser Verzicht zugunsten eines Drittstaats erfolgt. Jedenfalls sind – wie der Generalanwalt in Nr. 127 seiner Schlussanträge feststellt – die polnischen Gesellschaften weiterhin der Gewinnbesteuerung unterworfen, und das Unionsrecht hindert den betreffenden Mitgliedstaat nicht daran, längerfristig auf die Verhinderung der Doppelbesteuerung zu verzichten, indem es ihm etwa vorschreibt, Maßnahmen zur Beseitigung von Fällen einer Doppelbesteuerung zu erlassen oder aufrechtzuerhalten.

104 Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die aus der nationalen Steuerregelung folgende Beschränkung, wie sie im Ausgangsverfahren in Rede steht, nicht durch die Notwendigkeit gerechtfertigt ist, die aufgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zu wahren und das Steueraufkommen des betreffenden Mitgliedstaats zu sichern.

105 Nach alledem ist auf die zweite Vorlagefrage zu antworten, dass die Art. 63 AEUV und 65 AEUV dahin auszulegen sind, dass sie einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren streitigen entgegenstehen, nach der eine Steuerbefreiung nicht für die Dividenden gilt, die in diesem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaften an einen Investmentfonds ausschütten, der in einem Drittstaat ansässig ist, sofern es zwischen dem betreffenden Mitgliedstaat und dem Drittstaat eine vertragliche Verpflichtung zur gegenseitigen Amtshilfe gibt, die es den nationalen Steuerbehörden ermöglicht, die Auskünfte zu überprüfen, die der Investmentfonds eventuell übermittelt. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, im Ausgangsverfahren zu prüfen, ob das in diesem Kooperationsrahmen vorgesehene Verfahren für den Informationsaustausch tatsächlich den polnischen Steuerbehörden ermöglichen kann, die von den in den Vereinigten Staaten ansässigen Investmentfonds vorgelegten Informationen über die Bedingungen, unter denen sie gegründet wurden und ihre Tätigkeiten ausüben, gegebenenfalls zu prüfen, um festzustellen, ob sie innerhalb eines Regelungsrahmens tätig sind, der dem der Union gleichwertig ist.

Zur zeitlichen Wirkung des vorliegenden Urteils

106 In ihren schriftlichen Erklärungen hat die polnische Regierung den Gerichtshof ersucht, die Wirkungen des vorliegenden Urteils zeitlich zu begrenzen, falls er feststellen sollte, dass die Art. 63 AEUV und 65 AEUV der im Ausgangsverfahren streitigen Steuerregelung entgegenstehen.

107 Zur Begründung ihres Ersuchens hat die polnische Regierung den Gerichtshof auf die Gefahr schwerwiegender finanzieller Störungen hingewiesen, die ein Urteil, das eine solche Feststellung treffe, in Anbetracht der erheblichen Anzahl von Fällen, in denen Art. 22 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes angewandt worden sei, nach sich zöge. Die Republik Polen sei in gutem Glauben davon ausgegangen, dass die Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes im Einklang mit dem Unionsrecht stünden, da die Kommission diese Bestimmungen nicht im Hinblick auf den freien Kapitalverkehr mit Drittstaaten, sondern nur mit Blick auf die anderen Mitgliedstaaten der Union und des Europäischen Wirtschaftsraums beanstandet habe.

108 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs wird durch die Auslegung einer Vorschrift des Unionsrechts, die er in Ausübung seiner Befugnisse aus Art. 267 AEUV vornimmt, erläutert und verdeutlicht, in welchem Sinne und mit welcher Tragweite diese Vorschrift seit ihrem Inkrafttreten zu verstehen und anzuwenden ist oder gewesen wäre. Daraus folgt, dass die Gerichte die Vorschrift in dieser Auslegung auch auf Rechtsverhältnisse, die vor Erlass des auf das Ersuchen um Auslegung ergangenen Urteils entstanden sind, anwenden können und müssen, wenn alle sonstigen Voraussetzungen für die Anrufung der zuständigen Gerichte in einem die Anwendung dieser Vorschrift betreffenden Streit vorliegen (Urteil Santander Asset Management SGIIC u. a., Rn. 58 und die dort angeführte Rechtsprechung).

109 Nur ganz ausnahmsweise kann der Gerichtshof aufgrund des allgemeinen unionsrechtlichen Grundsatzes der Rechtssicherheit die für die Betroffenen bestehende Möglichkeit beschränken, sich auf die Auslegung, die er einer Bestimmung gegeben hat, zu berufen, um in gutem Glauben begründete Rechtsverhältnisse in Frage zu stellen. Eine solche Beschränkung ist nur dann zulässig, wenn zwei grundlegende Kriterien erfüllt sind, nämlich guter Glaube der Betroffenen und die Gefahr schwerwiegender Störungen (Urteil Santander Asset Management SGIIC u. a., Rn. 59 und die dort angeführte Rechtsprechung).

110 Der Gerichtshof hat auf diese Lösung nur unter ganz bestimmten Umständen zurückgegriffen, namentlich, wenn eine Gefahr schwerwiegender wirtschaftlicher Auswirkungen bestand, die insbesondere mit der großen Zahl von Rechtsverhältnissen zusammenhingen, die gutgläubig auf der Grundlage der als gültig betrachteten Regelung eingegangen worden waren, und wenn sich herausstellte, dass die Einzelnen und die nationalen Behörden zu einem mit dem Unionsrecht unvereinbaren Verhalten veranlasst worden waren, weil eine objektive, bedeutende Unsicherheit hinsichtlich der Tragweite der Unionsbestimmungen bestand, zu der eventuell auch das Verhalten anderer Mitgliedstaaten oder der Kommission beigetragen hatte (Urteil Santander Asset Management SGIIC u. a., Rn. 60 und die dort angeführte Rechtsprechung).

111 Was das Argument der polnischen Regierung hinsichtlich der möglichen erheblichen Folgewirkungen des Urteils auf den polnischen Staatshaushalt betrifft, ergibt sich aus der gefestigten Rechtsprechung, dass die finanziellen Konsequenzen, die sich aus einem im Vorabentscheidungsverfahren ergangenen Urteil für einen Mitgliedstaat ergeben könnten, für sich allein nicht die zeitliche Begrenzung der Wirkungen dieses Urteils rechtfertigen (Urteil Santander Asset Management SGIIC u. a., Rn. 62 und die dort angeführte Rechtsprechung).

112 Die polnische Regierung hat aber weder in ihren schriftlichen Erklärungen noch in der mündlichen Verhandlung Daten vorgelegt, die es dem Gerichtshof ermöglichen würden, zu beurteilen, ob für die Republik Polen tatsächlich die Gefahr besteht, dass das Urteil wirtschaftlich schwerwiegende Auswirkungen auf sie haben könnte.

113 Insoweit besteht, ohne dass geprüft zu werden braucht, ob die Republik Polen die Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes in gutem Glauben für unionsrechtskonform gehalten hat, kein Anlass, ihrem Ersuchen um eine zeitliche Begrenzung der Wirkungen des Urteils stattzugeben, denn sie hat keinen Anhaltspunkt geliefert, der geeignet wäre, ihr Vorbringen zu untermauern, dass ohne eine zeitliche Begrenzung der Urteilswirkungen die Gefahr bestünde, dass das Urteil schwerwiegende finanzielle Störungen nach sich ziehe.

Kosten

114 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Erste Kammer) für Recht erkannt:

1. **Art. 63 AEUV betreffend den freien Kapitalverkehr findet in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens Anwendung, in der aufgrund der Steuerregelung eines Mitgliedstaats Dividenden, die von in diesem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaften an einen Investmentfonds ausgeschüttet werden, der in einem Drittstaat ansässig ist, nicht von der Steuer befreit sind, während Investmentfonds, die in dem betreffenden Mitgliedstaat ansässig sind, eine solche Befreiung zugutekommt.**

2. **Die Art. 63 AEUV und 65 AEUV sind dahin auszulegen, dass sie einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren streitigen entgegenstehen, nach der eine Steuerbefreiung nicht für die Dividenden gilt, die in diesem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaften an einen Investmentfonds ausschütten, der in einem Drittstaat ansässig ist, sofern es zwischen dem betreffenden Mitgliedstaat und dem Drittstaat eine vertragliche Verpflichtung zur gegenseitigen Amtshilfe gibt, die es den nationalen Steuerbehörden ermöglicht, die Auskünfte zu überprüfen, die der Investmentfonds eventuell übermittelt. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, im Ausgangsverfahren zu prüfen, ob das in diesem Kooperationsrahmen vorgesehene Verfahren für den Informationsaustausch tatsächlich den polnischen Steuerbehörden ermöglichen kann, die von den in den Vereinigten Staaten ansässigen Investmentfonds vorgelegten Informationen über die Bedingungen, unter denen sie gegründet wurden und ihre Tätigkeiten ausüben, gegebenenfalls zu prüfen, um festzustellen, ob sie innerhalb eines Regelungsrahmens tätig sind, der dem der Union gleichwertig ist.**

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Polnisch.