



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
vom 15. Juli 2021¹

Rechtssache C-788/19

**Europäische Kommission
gegen**

Königreich Spanien

„Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats – Erklärung von in anderen Mitgliedstaaten der Union und des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) gehaltenen Vermögenswerten – Unterlassung – Unverhältnismäßige Sanktionen – Formblatt 720 – Art. 63 und 65 AEUV – Art. 40 EWR-Abkommen – Verhältnismäßigkeit – Verjährungsfrist – Richtlinie 2011/16/EU – Richtlinie 2014/107/EU – Gegenseitige Amtshilfe – Automatischer Austausch“

I. Einleitung

1. Die vorliegende Vertragsverletzungsklage betrifft eine Steuerregelung, die das Königreich Spanien 2012 eingeführt hat und deren Ziel die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung in Bezug auf Vermögenswerte ist, die sich außerhalb des spanischen Hoheitsgebiets befinden. Diese Regelung umfasst zum einen eine Verpflichtung für in Spanien ansässige Steuerpflichtige, bestimmte im Ausland belegene Vermögensgegenstände und Rechte zu erklären (die Verpflichtung wird in Spanien mit dem „Formblatt 720“ erfüllt), und zum anderen eine Reihe von Folgen, die mit der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung verbunden sind. Diese Folgen sind erstens die Einstufung der Vermögenswerte als ungerechtfertigte Vermögenszuwächse und ihre Einbeziehung in die allgemeine Besteuerungsgrundlage unabhängig vom Zeitpunkt des Erwerbs der betreffenden Vermögenswerte, zweitens die Verhängung einer proportionalen Geldbuße von 150 % und drittens die Verhängung pauschaler Geldbußen.

2. Die Europäische Kommission ist der Auffassung, dass diese drei Folgen und ihre Anwendungsmodalitäten unverhältnismäßige Beschränkungen darstellten, die mehrere vom AEUV und vom Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) vorgesehene Verkehrsfreiheiten, insbesondere den freien Kapitalverkehr (Art. 63 AEUV und Art. 40 des EWR-Abkommens), beeinträchtigten. Nach Ansicht der Kommission liegt die Unverhältnismäßigkeit insbesondere darin, dass mit den drei Folgen die Nichterfüllung der Informationspflicht durch den Steuerpflichtigen sehr streng geahndet werde, ohne zu berücksichtigen, dass die spanische Steuerverwaltung bereits über die betreffenden Informationen verfüge oder nach dem System des Informationsaustauschs im Bereich der

¹ Originalsprache: Französisch.

Besteuerung gemäß der Richtlinie 2011/16/EU² in der durch die Richtlinie 2014/107/EU³ geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 2011/16) über sie verfügen könnte. Sie beantragt daher mit der vorliegenden Vertragsverletzungsklage, festzustellen, dass das Königreich Spanien dadurch, dass es diese drei Folgen vorgesehen hat, gegen seine Verpflichtungen insbesondere aus Art. 63 AEUV und Art. 40 des EWR-Abkommens verstoßen hat.

3. Nach meiner Würdigung werde ich dem Gerichtshof vorschlagen, der Klage teilweise stattzugeben.

II. Spanisches Recht

4. Das in Rede stehende zentrale Gesetz ist die Ley 7/2012 de Modificación de la Normativa Tributaria y Presupuestaria y de Adecuación de la Normativa Financiera para la Intensificación de las Actuaciones en la Prevención y Lucha contra el Fraude (Gesetz Nr. 7/2012 zur Änderung der Steuer- und Haushaltsvorschriften und zur Anpassung der Finanzvorschriften zur Verstärkung der Maßnahmen im Bereich der Verhütung und Bekämpfung von Betrug) vom 29. Oktober 2012 (BOE Nr. 261 vom 30. Oktober 2012) (im Folgenden: Gesetz Nr. 7/2012). Dieses Gesetz führte die Regelung des Formblatts 720 ein, u. a. durch die Änderung mehrerer Steuergesetze. Im Einzelnen sind die verschiedenen Elemente der Regelung des Formblatts 720 in den angeführten Gesetzen in den folgenden Abschnitten vorgesehen: die Informationspflicht als solche (Abschnitt 1) und, betreffend die drei in der Einleitung der vorliegenden Schlussanträge angeführten streitigen Folgen, erstens die Einstufung der Vermögenswerte als ungerechtfertigte Vermögenszuwächse und ihre Einbeziehung in die allgemeine Besteuerungsgrundlage unabhängig vom Zeitpunkt des Erwerbs der betreffenden Vermögenswerte (Abschnitte 2 und 3)⁴, zweitens die Verhängung einer proportionalen Geldbuße von 150 % (Abschnitt 4)⁵ und drittens die Verhängung pauschaler Geldbußen (Abschnitt 1)⁶.

A. Ley 58/2003 General Tributaria (Gesetz Nr. 58/2003, Allgemeines Steuergesetz) vom 17. Dezember 2003 in der durch das Gesetz Nr. 7/2012 geänderten Fassung (im Folgenden: Allgemeines Steuergesetz)

5. Die 18. Zusatzbestimmung („Verpflichtung zur Erteilung von Informationen über im Ausland belegene Vermögensgegenstände und Rechte“) des Allgemeinen Steuergesetzes sieht vor:

„1. Nach den Art. 29 und 93 dieses Gesetzes haben die Steuerpflichtigen den Steuerbehörden unter den durch Verordnung festzulegenden Bedingungen folgende Informationen zu erteilen:

- a) Informationen zu Auslandskonten, bei Bank- oder Kreditinstituten, deren Inhaber oder Begünstigte sie sind oder für die sie in irgendeiner Form zeichnungs- oder verfügungsberechtigt sind.

² Richtlinie des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG (ABl. 2011, L 64, S. 1).

³ Richtlinie des Rates vom 9. Dezember 2014, zur Änderung der Richtlinie 2011/16 (ABl. 2014, L 359, S. 1).

⁴ Diese Folge ist Gegenstand der ersten Rüge der Kommission.

⁵ Diese Sanktion ist Gegenstand der zweiten Rüge der Kommission.

⁶ Diese Sanktion ist Gegenstand der dritten Rüge der Kommission.

- b) Informationen über alle Wertpapiere, Guthaben, Anteile oder Rechte an Gesellschaftskapital, über Eigenmittel oder das Vermögen jeder Art von Unternehmen oder über die Übertragung von Eigenmitteln an Dritte, deren Inhaber die Betroffenen sind und die im Ausland verwahrt oder belegen sind, sowie Informationen über ihre Lebens- oder Invaliditätsversicherungen sowie über die Leibrenten oder Zeitrenten, die sie aufgrund einer Übertragung von Barkapital erhalten, oder Informationen über bewegliche oder unbewegliche Vermögensgegenstände, die sie bei im Ausland niedergelassenen Unternehmen erworben haben.
- c) Informationen über unbewegliches Vermögen und Rechte an im Ausland belegtem unbeweglichem Vermögen, deren Eigentümer bzw. Inhaber sie sind.

...

2. Zuwiderhandlungen und Sanktionen

Es stellt ein Steuerdelikt dar, wenn die in dieser Zusatzbestimmung vorgesehenen Erklärungen zu Informationszwecken nicht innerhalb der vorgeschriebenen Frist eingereicht werden oder darin unvollständige, unrichtige oder falsche Informationen enthalten sind.

Auch die Einreichung dieser Erklärungen mit anderen als elektronischen, informatischen oder telematischen Mitteln stellt ein Steuerdelikt dar, wenn vorgesehen ist, dass diese Mittel zu verwenden sind.

Die genannten Zuwiderhandlungen sind sehr schwer und werden nach den folgenden Regeln bestraft:

- a) Die Nichteinhaltung der Verpflichtung zur Erklärung von Konten bei Kreditinstituten im Ausland wird mit einer pauschalen Geldbuße von 5 000 Euro für jede einzelne Angabe oder jede auf dasselbe Konto bezogene Reihe von Angaben, die in der Erklärung hätte enthalten sein müssen, oder für alle unvollständig, unrichtig oder falsch gemachten Angaben bestraft, wobei die Mindestgeldbuße auf 10 000 Euro festgesetzt wird.

Die Geldbuße beträgt 100 Euro für jede einzelne Angabe oder jede Reihe von Angaben, die sich auf ein und dasselbe Konto bezieht, mindestens jedoch 1 500 Euro, wenn die Erklärung nach Ablauf der Frist, ohne vorherige Aufforderung der Steuerverwaltung, eingereicht wurde. Dieselbe Sanktion gilt im Fall der Vorlage der Erklärung mit elektronischen, informatischen und telematischen Mitteln, wenn vorgesehen ist, dass diese Mittel verwendet werden.

- b) Die Nichteinhaltung der Verpflichtung zur Erklärung von Wertpapieren, Guthaben, Anteilen, Rechten, Versicherungen und Renten, die im Ausland hinterlegt, verwaltet oder erlangt wurden, wird mit einer pauschalen Geldbuße von 5 000 Euro für jede einzelne Angabe oder jede Reihe von Angaben, die sich auf jeden Vermögensgegenstand individuell nach der betreffenden Kategorie bezieht, die in der Erklärung hätten enthalten sein müssen, oder für jede unvollständige, unrichtige oder falsche Angabe bestraft, mindestens jedoch mit 10 000 Euro.

Die Geldbuße beträgt 100 Euro für jede einzelne Angabe oder jede Reihe von Angaben, die sich auf jeden Vermögensgegenstand individuell nach der betreffenden Kategorie beziehen, mindestens jedoch 1 500 Euro, wenn die Erklärung nach Ablauf der Frist, ohne vorherige Aufforderung der Steuerverwaltung, eingereicht wurde. Dieselbe Sanktion gilt im Fall der Vorlage der Erklärung mit elektronischen, informatischen und telematischen Mitteln, wenn die Verwendung dieser Mittel vorgesehen ist.

- c) Die Nichteinhaltung der Verpflichtung zur Erklärung von unbeweglichem Vermögen und Rechten an unbeweglichem Vermögen im Ausland wird mit einer pauschalen Geldbuße von 5 000 Euro für jede einzelne Angabe oder jede auf dieselbe Immobilie oder dasselbe Recht an einer Immobilie bezogene Reihe von Angaben, die in der Erklärung hätten enthalten sein müssen, oder für alle unvollständigen, unrichtigen oder falschen Angaben bestraft, wobei die Mindestgeldbuße auf 10 000 Euro festgesetzt wird.

Die Geldbuße beträgt 100 Euro für jede einzelne Angabe oder jede Reihe von Angaben, die sich auf ein und dieselbe Immobilie oder dasselbe Recht an einer Immobilie beziehen, mindestens jedoch 1 500 Euro, wenn die Erklärung nach Ablauf der Frist, ohne vorherige Aufforderung der Steuerverwaltung, eingereicht wurde. Dieselbe Sanktion gilt im Fall der Vorlage der Erklärung mit elektronischen, informatischen und telematischen Mitteln, wenn die Verwendung dieser Mittel vorgesehen ist.

Die in dieser Zusatzbestimmung geregelten Zuwiderhandlungen und Sanktionen werden nicht mit den in den Art. 198 und 199 dieses Gesetzes vorgesehenen Verstößen und Sanktionen kumuliert.

3. Die Gesetze über die einzelnen Steuern können besondere Folgen für den Fall vorsehen, dass die in dieser Zusatzbestimmung vorgesehene Informationspflicht nicht eingehalten wird.“

B. Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (Gesetz Nr. 35/2006 über die Steuer auf das Einkommen natürlicher Personen und zur teilweisen Änderung der Gesetze über die Körperschaftsteuer, die Steuer auf das Einkommen Gebietsfremder und die Vermögensteuer) vom 28. November 2006 in der durch das Gesetz Nr. 7/2012 geänderten Fassung (im Folgenden: Einkommensteuergesetz)

6. Art. 39 („Ungerechtfertigte Vermögenszuwächse“) des Einkommensteuergesetzes bestimmt:

„1. Als ungerechtfertigte Vermögenszuwächse gelten Vermögensgegenstände oder Rechte, bei denen der Besitz, die Erklärung oder der Erwerb nicht den vom Steuerpflichtigen angegebenen Einkünften oder Kapitalvermögen entspricht, sowie die Aufnahme nicht existierender Verbindlichkeiten in eine Erklärung über diese Steuer oder die Vermögensteuer oder ihre Eintragung in die amtlichen Bücher oder Register.

Die ungerechtfertigten Vermögenszuwächse werden in die allgemeine Besteuerungsgrundlage des Steuerzeitraums, in dem sie entdeckt wurden, einbezogen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass er das Eigentum an den betreffenden Rechten oder Vermögensgegenständen in einem Zeitraum erwarb, für den die Verjährungsfrist abgelaufen ist.

2. Jedenfalls werden der Besitz, die Erklärung oder der Erwerb von Vermögensgegenständen oder Rechten, für die die in der 18. Zusatzbestimmung des [Allgemeinen Steuergesetzes] vorgesehene Informationspflicht nicht fristgerecht erfüllt wurde, als ungerechtfertigte Vermögenszuwächse behandelt und in die allgemeine Besteuerungsgrundlage des ältesten nicht verjährten Steuerjahrs, das noch berichtigt werden kann, einbezogen.

Die Bestimmungen dieses Absatzes finden jedoch keine Anwendung, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die von ihm gehaltenen Vermögensgegenstände oder Rechte aus erklärten

Einkünften oder aus Einkünften erworben wurden, die er in Steuerjahren erzielt hat, in denen er dieser Steuer nicht unterlag.“

C. Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (Gesetz Nr. 27/2014 über die Körperschaftsteuer) vom 27. November 2014 in der durch das Gesetz Nr. 7/2012 geänderten Fassung (im Folgenden: Körperschaftsteuergesetz)

7. Art. 121 („Nicht verbuchte oder nicht erklärte Vermögensgegenstände und Rechte: vermutete Erzielung von Einkünften“) Abs. 1 bis 6 dieses Gesetzes lautet:

„1. Die Vermögensbestandteile des Steuerpflichtigen, die nicht in seiner Buchführung ausgewiesen sind, gelten als durch nicht erklärte Einkünfte erworben.

Diese Vermutung besteht auch im Fall der teilweisen Verheimlichung des Anschaffungswerts.

2. Bei nicht in der Buchführung ausgewiesenen Vermögensbestandteilen wird vermutet, dass sie dem Steuerpflichtigen gehören, wenn er im Besitz dieser Gegenstände ist.

3. Es wird vermutet, dass der Betrag der nicht erklärten Einkünfte dem Anschaffungswert der nicht in der Buchführung ausgewiesenen Vermögensgegenstände und Rechte entspricht, abzüglich des Betrags der tatsächlichen Verbindlichkeiten, die zur Finanzierung dieses Erwerbs eingegangen und ebenfalls nicht verbucht worden sind. Der Nettobetrag darf keinesfalls negativ sein.

Die Höhe des Anschaffungswertes wird anhand der entsprechenden Belege oder, falls dies nicht möglich ist, anhand der Bewertungsregeln des [Allgemeinen Steuergesetzes] nachgewiesen.

4. Es besteht eine Vermutung nicht erklärter Einkünfte, wenn in der Buchführung des Steuerpflichtigen nicht bestehende Verbindlichkeiten ausgewiesen sind.

5. Die auf der Grundlage der oben angeführten Vermutungen ermittelten Einkünfte werden dem ältesten nicht verjährten Steuerjahr zugerechnet, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass sie zu einem oder mehreren anderen Steuerjahren gehören.

6. Jedenfalls werden die Vermögensgegenstände oder Rechte, für die die in der 18. Zusatzbestimmung des [Allgemeinen Steuergesetzes] vorgesehene Informationspflicht nicht fristgerecht erfüllt wurde, als mit nicht erklärten Einkünften erworben angesehen und dem ältesten nicht verjährten Steuerjahr, das noch berichtet werden kann, zugerechnet.

Die Bestimmungen dieses Absatzes finden jedoch keine Anwendung, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die von ihm gehaltenen Vermögensgegenstände oder Rechte aus erklärten Einkünften oder aus Einkünften erworben wurden, die er in Steuerjahren erzielte, in denen er der vorliegenden Steuer nicht unterlag.“

D. Gesetz Nr. 7/2012

8. Die erste Zusatzbestimmung („Sanktionsregelung für ungerechtfertigte Vermögenszuwächse und vermutete Erzielung von Einkünften“) dieses Gesetzes bestimmt:

„Die Anwendung von Art. 39 Abs. 2 des Gesetzes Nr. 35/2006 vom 28. November 2006 über die Steuer auf das Einkommen natürlicher Personen und zur teilweisen Änderung der Gesetze über die Körperschaftsteuer, die Steuer auf das Einkommen Gebietsfremder und die Vermögensteuer, und von Art. 134 Abs. 6 der durch das Königliche Gesetzesdekret Nr. 4/2004 vom 5. März 2004 gebilligten konsolidierten Fassung des Gesetzes über die Körperschaftsteuer verwirklicht ein Steuerdelikt, das als sehr schwer anzusehen ist und mit einer Geldbuße von 150 % des Sanktionsbetrags bestraft wird.

Die Sanktion richtet sich nach dem Wert des Gesamtbetrags, der sich aus der Anwendung der im vorstehenden Absatz angeführten Artikel ergibt. ...“

III. Vorverfahren und Verfahren vor dem Gerichtshof

9. Mit Mahnschreiben vom 20. November 2015 wies die Kommission die spanischen Behörden darauf hin, dass bestimmte Aspekte der Pflicht, die im Ausland belegenen Vermögensgegenstände und Rechte mit dem Formblatt 720 zu erklären, möglicherweise mit dem Unionsrecht unvereinbar seien. Nach der Analyse der Kommission schienen die Folgen der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung und die damit verbundene Sanktionsregelung im Hinblick auf die mit der spanischen Regelung verfolgten Ziele unverhältnismäßig zu sein.

10. Im Anschluss an die Antwort der spanischen Behörden vom 29. Februar 2016, in der das Vorliegen einer Unvereinbarkeit dieses Gesetzes mit dem Unionsrecht bestritten wurde, gab die Kommission am 15. Februar 2017 eine mit Gründen versehene Stellungnahme ab, in der sie im Wesentlichen ihren Standpunkt aus ihrem Schreiben vom 20. November 2015 beibehielt.

11. Mit Schreiben vom 12. April 2017 und vom 31. Mai 2019 antworteten die spanischen Behörden auf diese mit Gründen versehene Stellungnahme.

12. Da die Kommission von diesen Antworten nicht überzeugt war, hat sie am 23. Oktober 2019 gemäß Art. 258 AEUV die vorliegende Vertragsverletzungsklage erhoben und beantragt,

- festzustellen, dass das Königreich Spanien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus den Art. 21, 45, 49, 56 und 63 AEUV sowie aus den Art. 28, 31, 36 und 40 des EWR-Abkommens verstoßen hat, indem es
 - vorgesehen hat, dass die Nichterfüllung der Informationspflichten hinsichtlich der Vermögensgegenstände und Rechte im Ausland oder die nicht fristgerechte Einreichung des Formblatts 720 die Qualifikation dieser Vermögenswerte als ungerechtfertigte Vermögenszuwächse nach sich ziehen, ohne dass die Verjährung geltend gemacht werden kann;

- bei Nichterfüllung der Informationspflichten hinsichtlich der Vermögensgegenstände und Rechte im Ausland oder für die nicht fristgerechte Einreichung des Formblatts 720 automatisch eine proportionale Geldbuße in Höhe von 150 % verhängt;
- bei Nichterfüllung der Informationspflichten hinsichtlich der Vermögensgegenstände und Rechte im Ausland sowie für die nicht fristgerechte Einreichung des Formblatts 720 pauschale Geldbußen verhängt, die strenger sind als die Sanktionen nach der allgemeinen Sanktionsregelung für vergleichbare Zuwiderhandlungen, und
- dem Königreich Spanien die Kosten aufzuerlegen.

13. Das Königreich Spanien beantragt,

- die Klage abzuweisen und
- der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

14. Es hat keine mündliche Verhandlung stattgefunden, jedoch haben beide Parteien die schriftlichen Fragen des Gerichtshofs vom 8. Dezember 2020 beantwortet.

IV. Würdigung

A. Vorbemerkungen zum Formblatt 720

15. Wie ich in der Einleitung der vorliegenden Schlussanträge ausgeführt habe, wurde die in Rede stehende streitige Regelung mit dem Ziel eingeführt, eine strengere steuerliche Kontrolle in einer Situation einzuführen, die eine erhebliche Gefahr von Steuerhinterziehung und -umgehung impliziert. Insoweit hat die Kommission klargestellt, dass sie keineswegs das Recht des Königreichs Spanien in Abrede stelle, eine Informationspflicht in Bezug auf die im Ausland vorhandenen Vermögensgegenstände und Rechte vorzuschreiben, wie sie im Formblatt 720 vorgesehen sei. Sie räumt auch ein, dass die durch das Formblatt 720 auferlegte Verpflichtung mit der Notwendigkeit gerechtfertigt werden könne, die Steuerhinterziehung und -umgehung sowie missbräuchliche Praktiken zu verhindern, und durch die Notwendigkeit, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu gewährleisten. Die Kommission beanstandet daher nur die für den Fall der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung vorgesehenen Folgen, die sie für unverhältnismäßig hält.

16. Auch wenn die Kommission nicht die im Formblatt 720 vorgesehene Informationspflicht als solche beanstandet, sondern die Folgen, die sich daraus im Fall der Nichterfüllung oder der verspäteten Erfüllung dieser Verpflichtung ergeben, halte ich es für zweckmäßig, den Anwendungsbereich dieser Informationspflicht zu erläutern.

17. Diese betrifft drei Kategorien von Vermögensgegenständen und Rechten im Ausland: die Konten bei Finanzinstituten, die Wertpapiere über Gesellschaftsanteile und andere Vermögensbestandteile, die nach der Regelung als solche gelten, sowie unbewegliche Vermögensgegenstände⁷. Nach den Angaben der Kommission sind die fraglichen Vermögensgegenstände und Rechte zu erklären, wenn am Ende des Steuerjahrs (oder in dessen

⁷ Vgl. Abs. 1 der 18. Zusatzbestimmung des Allgemeinen Steuergesetzes.

Verlauf) der geschätzte Wert jeder Kategorie 50 000 Euro übersteigt. Die Erklärung wird in den folgenden Jahren erneut abgegeben, wenn der Wert der in einer bestimmten Kategorie enthaltenen Vermögensgegenstände und Rechte um mehr als 20 000 Euro steigt. Die Informationspflicht umfasst die Verpflichtung, für jede Kategorie von Vermögensgegenständen und Rechten⁸ eine Reihe von Angaben zu machen, und die Erklärung muss mit dem Formblatt 720 innerhalb der auf den maßgeblichen Steuerzeitraum folgenden Frist von 1. Januar bis 31. März eingereicht werden. Abgesehen von den in der Regelung vorgesehenen Ausnahmen⁹ sind die Steuerpflichtigen natürliche oder juristische Personen mit steuerlichem (Wohn-)Sitz in Spanien, unabhängig von ihrer Staatsangehörigkeit, die berechtigt sind, als Inhaber, Bevollmächtigte oder Begünstigte der Vermögensgegenstände und Rechte oder als befugte Person in Bezug auf die Bankkonten zu handeln.

B. Zu den in Rede stehenden Freiheiten

18. Mit ihrer Klage macht die Kommission geltend, das Königreich Spanien habe gegen die in Art. 21 (Unionsbürger), Art. 45 (Arbeitnehmer), Art. 49 (Niederlassung), Art. 56 (Dienstleistungen) und Art. 63 AEUV (Kapital) verankerten Freiheiten sowie die entsprechenden Freiheiten nach dem EWR-Abkommen verstoßen. Auch wenn die Regelung des Formblatts 720 alle diese Freiheiten beeinträchtigen könne, beeinträchtige die streitige Regelung vor allem den freien Kapitalverkehr, sodass die spanische Regelung nur im Hinblick auf diese Freiheit zu prüfen sei.

19. Ich stimme dieser Ansicht teilweise zu. Nach ständiger Rechtsprechung prüft nämlich der Gerichtshof, wenn eine innerstaatliche Maßnahme sowohl den freien Kapitalverkehr als auch den freien Dienstleistungsverkehr betrifft, die in Rede stehende Maßnahme grundsätzlich nur im Hinblick auf eine dieser beiden Freiheiten, wenn sich herausstellt, dass unter den Umständen des Ausgangsverfahrens eine der beiden Freiheiten der anderen gegenüber völlig zweitrangig ist und ihr zugeordnet werden kann¹⁰. Gleiches gilt für eine nationale Maßnahme, die sich sowohl auf den freien Kapitalverkehr als auch auf die Niederlassungsfreiheit bezieht¹¹.

20. Insoweit bin ich der Ansicht, dass der freie Kapitalverkehr die Hauptfreiheit ist, auf die sich die in Rede stehende nationale Maßnahme bezieht. Die streitige nationale Regelung betrifft nämlich allgemein den Besitz von Vermögensgegenständen oder Rechten im Ausland durch Personen mit Wohnsitz in Spanien, ohne dass dieser notwendigerweise die Form des Erwerbs

⁸ Nach den Angaben der Kommission muss der Steuerpflichtige im Fall von *Bankkonten* fünf Angaben oder Gruppen von Angaben übermitteln: Name des Finanzinstituts oder der Bank; Bezeichnung des Bankkontos; Zeitpunkt der Eröffnung oder der Schließung oder der Erteilung oder des Widerrufs der Genehmigung zur Verwertung des Bankkontos; Saldo des Kontos am 31. Dezember und durchschnittlicher Saldo des letzten Quartals des Jahres. Bei *Wertpapieren oder Rechten* hat der Steuerpflichtige im Wesentlichen folgende Daten oder Gruppen von Daten anzugeben: Name der Einrichtung, die die Wertpapiere ausgibt, oder des Darlehensnehmers oder Bezeichnung des Rechtsverhältnisses; Saldo der Wertpapiere (Aktien oder Anleihen) oder der Rechte am 31. Dezember mit Angabe der Zahl und der Kategorie der Aktien oder Wertpapiere und ihres Nominalwerts. Bei *Lebensversicherungen* und *befristeten oder lebenslangen Leibrenten* hat der Steuerpflichtige im Wesentlichen folgende Daten oder Gruppen von Daten anzugeben: Bezeichnung und Sitz der Versicherungsgesellschaft, Bezeichnung des Versicherungsvertrags oder der am 31. Dezember laufenden befristeten oder lebenslangen wiederkehrenden Renten; den Rückkaufswert bei Versicherungsverträgen oder den Kapitalisierungswert bei Renten. Bei *unbeweglichem Vermögen* hat der Steuerpflichtige im Wesentlichen folgende Angaben oder Gruppen von Angaben zu machen: Bezeichnung der Immobilie und Bestimmung ihrer Art; Ort des Staates, des Landes oder des Gebiets, in dem sie sich befindet, Stadt, Straße und Nummer; Zeitpunkt des Erwerbs; Anschaffungswert; im Fall der Vertragsauflösung oder der Übertragung der Vermögensgegenstände werden Informationen über den Zeitpunkt der Auflösung oder der Übertragung verlangt.

⁹ Nach Ansicht der Kommission gilt die Auskunftspflicht nicht für natürliche und juristische Personen, die im Ausland Vermögensgegenstände und Rechte besäßen, wenn diese in der Buchhaltung personalisiert und bestimmt erfasst würden.

¹⁰ Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. Mai 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, Rn. 39).

¹¹ Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 13. November 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, Rn. 89 bis 93), und vom 28. Februar 2013, Beker und Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, Rn. 25 bis 31).

von Beteiligungen am Kapital von im Ausland niedergelassenen Unternehmen annimmt oder hauptsächlich mit dem Wunsch begründet wird, dort Finanzdienstleistungen in Anspruch zu nehmen. Zwar können der freie Dienstleistungsverkehr und die Niederlassungsfreiheit beeinträchtigt werden, doch erscheinen diese Freiheiten gegenüber dem freien Kapitalverkehr, dem sie zugeordnet werden können, zweitrangig. Meines Erachtens ist die gleiche Schlussfolgerung hinsichtlich der Freizügigkeit der Arbeitnehmer zu ziehen, die im vorliegenden Fall im Verhältnis zum freien Dienstleistungsverkehr und zur Niederlassungsfreiheit noch marginaler erscheint. Was das in Art. 21 AEUV verankerte Freizügigkeitsrecht der Unionsbürger betrifft, bin ich der Ansicht, dass die Kommission keine Argumente vorgetragen hat, anhand deren beurteilt werden kann, weshalb auch diese Freiheit durch die streitige Regelung beeinträchtigt sein sollte.

21. Daraus folgt, dass die vorliegende Rechtssache unter dem Blickwinkel des freien Kapitalverkehrs nach Art. 63 AEUV und Art. 40 des EWR-Abkommens zu beurteilen ist. Aus Gründen der Klarheit, und da Art. 40 des EWR-Abkommens dieselbe rechtliche Tragweite wie Art. 63 AEUV hat¹², werde ich in der folgenden Analyse nur auf Art. 63 AEUV Bezug nehmen.

C. Zum Vorliegen einer Beschränkung von Art. 63 AEUV

1. Vorbringen der Parteien

22. Die Kommission ist der Ansicht, dass die Regelung über das Formblatt 720 eine Beschränkung des Grundsatzes des freien Kapitalverkehrs darstelle, weil die streitige Regelung besondere Vorschriften über den Besitz von Vermögensgegenständen und Rechten im Ausland enthalte, die für dieselben Vermögenswerte in Spanien nicht bestünden. Die Anwendung dieser Vorschriften habe insbesondere zur Folge, dass die Übertragung von Vermögenswerten in das Ausland für diese Steuerpflichtigen weniger attraktiv würde.

23. Nach Ansicht der spanischen Regierung stellen die Sanktionen für Verstöße betreffend das Formblatt 720 keine Beschränkung dar, da die Einführung von Sanktionen unerlässlich sei, um die Informationspflicht wirksam zu machen. Außerdem könnten Personen, die ihre Vermögenswerte aus steuerlichen Gründen verbergen würden, keinen Schutz aufgrund der Verkehrsfreiheit genießen.

2. Würdigung

24. Meines Erachtens stellt die streitige Regelung zweifellos eine Beschränkung dar.

25. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs stellen nämlich u. a. Maßnahmen eines Mitgliedstaats Beschränkungen des Kapitalverkehrs im Sinne von Art. 63 Abs. 1 AEUV dar, wenn sie geeignet sind, die Anleger dieses Staates davon abzuhalten, in anderen Mitgliedstaaten zu investieren, sie daran zu hindern oder ihre Möglichkeiten dazu einzuschränken¹³. Wie die Kommission geltend macht, ohne dass die spanische Regierung dem widersprochen hätte, sieht

¹² Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 11. Juni 2009, Kommission/Niederlande (C-521/07, EU:C:2009:360, Rn. 33), und vom 5. Mai 2011, Kommission/Portugal (C-267/09, EU:C:2011:273, Rn. 51).

¹³ Vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile vom 26. September 2000, Kommission/Belgien (C-478/98, EU:C:2000:497, Rn. 18); vom 23. Oktober 2007, Kommission/Deutschland (C-112/05, EU:C:2007:623, Rn. 19), und vom 26. Mai 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, Rn. 44).

die Regelung des Formblatts 720 eine Informationspflicht und Sanktionen bei Nichtbeachtung dieser Pflicht vor, die auf gebietsansässige Steuerpflichtige mit Vermögenswerten im Ausland anwendbar sind, die für dieselben Vermögenswerte in Spanien nicht bestehen. Eine solche Regelung ist daher geeignet, die Gebietsansässigen in diesem Staat davon abzuhalten, in anderen Staaten zu investieren, sie daran zu hindern oder ihre Möglichkeiten dazu einzuschränken.

26. Insoweit kann das Vorbringen der spanischen Regierung, wonach die Personen, die ihre Vermögenswerte aus steuerlichen Gründen verbergen würden, keinen Schutz aufgrund der Verkehrsfreiheit genießen könnten, nicht zu einem gegenteiligen Ergebnis führen. Es ist festzustellen, dass sich schon aus dem Wortlaut von Art. 65 Abs. 1 Buchst. b AEUV ergibt, dass eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs gerechtfertigt sein kann, wenn sie Zuwiderhandlungen gegen die Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten auf dem Gebiet des Steuerrechts verhindert. Diese Bestimmung setzt mit anderen Worten voraus, dass eine nationale Maßnahme, wie die in Rede stehende, nicht allein deshalb von der Definition der Beschränkungen im Sinne von Art. 63 AEUV ausgenommen ist, weil sie steuerliche Kontrollen oder die Bekämpfung der Steuerhinterziehung bezweckt¹⁴.

D. Zum Bestehen einer etwaigen Rechtfertigung der Beschränkung des freien Kapitalverkehrs

1. Vorbringen der Parteien

27. Nach Ansicht der Kommission entspricht die vom Königreich Spanien vorgenommene unterschiedliche Behandlung je nach dem Ort, an dem sich die betreffenden Vermögenswerte befinden, nicht objektiv unterschiedlichen Situationen im Sinne von Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV. Bei der Beurteilung, ob sich die Steuerpflichtigen, die über Vermögensgegenstände und Rechte im Inland und im Ausland verfügten, in unterschiedlichen Situationen befänden, sei der Gegenstand der streitigen Regelung zu berücksichtigen¹⁵. Im Hinblick auf das mit ihr verfolgte Ziel, nämlich die Steuerhinterziehung und -umgehung zu verhindern und zu bekämpfen, gebe es keinen objektiven Unterschied der Situation der in Spanien ansässigen Steuerpflichtigen, je nachdem, ob sich ihre Vermögenswerte im spanischen Hoheitsgebiet oder außerhalb davon befänden. In beiden Fällen könne nämlich nicht ausgeschlossen werden, dass sich ein Gebietsansässiger, der betrügerische Absichten habe, seinen steuerlichen Verpflichtungen in Bezug auf Einkünfte aus verschwiegenen Tätigkeiten oder Umsätzen entziehen könne¹⁶.

28. Insbesondere sei entgegen dem Vorbringen der spanischen Regierung der Umstand, dass die Steuerverwaltung nicht über dieselben Informationen zu den Vermögenswerten im Ausland und zu denjenigen im Inland verfüge, ohne Bedeutung. Der Gerichtshof habe im Übrigen ein solches Argument bereits zurückgewiesen¹⁷. Dagegen kann die Beschränkung nach Ansicht der

¹⁴ Gleiches gilt für die von der Rechtsprechung des Gerichtshofs anerkannten Ziele außerhalb des AEUV wie die Verhinderung von Steuerhinterziehung und -umgehung, von missbräuchlichen Praktiken und die Notwendigkeit, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu gewährleisten. Vgl. z. B. Urteil vom 4. März 2004, Kommission/Frankreich (C-334/02, EU:C:2004:129, Rn. 27).

¹⁵ Vgl. Urteile vom 1. Juli 2010, Dijkman und Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, Rn. 45 bis 48), und vom 13. März 2014, Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, Rn. 46 bis 48).

¹⁶ Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. Juni 2009, X und Passenheim-van Schoot (C-155/08 und C-157/08, im Folgenden: Urteil X und Passenheim-van Schoot, EU:C:2009:368, Rn. 36 bis 40).

¹⁷ Vgl. Urteil X und Passenheim-van Schoot, Rn. 36 bis 40. Nach Ansicht der Kommission könnte die Frage des Umfangs der Informationen, zu denen die Steuerverwaltung Zugang habe, je nach dem Ort, an dem sich die fraglichen Vermögenswerte befänden, dagegen im Rahmen der Rechtfertigung der streitigen Regelung und ihrer Verhältnismäßigkeit geprüft werden.

Kommission durch die Notwendigkeit, Steuerhinterziehung und -umgehung und missbräuchlichen Praktiken zu verhindern, sowie durch die Notwendigkeit, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu gewährleisten, gerechtfertigt sein¹⁸.

29. Die spanische Regierung macht hilfsweise geltend, dass, sollte der Gerichtshof entscheiden, dass eine Beschränkung vorliege, diese gerechtfertigt sein könnte.

30. Erstens behandle die streitige Regelung die Steuerpflichtigen mit unterschiedlichem Kapitalanlageort unterschiedlich im Sinne von Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV, und zwar im Hinblick auf die Möglichkeiten der steuerlichen Kontrolle. Insbesondere seien die Informationen, über die die nationalen Behörden zu den von ihren Gebietsansässigen im Ausland gehaltenen Vermögensgegenständen und Rechten verfügten, bruchstückhaft, da der internationale Austausch steuerlicher Informationen, auch innerhalb der Union, in Anbetracht des Verbots von „fishing expeditions“ (Ersuchen aufs Geratewohl) begrenzt sei. Da es sich um eine Erklärungsspflicht handle, sei der Informationsstand, über den die Behörden verfügten, das maßgebliche Kriterium für die Feststellung, ob sich die Gebietsansässigen, deren Vermögenswerte im Inland oder im Ausland belegen seien, in vergleichbaren Situationen befänden.

31. Zweitens sei die Beschränkung durch Gründe des öffentlichen Interesses, die der Notwendigkeit entsprächen, Steuerhinterziehung und -umgehung und missbräuchlichen Praktiken zu verhindern, oder der Notwendigkeit, wirksame steuerliche Kontrollen zu gewährleisten, gerechtfertigt¹⁹.

2. Würdigung

32. Wie die Kommission bin ich der Ansicht, dass die unterschiedliche Behandlung, die sich aus der in Rede stehenden Regelung ergibt, nicht objektiv unterschiedlichen Situationen im Sinne von Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV entspricht. Dieser Umstand ergibt sich nämlich bereits aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs²⁰, und zwar zu Recht, da die gegenteilige Auffassung dazu führen würde, das Vorliegen jeder Beschränkung des freien Kapitalverkehrs allein deshalb zu verneinen, weil die verfügbaren Informationen über die Vermögenswerte im Ausland im Vergleich zu denjenigen im Inland nicht ausreichend seien.

33. Gleichwohl können, wie die Kommission und die spanische Regierung ausführen, die von der streitigen Regelung verfolgten Ziele, nämlich die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -umgehung eine Beschränkung rechtfertigen, wie sich sowohl aus Art. 65 Abs. 1 Buchst. b AEUV als auch aus der Rechtsprechung²¹ ergibt.

34. Die zentrale Frage in der vorliegenden Rechtssache ist daher die der Verhältnismäßigkeit der streitigen Regelung.

¹⁸ Vgl. Urteil vom 4. März 2004, Kommission/Frankreich (C-334/02, EU:C:2004:129, Rn. 27).

¹⁹ Urteil vom 20. Februar 1979, Rewe-Zentral (120/78, EU:C:1979:42).

²⁰ Vgl. in diesem Sinne Urteile X und Passenheim-van Schoot, Rn. 36 bis 40, und vom 5. Juli 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, Rn. 30 bis 33).

²¹ Vgl. z. B. Urteil vom 4. März 2004, Kommission/Frankreich (C-334/02, EU:C:2004:129, Rn. 27).

E. Zur Verhältnismäßigkeit der in Rede stehenden Regelung

1. Zur Einstufung der Vermögenswerte als ungerechtfertigte Vermögenszuwächse ohne Möglichkeit der Berufung auf die Verjährung (erste Rüge)

35. Mit ihrer ersten Rüge macht die Kommission geltend, es stelle eine unverhältnismäßige Beschränkung dar, „dass die Nichterfüllung der Informationspflichten oder die nicht fristgerechte Einreichung des Formblatts 720 die Qualifikation dieser Vermögenswerte als ungerechtfertigte Vermögenszuwächse ohne Möglichkeit der Berufung auf die Verjährung nach sich ziehen“.

a) In Rede stehende Regelung

36. Die erste Rüge betrifft die Vorschriften in Art. 39 des Einkommensteuergesetzes und in Art. 121 des Körperschaftsteuergesetzes. Diese Bestimmungen, die im Wesentlichen identisch sind, betreffen ungerechtfertigte Vermögenszuwächse und enthalten eine allgemeine und eine Sondervorschrift.

37. Nach der *allgemeinen* Vorschrift werden Vermögensgegenstände oder Rechte, bei denen der Besitz, die Erklärung oder der Erwerb nicht den vom Steuerpflichtigen angegebenen Einkünften oder Kapitalvermögen entspricht, als ungerechtfertigte Vermögenszuwächse angesehen und in die allgemeine Besteuerungsgrundlage des Steuerzeitraums, in dem die Steuerverwaltung sie entdeckt hat, einbezogen. Diese Vermögenszuwächse werden jedoch nicht in die Besteuerungsgrundlage einbezogen, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass er das Eigentum an den betreffenden Rechten oder Vermögensgegenständen „in einem Zeitraum [erworben hat,] für den die Verjährungsfrist bereits abgelaufen ist“²². Nach meiner Prüfung unterliegt das Recht der Verwaltung zur Nachforderung der Steuerschuld konkret einer Verjährungsfrist von vier Jahren, die an dem Tag beginnt, der auf den Tag folgt, an dem die gesetzliche Frist für die Abgabe der betreffenden Erklärung endet²³. In der Praxis kann ein Steuerpflichtiger nach meinem Verständnis also der Einbeziehung dieser Vermögenswerte in die Besteuerungsgrundlage vier Jahre, nachdem diese Vermögenswerte hätten erklärt werden müssen, entgehen.

38. Die *Sondervorschrift* betrifft den Besitz, die Erklärung oder den Erwerb von Vermögensgegenständen oder Rechten, für die die im Formblatt 720 vorgesehene Informationspflicht nicht fristgerecht erfüllt worden ist. Solche Vermögensgegenstände oder Rechte werden als ungerechtfertigte Vermögenszuwächse behandelt und in die allgemeine Besteuerungsgrundlage einbezogen. Für diese Kategorie von Vermögenswerten ist die angeführte Verjährungsvorschrift jedoch nicht vorgesehen. Um der Einbeziehung der Vermögenszuwächse in die Besteuerungsgrundlage zu entgehen, muss der Steuerpflichtige nach dieser Vorschrift nachweisen, dass „die[se] ... Vermögensgegenstände oder Rechte aus erklärten Einkünften oder aus Einkünften erworben wurden, die er in Steuerjahren erzielt hat, in denen er dieser Steuer nicht unterlag“²⁴.

²² Vgl. Art. 39 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes und Art. 121 Abs. 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes.

²³ Diese Verjährungsfrist und ihre Anwendungsmodalitäten sind in Art. 66 Buchst. a und Art. 67 Abs. 1 Buchst. a des Allgemeinen Steuergesetzes geregelt.

²⁴ Vgl. Art. 39 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes und Art. 121 Abs. 6 des Körperschaftsteuergesetzes.

b) Vorbringen der Parteien

1) Vorbringen der Kommission

39. Die Kommission bringt vor, dass die Nichterfüllung der Pflicht zur fristgerechten Vorlage des Formblatts 720 eine Vermutung begründe, dass Einkünfte erzielt würden, die dem Wert der in Rede stehenden Vermögensgegenstände und Rechte entsprächen, der als ungerechtfertigter Vermögenszuwachs angesehen werde, und daraus ergebe sich die Verpflichtung, die Einkommensteuer oder die Körperschaftsteuer auf das Einkommen zu entrichten, von dem vermutet werde, dass es dem Gesamtwert der von der Erklärungspflicht betroffenen Vermögensgegenstände und Rechte entspreche.

40. Sie sieht diese Vermutung als solche nicht als unverhältnismäßige Maßnahme an, da sie sich daraus ergebe, dass der Steuerpflichtige eine materielle steuerliche Verpflichtung zur Zahlung von Steuern nicht erfüllt habe²⁵. Die Unverhältnismäßigkeit der Regelung liege jedoch darin, dass sich der Steuerpflichtige nicht auf die Verjährung berufen könne, um dieser Vermutung zu entgehen. Da nämlich der Inhaber von Vermögensgegenständen und Rechten im Ausland das Formblatt 720 nicht innerhalb der vorgeschriebenen Fristen vorgelegt habe, könne er sich nicht auf die Verjährungsvorschrift berufen, die die Frist der Steuerverwaltung für die Berichtigung der Besteuerungsgrundlagen bestimme.

41. Dieses Vorbringen der Kommission, mit dem die Unverhältnismäßigkeit dieses Aspekts der Vorschrift dargetan werden soll, umfasst, so wie ich es verstehe, im Wesentlichen zwei Teile.

42. Der erste Teil betrifft den Fall, dass der Steuerpflichtige *tatsächlich die Einkommensteuer entrichtet* hat. Es handelt sich insbesondere um den besonderen Fall, dass der Erwerb von Vermögensgegenständen oder Rechten im Ausland mehr als vier Jahre vor dem Beginn der Frist für die erstmalige Vorlage des Formblatts 720 erfolgte²⁶, dass die Besteuerung der Einkünfte, mit denen diese Vermögensgegenstände oder Rechte erworben wurden, auch vor mehr als vier Jahren erfolgte und dass der Steuerpflichtige zu diesem Zeitpunkt dieser Steuer unterlag, aber keinen Nachweis dafür hat, dass er diese Einkünfte bei den Steuerbehörden erklärt hat²⁷. In einem solchen Fall kann sich nach Ansicht der Kommission der Inhaber der Vermögensgegenstände oder Rechte, wenn er nicht nachweisen könne, dass er die fragliche Einkommensteuer entrichtet habe, auch nicht auf die Verjährung berufen, um die Berichtigung durch die Steuerverwaltung zu verhindern. Daher führe die Unmöglichkeit, die Zahlung der Einkommensteuer für ausländische Vermögenswerte nachzuweisen, zu einer unwiderlegbaren Vermutung der Steuerhinterziehung. Die Kommission weist darauf hin, dass nach ständiger Rechtsprechung die Vermutung der Steuerhinterziehung und -umgehung nicht auf den Umstand gestützt werden könne, dass ein gebietsansässiger Steuerpflichtiger im Ausland belegene Vermögensgegenstände halte²⁸.

²⁵ Sie weist somit darauf hin, dass, da sich die Einstufung der Vermögenszuwächse daraus ergebe, dass der Steuerpflichtige eine materielle steuerliche Verpflichtung zur Zahlung von Steuern nicht erfüllt habe, die Einstufung wie eine Einhebung der Steuerschuld auf Initiative der Steuerverwaltung wirke, um die Situation des Steuerpflichtigen zu korrigieren, der sich zunächst nicht an die geltenden Steuervorschriften gehalten habe.

²⁶ Zu dieser Frist von vier Jahren vgl. Nr. 37 der vorliegenden Schlussanträge.

²⁷ Laut der Kommission ist es, wenn der Vermögenswert im Ausland in einem Steuerjahr erworben worden sei, in dem das Recht der Steuerverwaltung, die Steuerschuld zu bestimmen oder deren Zahlung zu verlangen, verjährt sei, durchaus möglich, dass der Steuerpflichtige keine Unterlagen zum Nachweis der Steuererklärung über die Einkünfte, mit denen dieser Vermögenswert erworben worden sei, aufbewahrt habe.

²⁸ Vgl. Urteile vom 7. November 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, Rn. 60), und entsprechend Urteil vom 11. März 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, Rn. 51).

43. In diesem Zusammenhang weist die Kommission das Vorbringen der spanischen Regierung zurück, wonach die Beweislast bei der Steuerverwaltung liege, sodass es deren Sache sei, geeignete Ermittlungen durchzuführen, um die tatsächliche Situation des Steuerpflichtigen zu überprüfen und entsprechend vorzugehen. Diese Praxis werde in der in Rede stehenden Regelung nicht beschrieben, und es gebe keinen Beleg dafür, dass sie von den spanischen Behörden tatsächlich angewandt worden sei. Die Regelung verpflichte den Steuerpflichtigen ausdrücklich und restriktiv, die Beweislast für die Erklärung von Einkünften oder der Behandlung als nicht steuerpflichtig zu tragen. Außerdem zeigten die Beispiele für die konkrete Anwendung der Regelung über das Formblatt 720, dass die Beweislast dem Inhaber von Vermögensgegenständen und Rechten obliege, der der Informationspflicht nicht fristgerecht nachgekommen sei.

44. Der zweite Teil betrifft das „völlige Fehlen von Verjährung“. Die Kommission ist daher der Ansicht, dass im Fall der Nichterfüllung oder nicht fristgerechten Erfüllung der Informationspflichten nach dem Formblatt 720 eine „Unverjährbarkeitswirkung“ eintrete.

45. Hierzu vertritt sie *erstens* im Wesentlichen die Auffassung, dass das Fehlen einer Verjährung nicht geeignet sei, das verfolgte Ziel zu erreichen, da die bloße Vorlage des Formblatts 720 innerhalb der vorgeschriebenen Fristen es dem Steuerpflichtigen ermögliche, die zu diesem Zeitpunkt bereits eingetretene Verjährung zu bewahren, auch wenn es sich offensichtlich um einen Fall der Steuerumgehung handele.

46. *Zweitens* sei das völlige Fehlen einer Verjährung auch nicht erforderlich, um die Ziele, die mit der in Rede stehenden Regelung verfolgt würden, im Hinblick auf die bestehenden Instrumente im Bereich des Austauschs von Steuerinformationen auf Unionsebene zu erreichen.

47. Insbesondere stellt die Kommission klar, dass sie nicht bestreite, dass zum Zeitpunkt, zu dem die Regelung des Formblatts 720 im Jahr 2012 erlassen worden sei, keines der bestehenden Instrumente im Bereich des internationalen Austauschs von Steuerinformationen die Erlangung geeigneter Informationen über die Vermögensgegenstände und Rechte im Ausland ermöglicht habe. Das System des Informationsaustauschs auf Unionsebene habe sich zwischen 2012 und 2017 erheblich weiterentwickelt, und zum Zeitpunkt, zu dem die mit Gründen versehene Stellungnahme abgegeben worden sei, nämlich am 15. Februar 2017 – dem Zeitpunkt, der für die Beurteilung des rechtlichen Rahmens der vorliegenden Klage durch den Gerichtshof zu berücksichtigen sei – hätten es die auf Unionsebene bestehenden Instrumente zum Informationsaustausch den Mitgliedstaaten ermöglicht, die erforderlichen Informationen über die im Ausland gehaltenen Vermögensgegenstände und Rechte zu erlangen, um angemessene steuerliche Kontrollen durchzuführen.

48. *Als Erstes* seien nämlich die Informationen, die mit dem Formblatt 720 hätten erklärt werden müssen, weitgehend von der Richtlinie 2011/16 erfasst gewesen.

49. Zur Stützung dieser Feststellung verweist die Kommission auf die speziellen Bestimmungen, die sich auf die drei im Formblatt 720 angeführten Kategorien von Vermögensgegenständen beziehen.

50. Hinsichtlich der Informationen zu den *Bankkonten* verweist sie auf Art. 8 Abs. 3a der Richtlinie 2011/16 sowie auf die Anhänge, die den automatischen Austausch von Informationen über die Bankkonten einschließlich der Einlagenkonten und Verwahrkonten umfassten. Dieser Informationsaustausch betreffe die „meldepflichtigen Personen“. Betroffen seien natürliche

Personen und Rechtsträger außer i) Kapitalgesellschaften, deren Aktien regelmäßig an einer oder mehreren anerkannten Wertpapierbörsen gehandelt würden, ii) Kapitalgesellschaften, die ein verbundener Rechtsträger einer Kapitalgesellschaft nach Ziff. i seien, iii) staatliche Rechtsträger, iv) internationale Organisationen, v) Zentralbanken oder vi) Finanzinstitute²⁹.

51. Nach Art. 8 Abs. 3a Buchst. a der Richtlinie 2011/16 umfassten die Informationen, die über das System des automatischen Austauschs zu übermitteln seien, alle Informationen, die erforderlich seien, um den Inhaber eines Kontos, das Finanzinstitut, bei dem das Konto geführt werde, und das Konto selbst festzustellen. Die Informationen beträfen auch den Kontosaldo oder -wert. Im Fall der Verwahrkonten bezögen sich die Informationen auf den Gesamtbruttobetrag der Zinsen, Gesamtbruttobetrag der Dividenden und Gesamtbruttobetrag anderer Einkünfte, die mittels der auf dem Konto vorhandenen Vermögenswerte erzielt worden seien, sowie auf Gesamtbruttoerlöse aus der Veräußerung oder dem Rückkauf von Finanzvermögen. Bei Einlagenkonten umfassten die auszutauschenden Informationen den Gesamtbruttobetrag der Zinsen, die während des Kalenderjahrs oder eines anderen geeigneten Meldezeitraums auf das Konto eingezahlt oder dem Konto gutgeschrieben worden seien. Bei allen anderen Konten hätten die Informationen den Gesamtbruttobetrag, der in Bezug auf das Konto an den Kontoinhaber gezahlt oder ihm gutgeschrieben worden sei, zu umfassen.

52. Nach Art. 8 Abs. 3a Buchst. a seien die Informationen, die automatisch ausgetauscht würden, hinreichend, um die Höhe der Einkommensteuer zu ermitteln, die sich aus dem Besitz von Bankkonten im Ausland ergebe.

53. Sodann weist die Kommission darauf hin, dass der mit der Richtlinie 2011/16 eingeführte automatische Informationsaustausch die Personen, die eine Erklärung abgeben müssten, verpflichte, die Informationen über die in einem anderen Mitgliedstaat gehaltenen *Wertpapiere* in die Erklärung aufzunehmen. Was die Wertpapiere betreffe, die über Einlagenkonten oder Verwahrkonten gehalten würden, so seien in den meisten Fällen die Informationen, die Gegenstand eines Austauschs seien, dieselben wie die über die Bankkonten, was in diesem Fall auch die Ermittlung der Höhe der Steuer aus den entsprechenden Einkünften ermögliche.

54. Die *Lebensversicherungsprodukte*, die nicht von anderen Rechtsakten der Union erfasst seien, könnten nach Art. 8 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2011/16 ebenfalls Gegenstand eines automatischen Informationsaustauschs sein, der sich auf jeden Besteuerungszeitraum beziehe. In diesem Fall beträfen die Informationen die Gebietsansässigen eines Mitgliedstaats, unabhängig davon, ob es sich um natürliche Personen oder um Rechtsträger handle, und ermöglichten es den Steuerbehörden der Mitgliedstaaten, die Höhe der Steuern zu ermitteln, die auf diese Einkünfte anwendbar seien.

55. Schließlich beträfen die Informationen über *unbewegliches Vermögen*, die nach Art. 8 Abs. 1 Buchst. e dieser Richtlinie automatisch ausgetauscht werden könnten, sowohl das Eigentum als auch die Einkünfte aus diesem Vermögen, unabhängig davon, ob sie natürlichen Personen oder Rechtsträgern mit (Wohn-)Sitz in einem Mitgliedstaat gehörten. Diese Informationen ermöglichten es, die diesem Vermögen und diesen Rechten entsprechenden Einkommensteuern festzustellen.

²⁹ Anhang I Abschnitt VIII Punkt D.2 der Richtlinie 2011/16.

56. *Als Zweites* könnten, obwohl das System des *automatischen* Austauschs von Informationen nicht alle der Erklärungspflicht nach dem Formblatt 720 unterliegenden Informationen umfasse³⁰, die Steuerbehörden der Mitgliedstaaten in diesen Fällen gleichwohl auf den (nicht automatischen) Informationsaustausch *auf Ersuchen* zurückgreifen, wie er in den Art. 5 bis 7 der Richtlinie 2011/16 vorgesehen sei.

57. *Als Drittes* weist die Kommission darauf hin, dass die von der spanischen Regierung geltend gemachten angeblichen Lücken im System des Informationsaustauschs auf Unionsebene diese Tatsache nicht in Frage stellen könnten. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs, insbesondere seinem Urteil Kommission/Belgien³¹, reichten die zwischen den Behörden der Mitgliedstaaten bestehenden Mechanismen zur gegenseitigen Unterstützung aus, um einen Mitgliedstaat in die Lage zu versetzen, die Richtigkeit der Erklärungen der Steuerpflichtigen über ihre Einkünfte, die sie in einem anderen Mitgliedstaat erzielt hätten, zu kontrollieren. Der Gerichtshof habe auch entschieden, dass folglich, obwohl die Instrumente einer Zusammenarbeit in der Praxis nicht immer zufriedenstellend und reibungslos funktionierten, die Mitgliedstaaten aus etwaigen Schwierigkeiten beim Einholen der erforderlichen Informationen oder aus Defiziten, die bei der Kooperation ihrer Steuerverwaltungen auftreten könnten, keine Rechtfertigung für die Beschränkung der durch den Vertrag garantierten Grundfreiheiten herleiten könnten.

58. *Drittens* ist die Kommission jedenfalls der Ansicht, dass zwar die Unzulänglichkeit der Informationen, über die ein Mitgliedstaat in Bezug auf die Vermögensgegenstände oder Rechte von Gebietsansässigen im Ausland verfüge, eine *längere* Nachforderungsfrist rechtfertigen könne, soweit sie dazu diene, seinen Steuerbehörden die sachdienliche Inanspruchnahme von Mechanismen der gegenseitigen Amtshilfe zu erlauben³², sie jedoch das *völlige Fehlen* einer Verjährungsbestimmung nicht rechtfertigen könne, die im Allgemeinen den schwersten Fällen von Verletzungen der Menschenrechte vorbehalten sei.

2) Vorbringen der spanischen Regierung

59. In Bezug auf den ersten Teil des Vorbringens der Kommission bestreitet die spanische Regierung, dass es eine unwiderlegbare Vermutung der Steuerhinterziehung gebe. In diesem Zusammenhang stelle Art. 39 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes³³ eine Betrugsbekämpfungsklausel dar, sehe aber keine Betrugsvermutung vor. Für die Anwendung dieser Bestimmung müssten nämlich zwei Umstände von der Steuerverwaltung nachgewiesen werden: erstens, dass der Steuerpflichtige die dem Formblatt 720 entsprechenden Vermögenswerte nicht erklärt habe, obwohl er dazu verpflichtet gewesen sei, und zweitens die Tatsache, dass der Steuerpflichtige die Einkommensteuer im Zusammenhang mit dem Erwerb dieser Vermögenswerte nicht entrichtet habe.

³⁰ Dies gilt laut der Kommission für Bankkonten und Wertpapiere, wenn ihre Inhaber börsennotierte Gesellschaften und mit ihnen verbundene Unternehmen oder Finanzinstitute seien. Das System des automatischen Informationsaustauschs erfasse auch nicht die Informationen über die berechtigten Personen (nicht Kontoinhaber) betreffend bestimmte im Formblatt 720 genannte Finanzkonten. Ebenso wenig erfasse es Informationen über Wertpapiere, die nicht über Konten in Finanzinstituten gehalten würden.

³¹ Urteil vom 6. Juni 2013 (C-383/10, EU:C:2013:364, Rn. 52 und 53).

³² Vgl. Urteile X und Passenheim-van Schoot, Rn. 62 bis 75, und vom 15. September 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, Rn. 35).

³³ Ich weise darauf hin, dass die Kommission in ihrer Klagschrift nicht angegeben hat, auf welche Bestimmungen des spanischen Rechts sich ihre erste Rüge bezieht. Im rechtlichen Rahmen der Klage hat sie jedoch sowohl Art. 39 des Einkommensteuergesetzes als auch Art. 121 des Körperschaftsteuergesetzes angeführt. Ich verstehe daher die erste Rüge der Kommission dahin, dass sie beide Bestimmungen betrifft. Insoweit bezieht sich die spanische Regierung in ihrer Klagebeantwortung, wenn sie auf die erste Rüge der Kommission Bezug nimmt, nur auf Art. 39 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes. Da die spanische Regierung dem Gerichtshof vorschlägt, die Klage insgesamt abzuweisen, verstehe ich die Argumente der spanischen Regierung zu Art. 39 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes vor diesem Hintergrund dahin, dass sie sich auf Art. 121 Abs. 6 des Körperschaftsteuergesetzes erstrecken.

60. Der Umstand, dass ein Steuerpflichtiger die Erklärung für das Steuerjahr, in dem er seiner Ansicht nach besteuert wurde, nicht aufbewahre, bedeute nicht, dass die Verwaltung automatisch davon ausgehe, dass er im Besitz ungerechtfertigter Vermögenszuwächse sei. In solchen Fällen müsse die Steuerverwaltung prüfen, was der Steuerpflichtige behauptet habe, und wenn sie dies nicht tue, so sei der Umstand, der der Vermutung zugrunde liege, nicht erwiesen (nämlich, dass der Steuerpflichtige nicht mit den fraglichen Einkünften besteuert worden sei) und es sei nicht davon auszugehen, dass ungerechtfertigte Vermögenszuwächse vorlägen. Im Zweifelsfall sei keine Berichtigung vorzunehmen, da einer der Umstände, die der Vermutung zugrunde lägen, nicht nachgewiesen worden sei. Wollte der Steuerpflichtige hingegen die Anwendung von Art. 39 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes mit der Begründung vermeiden, dass er zuvor mit dem Formblatt 720 die Einkünfte erklärt habe, mit denen die nicht erklärten Vermögensgegenstände oder Rechte erworben worden seien, genüge es, anzugeben, in welchen früheren Steuererklärungen er diese Einkünfte erklärt habe. Die Steuerverwaltung sei sodann verpflichtet, dies zu überprüfen.

61. Zur Stützung dieses Vorbringens verweist die spanische Regierung auf mehrere Bestimmungen betreffend die Beweislast³⁴. Diese obliege daher der Steuerbehörde, was in der in Fn. 34 der vorliegenden Schlussanträge angeführten Regelung klar bestimmt sei. Sie verweist beispielsweise auf ein Urteil über eine Berichtigung nach Art. 39 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes, mit dem die in Rede stehende Festsetzung aufgehoben worden sei, wobei das Tribunal Económico-Administrativo Central (Zentrales Verwaltungskontrollorgan, Spanien) der Ansicht gewesen sei, dass der Steuerpflichtige vorgebracht habe, besteuert worden zu sein, und die in seinem Besitz befindlichen Unterlagen vorgelegt habe, und dass die Verwaltung keine Anstrengungen unternommen habe, um den einschlägigen Gegenbeweis zu erbringen³⁵.

62. Zum zweiten Teil des Vorbringens der Kommission trägt die spanische Regierung zunächst vor, die Kommission gehe von einer falschen Prämisse aus, da sie der Ansicht sei, dass die Regelung des Formblatts 720 keine Verjährung vorsehe. In Wirklichkeit handele es sich um eine konkrete Anwendung des Grundsatzes der „*actio nata*“, wonach die Verjährungsfrist für ein Recht oder eine Klage erst zu dem Zeitpunkt beginnen könne, zu dem der Berechtigte Kenntnis

³⁴ Erstens bestimmt im Rahmen des Verfahrens der Prüfung für die Zwecke der Anwendung von Art. 39 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes Art. 105 („Beweislast“) Abs. 1 des Allgemeinen Steuergesetzes, dass „[i]n Besteuerungsverfahren derjenige, der ein Recht geltend macht, den anspruchsbegründenden Sachverhalt beweisen [muss]“. Zweitens nennt Art. 102 („Mitteilung der Festsetzungen“) Abs. 2 Buchst. c des Allgemeinen Steuergesetzes als Bestandteil, der zwangsläufig in diesen Festsetzungen enthalten sein muss, „[d]ie Begründung dieser Festsetzungen, wenn sie nicht den Angaben des Steuerpflichtigen oder der von ihm vorgenommenen Anwendung oder Auslegung der Regelung entsprechen, wobei die Tatsachen und die ihnen zugrunde liegenden wesentlichen Umstände sowie die Rechtsgrundlagen angegeben werden“. Drittens verweist die spanische Regierung auf die „Theorie der Nähe zum Beweisgegenstand“ in Art. 217 der Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil (Gesetz über den Zivilprozess vom 7. Januar 2000) (BOE Nr. 7 vom 8. Januar 2000), wonach die Möglichkeit und Einfachheit der Vorlage von Beweisen für jede Partei des Rechtsstreits zu berücksichtigen sei. Auch wenn grundsätzlich gemäß Art. 106 Abs. 1 des Allgemeinen Steuergesetzes jede Partei die Tatsachen beweisen müsse, die sie zu ihren Gunsten behaupte, bedeute die Anwendung der „Theorie der Nähe zum Beweisgegenstand“, dass die Steuerbehörde, wenn der Steuerpflichtige erkläre, dass er die Unterlagen über seine Steuern nicht zum Beweis seiner Besteuerung aufbewahre, diese Informationen in ihren Archiven suchen müsse, um zu überprüfen, ob er tatsächlich besteuert worden sei. Viertens seien diese Regeln und Grundsätze auch in der Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas [Gesetz über das gemeinsame Verwaltungsverfahren der öffentlichen Verwaltungen vom 1. Oktober 2015] (BOE Nr. 236 vom 2. Oktober 2015) enthalten. Fünftens bestimmten schließlich die Art. 141 und 145 des Allgemeinen Steuergesetzes, dass es Sache der Steuerbehörden sei, „die tatsächlichen Umstände der steuerlichen Verpflichtungen zu ermitteln, um diejenigen herauszufinden, die der Verwaltung sonst nicht bekannt wären“, und „[d]ie Richtigkeit und Genauigkeit der von den Steuerpflichtigen vorgelegten Steuererklärungen zu überprüfen“.

³⁵ Entscheidung des Tribunal Económico-Administrativo Central (Zentrales Verwaltungskontrollorgan, Spanien) vom 16. Januar 2019 (R. G. 4253/2016).

von der Existenz dieses Rechts oder dieser Klagemöglichkeit habe³⁶. Die Anwendung dieses Grundsatzes impliziere somit, dass eine Verjährungsfrist von vier Jahren³⁷ zu dem Zeitpunkt beginne, zu dem die Steuerverwaltung Kenntnis von den Umständen des steuerpflichtigen Sachverhalts habe, die ihr die Einleitung einer Untersuchung erlaubten, sei es dank der Informationen, die ein anderer Staat über ein automatisches oder anlassbezogenes System des Informationsaustauschs erteilt habe, oder dank des Steuerpflichtigen oder Dritter. Es liege somit keine fehlende Verjährung vor.

63. Dies vorausgeschickt, trägt die spanische Regierung im Wesentlichen vor, dass der Grundsatz der „*actio nata*“ keine Anwendung finde, wenn sich Vermögensgegenstände in Spanien befänden. Für diese unterschiedliche Behandlung von Vermögenswerten in Spanien und solchen im Ausland im Hinblick auf die Verjährung gebe es jedoch einen objektiven Grund.

64. *Zum einen* könne nämlich die spanische Steuerverwaltung im spanischen Hoheitsgebiet ihre Befugnisse in Bezug auf beliebige Vermögensgegenstände und Rechte uneingeschränkt ausüben, insbesondere in Form von „fishing expeditions“ (Ersuchen aufs Geratewohl), sie könne dies aber nicht, wenn sich diese Vermögensgegenstände und Rechte im Ausland befänden. Insoweit weist die spanische Regierung darauf hin, dass die ungerechtfertigten Zuwächse Vermögensgegenständen und Rechten entsprächen, die der Steuerverwaltung unbekannt seien und die, um entdeckt zu werden, eine Untersuchung durch diese erforderten, die sie nicht vollständig durchführen könne, da ihre Beamten z. B. nicht außerhalb des spanischen Hoheitsgebiets tätig werden könnten. Angesichts dieser Schwierigkeiten sei es vollkommen gerechtfertigt, dass die Verjährungsfrist von dem Zeitpunkt an zu laufen beginne, zu dem das Bestehen dieser im Ausland belegenen Vermögensgegenstände und Rechte, mit denen nicht erklärte Einkünfte erzielt worden seien und die nicht mit den Mitteln hätten untersucht werden können, die eingesetzt worden wären, wären sie im spanischen Hoheitsgebiet erzielt worden, bekannt sei.

65. Insoweit habe der Gerichtshof das Vorliegen besonderer Verjährungsregelungen anerkannt, wenn ein Mitgliedstaat seine Befugnisse in Bezug auf im Ausland belegene Vermögensgegenstände und Rechte ausüben müsse³⁸. Der Gerichtshof habe auch festgestellt, dass die verschiedenen Ausschlussfristen für die Rechte Einzelner gegenüber denen der Steuerverwaltung dadurch gerechtfertigt seien, dass die Steuerverwaltung von den erforderlichen Angaben erst ab dem Eingang der Steuererklärung des Steuerpflichtigen Kenntnis habe³⁹, was insbesondere dann gelte, wenn die Vermögensgegenstände und/oder Vermögenswerte verschwiegen worden seien und es praktisch unmöglich sei, mit den gegenwärtigen Instrumenten Informationen über sie zu erlangen.

66. *Zum anderen* bestreitet die spanische Regierung die Behauptung der Kommission, dass die in der Union vorhandenen Instrumente der Zusammenarbeit ausreichend seien. Dazu trägt es mehrere Argumente vor, die sich wie folgt zusammenfassen lassen.

³⁶ Laut der spanischen Regierung ist diese Regel der „*actio nata*“ allgemein in Art. 1969 des spanischen Zivilgesetzbuchs (*Gaceta de Madrid* – nunmehr „BOE“ – Nr. 206 vom 25. Juli 1889) vorgesehen. Die Anwendung der Regel der „*actio nata*“ stehe nicht nur nicht im Widerspruch zum Wortlaut von Art. 39 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes, der keine „Unverjährbarkeit“ anführe, sondern sie entspreche auch dem Geist der Regel und einer systematischen Auslegung, die mit dem Zweck des Rechtsinstituts der Verjährung im Einklang stehe.

³⁷ Vgl. zur Vierjahresfrist Nr. 37 und Fn. 23 der vorliegenden Schlussanträge.

³⁸ Vgl. Urteil X und Passenheim-van Schoot, Rn. 86.

³⁹ Vgl. Urteil vom 8. Mai 2008, Ecotrade (C-95/07 und C-96/07, EU:C:2008:267, Rn. 50 ff.).

67. Zunächst sei, da die Klage der Kommission nicht darauf abziele, dass bestimmte Aspekte der Regelung des Formblatts 720 ab dem Zeitpunkt der mit Gründen versehenen Stellungnahme, d. h. ab dem 15. Februar 2017, für ungültig erklärt würden, die Situation der internationalen gegenseitigen Amtshilfe im Jahr 2012, dem Jahr der Einführung des Formblatts 720, und nicht im Februar 2017 zu prüfen. Dies vorausgeschickt, seien jedenfalls die bestehenden Instrumente im Bereich des internationalen Informationsaustauschs bis heute nicht ausreichend, um festzustellen, ob das Vermögen spanischer Steuerpflichtiger Vermögensgegenstände und Rechte mit wirtschaftlicher Substanz und steuerlicher Tragweite im Ausland umfasse.

68. Hierzu weist die spanische Regierung zunächst darauf hin, dass die Kommission anerkannt habe, dass die mit dem Formblatt 720 erhaltenen Informationen nicht vollständig mit den Informationen übereinstimmten, die nach der Richtlinie 2011/16 erlangt werden könnten⁴⁰.

69. Sodann hänge der automatische Austausch im Sinne von Art. 3 Nr. 9 Buchst. a der Richtlinie 2011/16 vom Grundsatz der „verfügbaren Information“ ab, wobei als solche „Informationen ...“, die in den Steuerakten des die Informationen übermittelnden Mitgliedstaats enthalten sind und die im Einklang mit den Verfahren für die Erhebung und Verarbeitung von Informationen des betreffenden Mitgliedstaats abgerufen werden können“, verstanden werden. Folglich könne der Staat, aus dem die betreffenden Einkünfte stammten, möglicherweise nicht über die Informationen verfügen, die Gegenstand des automatischen Austauschs seien, sei es, weil seine nationale Regelung bestimmte Einkünfte oder bestimmte Gegenstände nicht besteuere und hierzu keine Informationen verlange, sei es, weil die zur Information verpflichtete Person, unabhängig davon, ob es sich um den Steuerpflichtigen oder um einen Dritten handele, die Einkünfte oder den Vermögensgegenstand, die Gegenstand der Information seien, nicht erklärt habe. Der Gerichtshof habe in seinem Urteil X und Passenheim-van Schoot⁴¹ entschieden, dass die von einem Mitgliedstaat vorgeschriebenen steuerlichen Kontrollen nicht vom Verhalten eines anderen Mitgliedstaats oder eines Drittstaats abhängen könnten, im vorliegenden Fall von den für den konkreten Fall verfügbaren Informationen. Was im Übrigen die Informationen über die Bankkonten im Sinne von Art. 8 Abs. 3a der Richtlinie 2011/16 betreffe, könne die Steuerverwaltung nicht sicher sein, dass sie die Informationen erhalte, die sie in Bezug auf bereits bestehende Konten im Sinne der Richtlinie, d. h. die am 31. Dezember 2015 geführten Konten⁴², benötige, denn für diese Konten sei der Wohnsitz des Steuerpflichtigen nach den innerstaatlichen Rechtsvorschriften zu bestimmen, die sich daher von einem Mitgliedstaat zum anderen unterscheiden könnten.

70. Schließlich ist nach Ansicht der spanischen Regierung zwar die Situation im Bereich des Informationsaustauschs in den letzten Jahren erheblich geändert worden, doch sei die gegenwärtige Situation keineswegs mit der nationalen Situation vergleichbar, und ihre praktische und wirksame Umsetzung werde wahrscheinlich Zeit in Anspruch nehmen, um unter Berücksichtigung ihrer Komplexität, der zahlreichen betroffenen Staaten sowie der verschiedenen nationalen Regelungen und Praktiken entsprechend angepasst zu werden.

⁴⁰ Insbesondere erfasst diese Richtlinie laut der spanischen Regierung weder die Information über die Wertpapiere (Aktien, Beteiligungen), Rechte und Einkünfte, die in einem anderen Mitgliedstaat hinterlegt, verwaltet oder erlangt werden und die Gegenstand der Erklärung von Informationen sind, noch die Information über Rechte an anderem unbeweglichem Vermögen als demjenigen, dessen Eigentümer der Betroffene ist (Teilnutzungs-, Nutzungs- und Genussrechte, Eigentum ohne Nutzungsrechte), die ebenfalls Gegenstand der Erklärung seien.

⁴¹ Vgl. Rn. 61 dieses Urteils.

⁴² Vgl. den Begriff „bestehende Konten“ in Anhang I Abschnitt VIII Punkt C. 9 der Richtlinie 2011/16.

c) Würdigung

71. Ich weise darauf hin, dass es nach ständiger Rechtsprechung im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens der Kommission obliegt, die behauptete Vertragsverletzung nachzuweisen. Sie muss dem Gerichtshof die erforderlichen Anhaltspunkte liefern, anhand deren er das Vorliegen der Vertragsverletzung prüfen kann, und kann sich dabei nicht auf Vermutungen stützen⁴³. Wie ich darlegen werde, bin ich der Ansicht, dass die Kommission im vorliegenden Fall dem Gerichtshof die erforderlichen Anhaltspunkte weitgehend nicht geliefert hat, anhand deren er das Vorliegen der Vertragsverletzung prüfen kann.

72. Dies ergibt sich meines Erachtens daraus, dass die Klage der Kommission sehr knapp gehalten ist. Außerdem ist die spanische Regierung in ihrer Klagebeantwortung sehr detailliert auf das Vorbringen der Kommission eingegangen, indem sie mehrere Argumente vorgebracht hat, deren Stichhaltigkeit meines Erachtens zum großen Teil nicht auf den ersten Blick ausgeschlossen werden kann. In ihrer Erwiderung beschränkt sich die Kommission darauf, auf diese Argumente in sehr beschränktem Umfang zu antworten, und sie ist daher meines Erachtens nicht sachgerecht auf das Vorbringen der spanischen Regierung eingegangen. Ich bin daher der Ansicht, dass der Gerichtshof weitgehend nicht über die erforderlichen Anhaltspunkte verfügt, anhand deren er das Vorliegen der von der Kommission behaupteten Vertragsverletzung prüfen kann.

1) Zur Frage des „völligen Fehlens“ von Verjährung (zweiter Teil)

73. Was die Frage anbelangt, ob die fehlende Einreichung des Formblatts 720 oder dessen verspätete Einreichung eine „Unverjährbarkeitswirkung“ implizieren würde, die als solche unverhältnismäßig wäre⁴⁴, halte ich es *erstens* für erforderlich, die Tragweite der in Rede stehenden Regel zu klären.

74. Konkret erlauben es Art. 39 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes und Art. 121 Abs. 6 des Körperschaftsteuergesetzes der Steuerverwaltung, im Fall der Nichteinreichung des Formblatts 720 innerhalb der vorgeschriebenen Frist eine Nachforderung aufgrund der Einkünfte zu stellen, die im Ausland belegenen Vermögenswerten entsprechen, die in das Vermögen der Steuerpflichtigen gelangt sind, auch wenn diese Vermögenswerte in einem Zeitraum erworben wurden, der zum Zeitpunkt, zu dem die Steuerverwaltung sie entdeckt, bereits verjährt ist. Dies ergibt sich bereits aus dem Wortlaut dieser Bestimmungen und wird im Übrigen von der spanischen Regierung nicht bestritten. Mit anderen Worten ist die Verjährungsfrist von vier Jahren, die es einem Steuerpflichtigen, der Vermögenswerte in Spanien besitzt, allein deshalb ermöglicht, der Besteuerung zu entgehen, weil ein Zeitraum von vier Jahren ab dem Zeitpunkt vergangen ist, zu dem diese Vermögenswerte hätten erklärt werden müssen, im Fall der vom Formblatt 720 erfassten Vermögenswerte nicht anwendbar.

⁴³ Vgl. u. a. Urteil vom 29. Oktober 2009, Kommission/Finnland (C-246/08, EU:C:2009:671, Rn. 52 und die dort angeführte Rechtsprechung).

⁴⁴ Ich weise darauf hin, dass nach Erhebung der vorliegenden Vertragsverletzungsklage beim Gerichtshof ein Vorabentscheidungsersuchen des Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Oberstes Gericht von Katalonien, Spanien) beim Gerichtshof eingegangen ist (Rechtssache C-330/20). In diesem Vorabentscheidungsersuchen stellt das vorlegende Gericht im Wesentlichen dieselbe Frage wie die hier in Rede stehende, nämlich, ob die Verjährungsregelung des Art. 39 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes verhältnismäßig ist und welche Auswirkungen das System des Informationsaustauschs insoweit hat.

75. In der Praxis gestatten die genannten Bestimmungen es der Steuerverwaltung, für solche Vermögenswerte unabhängig vom Zeitpunkt des Erwerbs der betreffenden Vermögenswerte und damit ohne zeitliche Begrenzung eine Nachforderung zu stellen. Sie bewirken somit eine „Unverjährbarkeit“, wie die Kommission zu Recht geltend macht. Insoweit weise ich darauf hin, dass die Angaben der spanischen Regierung zum Grundsatz der „*actio nata*“ nicht zu einer gegenteiligen Feststellung führen können. Dieser Grundsatz bedeutet nämlich nur, dass die Steuerverwaltung, wenn sie Hinweise auf einen Steuergegenstand besitzt, eine Nachforderung aufgrund der etwaigen Steuerschuld innerhalb von vier Jahren stellen muss. Selbst wenn dieser Grundsatz angewandt wird, was die Kommission im Übrigen nicht zu bestreiten scheint⁴⁵, bleibt die Unverjährbarkeitswirkung daher insoweit bestehen, als die Steuerverwaltung, solange sie die Vierjahresfrist einhält, unabhängig vom Zeitpunkt des Erwerbs der betreffenden Vermögenswerte eine Nachforderung stellen kann⁴⁶.

76. Was *zweitens* die Verhältnismäßigkeit einer solchen Regel der „Unverjährbarkeitswirkung“ betrifft, ist zu prüfen, ob sie *geeignet* ist, die Erreichung des mit ihr verfolgten Ziels zu gewährleisten, und ob sie nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Ziels *erforderlich* ist.

77. Zu diesem ersten Punkt hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass die Geltung einer längeren Nachforderungsfrist in einem Mitgliedstaat in Fällen, in denen Steuergegenstände in einem anderen Mitgliedstaat existieren oder auftreten, dazu beiträgt, die Wirksamkeit der steuerlichen Überwachung zu gewährleisten und Steuerhinterziehung zu bekämpfen, da eine solche Regelung die steuerpflichtigen Inhaber solcher Vermögenswerte davon abhalten kann, diese und ihre Einkünfte daraus den Steuerbehörden zu verschweigen, um sich nicht später einer Nachforderung auszusetzen⁴⁷. Im vorliegenden Fall ist jedoch festzustellen, dass die streitige Verjährungsfrist nur gilt, wenn das Formblatt 720 nicht fristgerecht ausgefüllt wurde. Sie gilt also nicht allgemein, wenn sich die Vermögenswerte im Ausland befinden. Dies vorausgeschickt, bin ich nicht überzeugt, dass diese Regel nicht geeignet ist, die Erreichung des mit ihr verfolgten Ziels zu gewährleisten, wie die Kommission behauptet. Zwar bewahren die Steuerpflichtigen, die der Informationspflicht innerhalb der vorgeschriebenen Fristen nachkommen, für etwaige verschwiegene Einkünfte beim Erwerb von Vermögensgegenständen oder Rechten, über die sie im Ausland verfügen, die Möglichkeit der Verjährung⁴⁸. Wenn aber ein Steuerpflichtiger Einkünfte verschweigen will, erscheint es mir wenig wahrscheinlich, dass er in erster Linie die Informationspflicht erfüllen möchte, um in den Genuss der Verjährung kommen zu können.

78. Was sodann die Erforderlichkeit der streitigen Verjährungsfrist betrifft, bin ich der Ansicht, dass die Kommission den Beweis erbracht hat, dass sie über das hinausgeht, was zur Erreichung des verfolgten Ziels erforderlich ist, aber nur in Bezug auf bestimmte vom Formblatt 720 erfasste Güter, nämlich neue Bankkonten im Sinne der Richtlinie 2011/16 (im Folgenden: neue Bankkonten)⁴⁹.

⁴⁵ Die Kommission beschränkt sich nämlich auf die Behauptung, dass es sich „um einen Fall des völligen Fehlens einer Verjährungsfrist“ handle.

⁴⁶ Beispielsweise würde der Nachforderung mehrere Jahrzehnte nach Eingang der fraglichen Vermögenswerte in das Vermögen der Steuerpflichtigen nichts entgegenstehen, wenn dies der Zeitpunkt ist, zu dem die Steuerverwaltung Kenntnis von ihrem Bestehen erlangt.

⁴⁷ Urteile X und Passenheim-van Schoot, Rn. 51 bis 52, und vom 15. September 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, Rn. 32).

⁴⁸ Dieser von der Kommission hervorgehobene Punkt ist von der spanischen Regierung bestätigt worden.

⁴⁹ Der Begriff „Neukonto“ wird in Anhang I Abschnitt VIII Punkt C.10 der Richtlinie 2011/16 definiert als ab dem 1. Januar 2016 eröffnete Finanzkonten.

79. Insbesondere geht, wie ich im Abschnitt i) erläutern werde, aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs meines Erachtens hervor, dass, wenn ein Mitgliedstaat aufgrund des Systems des verpflichtenden automatischen Austauschs von Informationen über ausreichende Informationen über Auslandsvermögen seiner Steuerpflichtigen verfügt oder verfügen kann, um die entsprechenden Steuern zu erheben, die Anwendung einer längeren Verjährungsfrist über das hinaus, was zur Erreichung des mit ihr verfolgten Ziels erforderlich ist. Insoweit bin ich, wie ich in Abschnitt ii) darlegen werde, der Ansicht, dass die Kommission rechtlich hinreichend nachgewiesen hat, dass die spanische Steuerverwaltung zum Zeitpunkt der in der mit Gründen versehenen Stellungnahme im Jahr 2017 gesetzten Frist, die für die Beurteilung der Klage zu berücksichtigen ist⁵⁰, nach der Richtlinie 2011/16 über ausreichende Informationen über neue Bankkonten im Ausland verfügte oder verfügen konnte, um die entsprechenden Steuern zu ermitteln.

i) Die sich aus der Rechtsprechung ergebenden Grundsätze

80. Meines Erachtens hat der Gerichtshof zwei einander ergänzende und im vorliegenden Fall einschlägige Rechtsprechungslinien aufgestellt.

81. *Erstens* hat der Gerichtshof zur Erforderlichkeit der Geltung einer längeren Nachforderungsfrist in einem Mitgliedstaat in Fällen des Verdachts, dass in einem anderen Mitgliedstaat vorhandene zu versteuernde Guthaben verschwiegen wurden, und zu den Auswirkungen der Instrumente des Informationsaustauschs auf Unionsebene in dieser Hinsicht Stellung genommen⁵¹. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass diese Rechtsprechung, wie ich erläutern werde, zum einen im speziellen Kontext der früheren Richtlinie 77/799/EWG über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern⁵² ergangen ist, die der Richtlinie, um die es in der vorliegenden Rechtssache geht, vorausgegangen ist. Insbesondere weicht diese frühere Richtlinie, wie ich darlegen werde, insofern von der in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehenden ab, als sie es den Steuerbehörden der Mitgliedstaaten nicht erlauben würde, *automatisch* und *verpflichtend* Informationen über ihre Steuerpflichtigen zu erhalten. Zum anderen hat sich der Gerichtshof nur zur Anwendung einer konkreten *längeren* Verjährungsfrist von zwölf Jahren geäußert, die er für verhältnismäßig gehalten hat, hat aber die Frage einer Verjährungsfrist, die wie im vorliegenden Fall eine „Unverjährbarkeitswirkung“ hat, nicht behandelt.

82. In der betreffenden Rechtsprechung hat der Gerichtshof bei der Bestimmung, ob eine längere Verjährungsfrist über das hinausgeht, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist, zwei Fallgestaltungen unterschieden: die erste entspricht einer Situation, in der Steuergegenstände verschwiegen worden sind und die Steuerbehörden über keinen Anhaltspunkt verfügen, der ihnen die Einleitung von Ermittlungen erlaubt, und die zweite einer Situation, in der diese Behörden über Anhaltspunkte für die entsprechenden Steuergegenstände verfügen⁵³.

⁵⁰ Nach ständiger Rechtsprechung ist das Vorliegen einer Vertragsverletzung anhand der Lage zu beurteilen, in der sich der Mitgliedstaat bei Ablauf der Frist befand, die in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzt wurde. Vgl. Urteil vom 28. Januar 2020, Kommission/Italien (Richtlinie zur Bekämpfung von Zahlungsverzug) (C-122/18, EU:C:2020:41, Rn. 58 und die dort angeführte Rechtsprechung). Der Zeitpunkt der in der mit Gründen versehenen Stellungnahme vom 15. Februar 2017 gesetzten Frist war zwei Monate nach Erhalt dieser Stellungnahme durch die spanische Regierung.

⁵¹ Es handelt sich um die Urteile X und Passenheim-van Schoot und vom 15. September 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586), die auch die Parteien angeführt haben.

⁵² Richtlinie des Rates vom 19. Dezember 1977 (ABl. 1977, L 336, S. 15).

⁵³ Vgl. Urteile X und Passenheim-van Schoot, Rn. 62, 63 und 74, und vom 15. September 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, Rn. 33).

83. Der Gerichtshof hat lediglich allgemein anerkannt, dass bei dieser ersten Fallgestaltung eine längere Nachforderungsfrist erforderlich ist. Er hat daher im Wesentlichen festgestellt, dass es in diesem Fall dem erstgenannten Mitgliedstaat aufgrund der Richtlinie 77/799 unmöglich war, sich an die zuständigen Behörden des anderen Mitgliedstaats zu wenden, um von ihnen die nötigen Auskünfte für die ordnungsgemäße Festsetzung des Steuerbetrags zu erhalten⁵⁴. Wie der Gerichtshof nämlich im Wesentlichen entschieden hat, erlaubte es diese frühere Richtlinie den Steuerbehörden der Mitgliedstaaten nicht, automatisch und verpflichtend Bankdaten seiner Steuerpflichtigen zu erlangen⁵⁵. Daher war der betreffende Mitgliedstaat, sofern er nicht bereits über Anhaltspunkte verfügte, die es ihm gestatteten, sich mittels der gegenseitigen Amtshilfe an die zuständigen Behörden anderer Mitgliedstaaten zu wenden, nicht in der Lage, die nötigen Auskünfte zur richtigen Festsetzung des Steuerbetrags zu erhalten.

84. In einer solchen Situation hat der Gerichtshof das Erfordernis einer längeren Nachforderungsfrist mit der Begründung anerkannt, dass das für einen Steuerpflichtigen bestehende Risiko, dass den Steuerbehörden seines Wohnmitgliedstaats verschwiegene Guthaben und Einkünfte aufgedeckt werden, im Fall von Guthaben und Einkünften in einem anderen Mitgliedstaat geringer ist als im Fall inländischer Guthaben und Einkünfte⁵⁶.

85. Zur zweiten Fallgestaltung hat der Gerichtshof entschieden, dass, wenn die Steuerbehörden eines Mitgliedstaats über Anhaltspunkte verfügen, die es ihnen erlauben, sich mittels der in der Richtlinie 77/799 vorgesehenen gegenseitigen Amtshilfe an die zuständigen Behörden anderer Mitgliedstaaten zu wenden, um von ihnen die erforderlichen Auskünfte zur richtigen Festsetzung des Steuerbetrags einzuholen, es sich nicht rechtfertigen lässt, dass ein Mitgliedstaat eine längere Nachforderungsfrist anwendet, die nicht speziell dazu dient, seinen Steuerbehörden die sachdienliche Inanspruchnahme von Mechanismen der gegenseitigen Amtshilfe zwischen Mitgliedstaaten zu erlauben, und die eröffnet wird, wenn sich der Steuergegenstand in einem anderen Mitgliedstaat befindet⁵⁷.

86. Insoweit ergibt sich *zweitens* aus der anderen Rechtsprechungslinie, dass, wenn die zwischen den Behörden der Mitgliedstaaten bestehenden Mechanismen zur gegenseitigen Unterstützung ausreichen, um einen Mitgliedstaat in die Lage zu versetzen, die erforderlichen Kontrollen durchzuführen, die Mitgliedstaaten aus etwaigen Schwierigkeiten beim Einholen der erforderlichen Informationen oder aus Defiziten, die bei der Kooperation ihrer Steuerverwaltungen auftreten können, keine Rechtfertigung für die Beschränkung der durch den Vertrag garantierten Grundfreiheiten herleiten können, auch wenn nicht ausgeschlossen ist, dass das genannte Instrument der Zusammenarbeit in der Praxis nicht immer zufriedenstellend und reibungslos funktioniert⁵⁸. Mit anderen Worten, wenn die zwischen den Behörden der Mitgliedstaaten bestehenden Mechanismen zur gegenseitigen Unterstützung ausreichen, um einen Mitgliedstaat in die Lage zu versetzen, die erforderlichen Kontrollen durchzuführen, so ist es diesem Mitgliedstaat zumutbar, dass die Kontrolle in einem anderen Mitgliedstaat schwieriger durchzuführen sein könnte als im Inland⁵⁹.

⁵⁴ Vgl. Urteil X und Passenheim-van Schoot, Rn. 64 und 65.

⁵⁵ Vgl. in diesem Sinne Urteil X und Passenheim-van Schoot, Rn. 64 und 65.

⁵⁶ Vgl. Urteil X und Passenheim-van Schoot, Rn. 72 und 73.

⁵⁷ Vgl. Urteile X und Passenheim-van Schoot, Rn. 74 und 75, und vom 15. September 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, Rn. 35 und 36).

⁵⁸ Vgl. u. a. Urteile vom 28. Januar 1992, Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, Rn. 18); vom 14. September 2006, Centro di Musicologia Walter Staufer (C-386/04, EU:C:2006:568, Rn. 50), sowie vom 23. Januar 2014, Kommission/Belgien (C-296/12, EU:C:2014:24, Rn. 43).

⁵⁹ Vgl. in diesem Sinne auch Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache Q (C-133/13, EU:C:2014:2255, Nrn. 54 und 55).

87. Meines Erachtens folgt daraus auch, dass es, wenn das Instrument der Zusammenarbeit nicht zufriedenstellend funktioniert, sodass ein Mitgliedstaat die geschuldeten Informationen nicht erhält, es ihm obliegt, sich mit dem Mitgliedstaat in Verbindung zu setzen, um das Problem zu lösen und gegebenenfalls mit der Kommission zu kommunizieren⁶⁰. Dagegen darf ein Mitgliedstaat keine längere Verjährungsfrist anwenden, um dem Umstand abzuweichen, dass ihm die geschuldeten Informationen nicht übermittelt wurden.

88. Aus der angeführten Rechtsprechung ergibt sich, dass, wenn die spanische Steuerverwaltung in der Lage ist, die erforderlichen Informationen zur richtigen Festsetzung des Steuerbetrags aufgrund des verpflichtenden automatischen Austauschs zu erhalten, diese Behörde aus etwaigen Schwierigkeiten beim Einholen der erforderlichen Informationen oder aus Defiziten, die bei der Kooperation der Steuerverwaltungen auftreten können, keine Rechtfertigung für die Beschränkung der durch den Vertrag garantierten Grundfreiheiten herleiten und insoweit keine längere Verjährungsfrist festlegen kann.

89. Meines Erachtens ist die vom Gerichtshof vorgenommene Unterscheidung begründet. Wenn nämlich die einzige Informationsquelle der Steuerverwaltung über die steuerpflichtigen Vermögenswerte der Steuerpflichtigen selbst ist, ist die Entdeckung verschwiegener Vermögenswerte durch den betreffenden Mitgliedstaat schwieriger als in dem Fall, in dem die Steuerverwaltung über diese Informationen nach dem System des Informationsaustauschs verfügt, was die Anwendung einer längeren Verjährungsfrist rechtfertigt.

90. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die Erforderlichkeit der streitigen Verjährungsfrist in der vorliegenden Rechtssache erstens davon abhängt, ob der verpflichtende automatische Informationsaustausch nach der Richtlinie 2011/16 ausreicht, um die spanische Steuerverwaltung in die Lage zu versetzen, die erforderlichen Kontrollen zur richtigen Festsetzung des Steuerbetrags durchzuführen. Ist dies der Fall, so kann sich die spanische Steuerverwaltung entgegen ihrem Vorbringen nicht auf etwaige Schwierigkeiten berufen, um eine längere Verjährungsfrist anzuwenden.

ii) Reicht der verpflichtende automatische Informationsaustausch nach der Richtlinie 2011/16 aus, um die spanische Steuerverwaltung in die Lage zu versetzen, die erforderlichen Kontrollen durchzuführen?

91. Die Parteien vertreten zu dieser Frage unterschiedliche Auffassungen. Die Kommission ist der Ansicht, dass die Richtlinie 2011/16 die spanische Steuerverwaltung in die Lage versetze, die erforderlichen Informationen zu erhalten, um angemessene steuerliche Kontrollen in Bezug auf die im Formblatt 720 angeführten Vermögenswerte durchzuführen, während die spanische Regierung dies bestreitet.

92. Meines Erachtens sind drei Fallgestaltungen zu unterscheiden.

93. *Erstens* die im Formblatt 720 angeführten Informationen über die Bankkonten. Insoweit verpflichtet Art. 8 Abs. 3a Buchst. a der Richtlinie 2011/16 in Verbindung mit den Anhängen I und II, auf die diese Bestimmung verweist, die Mitgliedstaaten, wie die Kommission zu Recht vorträgt, zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten⁶¹, damit sie die

⁶⁰ In letzter Instanz bleibt ihm die Möglichkeit, gemäß Art. 259 AEUV ein Vertragsverletzungsverfahren einzuleiten. Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 27. April 2017, A-Rosa Flussschiff (C-620/15, EU:C:2017:309, Rn. 46), und vom 6. Februar 2018, Altun u. a. (C-359/16, EU:C:2018:63, Rn. 45).

⁶¹ Zu den spezifischen Informationen siehe Nr. 51 der vorliegenden Schlussanträge.

erforderlichen Kontrollen durchführen und den richtigen Steuerbetrag bei grenzüberschreitenden Sachverhalten festsetzen können⁶². Diese Informationen müssen von den Finanzinstituten jedes Mitgliedstaats der zuständigen Behörde gemeldet werden, damit diese diese Informationen an die anderen Mitgliedstaaten weiterleitet.

94. Das Königreich Spanien hat zwei Argumente geltend gemacht, mit denen dargetan werden soll, warum diese Bestimmung die Steuerverwaltung jedoch nicht in die Lage versetze, über die betreffenden Informationen zu verfügen.

95. Insoweit ist das auf den Grundsatz der „verfügbaren Information“ gestützte Argument zurückzuweisen. Es ist festzustellen, dass Informationen über die Finanzkonten nicht von der Bedingung der Verfügbarkeit der verlangten Informationen abhängen⁶³. Was sodann das Vorbringen zu den bestehenden Konten betrifft, hege ich ernsthafte Zweifel daran, dass dies praktisch bedeuten würde, dass die Mitgliedstaaten die betreffenden Informationen nicht erhielten. Die Kommission hat zu diesem Punkt jedoch keine Gegenargumente vorgetragen, und ich bin daher der Ansicht, dass sie nicht die nach der Rechtsprechung erforderlichen Anhaltspunkte vorgebracht hat⁶⁴, anhand deren das Vorliegen einer Vertragsverletzung in dieser Hinsicht geprüft werden könnte⁶⁵.

96. Daher bin ich der Ansicht, dass die Kommission nur in Bezug auf die neuen Bankkonten rechtlich hinreichend nachgewiesen hat, dass die spanische Steuerverwaltung über die erforderlichen Informationen verfügt. Daraus folgt, dass die Anwendung der streitigen Verjährungsfrist über das für diese Kategorie von Vermögenswerten Erforderliche hinausgeht⁶⁶.

97. Was sodann die bestehenden Konten anbelangt, erscheint mir die Dauer der streitigen Verjährungsfrist, die auf diese Vermögenswerte anwendbar ist, nicht unverhältnismäßig.

98. Ich erinnere nämlich daran, dass sich der Gerichtshof bisher nur im Urteil X und Passenheim-van Schoot zur konkreten Verhältnismäßigkeit einer längeren Verjährungsfrist von zwölf Jahren, um die es in dieser Rechtssache ging, geäußert hat, die er für verhältnismäßig gehalten hat⁶⁷.

⁶² Vgl. in diesem Sinne Erwägungsgründe 1, 2 und 10 der Richtlinie 2011/16.

⁶³ Vgl. zehnten Erwägungsgrund der Richtlinie 2011/16. Zu den zwei Argumenten der spanischen Regierung siehe Nr. 69 der vorliegenden Schlussanträge.

⁶⁴ Siehe Nr. 71 der vorliegenden Schlussanträge.

⁶⁵ Ich weise darauf hin, dass das Vorbringen der spanischen Regierung zu den bestehenden Konten in ihrer Gegenerwiderung in Form eines Verweises auf die Antwort der spanischen Regierung auf die mit Gründen versehene Stellungnahme der Kommission vorgebracht wird. Auch wenn die Kommission nicht die Möglichkeit hatte, auf die Gegenerwiderung zu antworten, da diese das schriftliche Verfahren vor dem Gerichtshof beendet, hatte sie doch Kenntnis von diesem Vorbringen der spanischen Regierung und hatte somit Gelegenheit, darauf zu antworten.

⁶⁶ Konkret zeigt sich die Unverhältnismäßigkeit der streitigen Verjährungsfrist, wenn die spanische Steuerverwaltung von den anderen Mitgliedstaaten *keine* Informationen über die neuen Finanzkonten ihrer Steuerpflichtigen nach den angeführten Vorschriften *erhält*, obwohl diese Informationen zu erteilen gewesen wären. In solchen Fällen bedeutet daher die Anwendung des Grundsatzes der „*actio nata*“, dass die vierjährige Nachforderungsfrist nicht zu laufen beginnt, während die Steuerverwaltung nach der oben angeführten Rechtsprechung nicht aus Schwierigkeiten beim Einholen der erforderlichen Informationen oder aus Defiziten, die bei der Kooperation der Steuerverwaltungen auftreten können, keine Rechtfertigung für die Beschränkung der durch den Vertrag garantierten Grundfreiheiten herleiten kann. Werden die Informationen hingegen *tatsächlich erteilt*, z. B. vor Ablauf der Fristen für die Erklärung nach dem Formblatt 720, so führt die Wirkung der Regel der „*actio nata*“ in einem solchen Fall nicht zu einer tatsächlichen Verlängerung der Verjährungsfrist gegenüber der bei innerstaatlichen Sachverhalten geltenden Frist.

⁶⁷ Konkret hat er diese Frist mit der Begründung als verhältnismäßig angesehen, dass die von einem Mitgliedstaat getroffene Entscheidung, diese Frist zeitlich zu begrenzen und diese Grenze nach Maßgabe der Frist zu ziehen, die für die strafrechtliche Verfolgung wegen Steuerhinterziehung gilt, nicht unverhältnismäßig erscheint (Urteil X und Passenheim-van Schoot, Rn. 69).

99. In der vorliegenden Rechtssache hat der Gerichtshof über die Frage zu entscheiden, ob ein Mitgliedstaat im Fall von verschwiegenen Vermögenswerten im Ausland, von denen er keine Kenntnis hatte, auch unabhängig vom Zeitpunkt des Erwerbs der betreffenden Vermögenswerte und somit ohne zeitliche Begrenzung eine Nachforderung vornehmen kann. Meines Erachtens ist dies der Fall. Zum einen sind nämlich die vom Gerichtshof im Urteil X und Passenheim-van Schoot angeführten Gründe für die Erforderlichkeit der Geltung einer längeren Verjährungsfrist für die Mitgliedstaaten⁶⁸ auch auf den vorliegenden Fall übertragbar. Zum anderen bin ich unter Berücksichtigung des bislang erreichten Harmonisierungsgrads im Bereich der Steuern, der sehr begrenzt ist, und des Erfordernisses der Mitgliedstaaten, Steuerhinterziehung zu bekämpfen, das der Gerichtshof somit anerkannt hat, der Ansicht, dass die Mitgliedstaaten in diesem Bereich über einen weiten Ermessensspielraum verfügen, einschließlich desjenigen, die Regel im vorliegenden Fall anzuwenden⁶⁹.

100. *Zweitens* gibt es die Kategorie der vom Formblatt 720 erfassten Vermögenswerte, die Gegenstand des automatischen Austauschs nach Art. 8 Abs. 1 der Richtlinie 2011/16 sind⁷⁰. Für diese Kategorie von Vermögenswerten vertritt die spanische Regierung zu Recht die Auffassung, dass der automatische Austausch vom Grundsatz der „verfügbaren Information“ abhängt⁷¹. Dieser Grundsatz bedeutet im Wesentlichen, dass die Mitgliedstaaten nur verpflichtet sind, die in ihren nationalen Steuerdatenbanken verfügbaren Informationen zu teilen. Eine andere Erhebung von Daten als die von den Steuerverwaltungen für interne steuerliche Zwecke durchgeführte ist nicht erforderlich.

101. Ich räume zwar ein, dass der automatische Austausch für diese Kategorie von Vermögenswerten daher grundsätzlich eingeschränkt sein kann, doch hege ich ernsthafte Zweifel daran, dass dies in der Praxis bei allen erfassten Vermögenswerten der Fall ist, wie die spanische Regierung vorbringt. Art. 8 Abs. 1 der Richtlinie 2011/16 umfasst nämlich fünf Kategorien von Vermögensgegenständen, und zumindest in Bezug auf unbewegliches Vermögen halte ich es für unwahrscheinlich, dass die Mitgliedstaaten nicht über die erforderlichen Informationen verfügen, damit der betreffende Mitgliedstaat den richtigen Steuerbetrag festsetzen kann⁷².

102. Die Kommission hat jedoch auf dieses Vorbringen der spanischen Regierung nicht geantwortet und hat daher meines Erachtens keine Argumente vorgetragen, die es dem Gerichtshof mit Sicherheit ermöglichen würden, es zurückzuweisen⁷³. Daraus folgt, dass die Kommission nicht den erforderlichen Nachweis erbracht hat, dass die spanische Steuerverwaltung in der Lage ist, die erforderlichen Kontrollen in Bezug auf diese Kategorie von

⁶⁸ Vgl. insoweit Nrn. 83, 84 und 89 der vorliegenden Schlussanträge.

⁶⁹ Ich weise darauf hin, dass die Steuerbehörde nach dem Grundsatz der „*actio nata*“, wenn sie Hinweise auf einen Steuergegenstand besitzt, eine Nachforderung aufgrund der etwaigen Steuerschuld innerhalb von vier Jahren stellen muss. Da diese Frist die gleiche ist wie bei innerstaatlichen Sachverhalten, handelt es sich nicht um eine längere Nachforderungsfrist, die nicht speziell dazu dient, seinen Steuerbehörden die sachdienliche Inanspruchnahme von Mechanismen der gegenseitigen Amtshilfe zwischen Mitgliedstaaten zu erlauben, und die gelten würde, wenn sich der Steuergegenstand in einem anderen Mitgliedstaat befindet, wie der Gerichtshof im Urteil X und Passenheim-van Schoot ausgeführt hat.

⁷⁰ Es handelt sich um Lebensversicherungsprodukte nach Art. 8 Abs. 1 Buchst. c dieser Richtlinie und um unbewegliches Vermögen nach Art. 8 Abs. 1 Buchst. e dieser Richtlinie.

⁷¹ So übermittelt nach Art. 8 Abs. 1 der Richtlinie 2011/16 die zuständige Behörde jedes Mitgliedstaats im Wege des automatischen Austauschs der zuständigen Behörde jedes anderen Mitgliedstaats „Informationen ..., die ... verfügbar sind“. Insoweit bestimmt Art. 3 Nr. 9 dieser Richtlinie, dass verfügbare Informationen im Sinne von Art. 8 Abs. 1 dieser Richtlinie solche sind, die in den Steuerakten des die Informationen übermittelnden Mitgliedstaats enthalten sind und die im Einklang mit den Verfahren für die Erhebung und Verarbeitung von Informationen des betreffenden Mitgliedstaats abgerufen werden können.

⁷² Für unbewegliches Vermögen verfügen die Mitgliedstaaten normalerweise über Register mit allen einschlägigen Informationen.

⁷³ Vgl. entsprechend Urteil vom 12. Juli 2012, Kommission/Deutschland (C-562/10, EU:C:2012:442, Rn. 53 und 61).

Vermögensgegenständen durchzuführen. Aus den oben in den Nrn. 97 bis 99 dargelegten Gründen bin ich außerdem der Ansicht, dass die streitige Verjährungsfrist für diese Kategorie von Vermögenswerten nicht über das Erforderliche hinausgeht.

103. *Drittens*, was die Informationen betrifft, die von der Richtlinie 2011/16 nicht erfasst werden⁷⁴, erhält die spanische Steuerverwaltung für diese Kategorie von Vermögenswerten keine systematische und automatische Information gemäß dieser Richtlinie. Aus den oben in den Nrn. 97 bis 99 dargelegten Gründen bin ich der Ansicht, dass die streitige Verjährungsfrist für diese Kategorie von Vermögenswerten nicht über das Erforderliche hinausgeht.

104. Abschließend bin ich der Ansicht, dass die Kommission die Unverhältnismäßigkeit der Verjährungsfrist nur im Hinblick auf die Kategorie der Informationen betreffend neue Bankkonten nachgewiesen hat. Ich schlage dem Gerichtshof daher vor, der ersten Rüge stattzugeben, soweit die spanische Regierung die streitige Verjährungsfrist für diese Kategorie von Vermögenswerten vorgesehen hat.

2) Zum Vorliegen einer unwiderlegbaren Vermutung der Steuerhinterziehung (erster Teil)

105. Was das Vorliegen einer unwiderlegbaren Vermutung der Steuerhinterziehung angeht, bin ich der Ansicht, dass die Argumente der Kommission zurückzuweisen sind.

106. Es trifft zwar zu, dass die Einführung einer Vermutung der Steuerhinterziehung nicht allein auf den Umstand gestützt werden kann, dass die Situation eines Steuerpflichtigen einen Auslandsbezug aufweist⁷⁵. Im Übrigen geht eine Regelung, die das Vorliegen eines betrügerischen Verhaltens allein deshalb vermutet, weil die darin festgelegten Voraussetzungen erfüllt sind, und dem betroffenen Steuerpflichtigen keine Möglichkeit einräumt, diese Vermutung zu widerlegen, grundsätzlich über das hinaus, was zur Erreichung ihres Ziels erforderlich ist⁷⁶.

107. Dies vorausgeschickt hat die Kommission jedoch nicht den Beweis erbracht, dass es sich im vorliegenden Fall um eine unwiderlegbare Vermutung der Steuerhinterziehung handelt.

108. Erstens ist festzustellen, dass die Unmöglichkeit, eine Verjährungsfrist geltend zu machen, für die Möglichkeit, eine Vermutung der Steuerhinterziehung zu widerlegen, nicht relevant ist⁷⁷. Zweitens ist über die Frage der Verjährung hinaus noch zu klären, ob der Steuerpflichtige gleichwohl der Anwendung von Art. 39 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes und von Art. 121 Abs. 6 des Körperschaftsteuergesetzes entgehen kann, und damit die Einbeziehung von Beträgen, die dem Wert der im Ausland belegenen Vermögensgegenstände oder Rechte entsprechen, in die Bemessungsgrundlage verhindern kann, für den Fall, dass diese Beträge zwar der Steuer unterlagen, aber der Steuerpflichtige nicht oder nicht mehr in der Lage ist, nachzuweisen, dass

⁷⁴ Zu diesen Informationen siehe Fn. 30 und 40 der vorliegenden Schlussanträge.

⁷⁵ Vgl. in diesem Sinne z. B. Urteile vom 11. März 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, Rn. 51), vom 5. Mai 2011, Kommission/Portugal (C-267/09, EU:C:2011:273, Rn. 33 bis 49), sowie vom 7. November 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, Rn. 60).

⁷⁶ Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 13. März 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, Rn. 82); vom 5. Juli 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, Rn. 50); vom 3. Oktober 2013, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, Rn. 37), sowie vom 26. Februar 2019, X (in Drittländern ansässige Zwischengesellschaften) (C-135/17, EU:C:2019:136, Rn. 88).

⁷⁷ Der Vorteil einer Verjährung erlaubt es nämlich seinem Wesen nach nur, die Folgen zu verhindern, die die Anwendung der Vermutung mit sich bringen müsste, was etwas anders ist, da die Feststellung einer Steuerhinterziehung selbst bestehen bleibt. Der Umstand, dass die betreffenden Bestimmungen es nicht automatisch gestatten, der Vermutung der Steuerhinterziehung allein deshalb zu entgehen, weil es sich um Vermögenswerte handelt, die in einem Zeitraum erworben wurden, für den die Verjährungsfrist bereits abgelaufen ist, kommt daher für sich genommen nicht einer unwiderlegbaren Vermutung der Steuerhinterziehung gleich.

sie erklärt wurden. Insoweit beziehen sich die zwischen den Parteien streitigen Punkte im Wesentlichen auf die Tragweite der fraglichen Regelung sowohl auf der Ebene der Regelung selbst als auch auf der Ebene ihrer Durchführung⁷⁸.

109. Insoweit weise ich darauf hin, dass insbesondere hinsichtlich der Anwendung einer nationalen Vorschrift für den Nachweis einer Vertragsverletzung die Vorlage von Beweismitteln erforderlich ist, die im Vergleich zu denen, die gewöhnlich im Rahmen einer nur den Inhalt einer nationalen Vorschrift betreffenden Vertragsverletzungsklage herangezogen werden, besonderer Natur sind. Unter diesen Umständen kann die Vertragsverletzung nur durch einen hinreichend dokumentierten und detaillierten Nachweis der der nationalen Verwaltung und/oder den nationalen Gerichten vorgeworfenen und dem betreffenden Mitgliedstaat zuzurechnenden Praxis dargetan werden⁷⁹.

110. Was die Tragweite der fraglichen Regelung angeht, bin ich der Ansicht, dass die spanische Regierung mit dem Verweis auf mehrere Bestimmungen über die Beweislast und ein dazu ergangenes Urteil überzeugend dargelegt hat, dass die Beweislast bei der Steuerverwaltung liegt, sodass, wenn der Steuerpflichtige die Unterlagen zum Nachweis der Steuererklärung über die Einkünfte, mit denen seine Vermögenswerte erworben wurden, nicht aufbewahrt, sich nicht automatisch ergibt, dass er im Besitz ungerechtfertigter Vermögenszuwächse im Sinne von Art. 39 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes ist⁸⁰. Die Kommission hat keine Beweise vorgelegt, die diese Erklärung entkräften könnten. Insbesondere steht der Wortlaut dieser Bestimmung als solcher der von der spanischen Regierung vertretenen Auslegung nicht entgegen. Was sodann die Praxis der Steuerverwaltung betrifft, ist festzustellen, dass die Kommission durch das Anführen von „Beispielen für die konkrete Anwendung“ ohne nähere Erläuterung nicht dem Kriterium des hinreichend dokumentierten und detaillierten Nachweises der vorgeworfenen Praxis nachkommt.

111. Daraus folgt, dass die Kommission nicht den erforderlichen Beweis für das Vorliegen einer unwiderlegbaren Vermutung der Steuerhinterziehung erbracht hat.

112. Abschließend schlage ich dem Gerichtshof vor, der ersten Rüge teilweise stattzugeben, da das Königreich Spanien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Art. 63 AEUV und Art. 40 des EWR-Abkommens verstoßen hat, dass im Fall der Nichterfüllung oder der verspäteten Erfüllung der Informationspflicht über neue Bankkonten die Steuerverwaltung unabhängig vom Zeitpunkt des Erwerbs der betreffenden Vermögenswerte eine Nachforderung aufgrund der sich daraus ergebenden Steuerschuld stellen kann.

2. Zur proportionalen Geldbuße von 150 % (zweite Rüge)

113. Mit ihrer zweiten Rüge macht die Kommission geltend, es stelle eine unverhältnismäßige Beschränkung dar, wenn „[b]ei Nichterfüllung der Informationspflichten hinsichtlich der Vermögensgegenstände und Rechte im Ausland oder für die nicht fristgerechte Einreichung des Formblatts 720 automatisch eine proportionale Geldbuße in Höhe von 150 % verhängt [wird]“.

⁷⁸ So verweist die Kommission insoweit sowohl auf den Wortlaut von Art. 39 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes als auch auf die Beispiele für die konkrete Anwendung dieser Regelung. Siehe Nr. 43 der vorliegenden Schlussanträge.

⁷⁹ Vgl. Urteil vom 12. Mai 2005, Kommission/Belgien (C-287/03, EU:C:2005:282, Rn. 28).

⁸⁰ Ich weise darauf hin, dass im Vorbringen der spanischen Regierung nur Art. 39 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes angeführt wird. Da es sich um allgemeine Grundsätze handelt, verstehe ich dies jedoch so, dass sie auch Art. 121 Abs. 6 des Körperschaftsteuergesetzes betreffen.

a) In Rede stehende Regelung

114. Diese Rüge bezieht sich auf die Regelung in den beiden Zusatzbestimmungen des Gesetzes Nr. 7/2012. Mit diesen Bestimmungen wird das Steuerdelikt geahndet, das sich aus der Anwendung von Art. 39 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes und der ähnlichen Regelung in Art. 121 Abs. 6 des Körperschaftsteuergesetzes ergibt. Insoweit sieht die erste Zusatzbestimmung des Gesetzes Nr. 7/2012 vor, dass die Anwendung dieser Bestimmungen „das Steuerdelikt [verwirklicht]“, das als „sehr schwer“ anzusehen ist und mit einer Geldbuße von 150 % bestraft wird. Die Geldbuße wird auf der Grundlage der Steuer, die auf den Wert der betreffenden Vermögensgegenstände und Rechte anwendbar ist, berechnet.

b) Vorbringen der Parteien

1) Vorbringen der Kommission

115. Nach Ansicht der Kommission ist die proportionale Geldbuße von 150 % sowohl wegen ihrer Schwere als auch wegen ihres automatischen und unveränderlichen Charakters unverhältnismäßig.

116. Was die Schwere der Geldbuße angehe, so sei der Satz von 150 % deutlich höher als die bei verspäteter Steuererklärung anwendbaren progressiven Sanktionen, da die Höhe dieser Sanktionen 5 %, 10 %, 15 % und 20 % betrage, je nachdem, ob die Verspätung drei, sechs, zwölf Monate oder mehr betrage⁸¹. Diese niedrigeren Sätze seien mit der proportionalen Geldbuße von 150 % zu vergleichen, da es sich in beiden Fällen um Antworten auf die verspätete Vorlage einer Erklärung über steuerpflichtige Einkünfte handle. Die niedrigeren Zuschläge seien jedoch mit einer Steuererklärung verbunden, die unmittelbar mit der *Zahlungsverpflichtung* zusammenhänge, während die schwerste Sanktion von 150 % mit der Erklärung von Informationen nach dem Formblatt 720 verbunden sei, bei der es sich um eine bloße *formelle Verpflichtung* zur Übermittlung von Informationen handle, die in der Regel nicht mit einer Besteuerung verbunden seien.

117. Zum automatischen und unveränderlichen Charakter der Geldbuße führt die Kommission *erstens* aus, dass die Geldbuße von 150 % nicht verändert werden könne, da dieser Satz unabhängig vom Grad der den nationalen Steuerbehörden zugänglichen Informationen⁸², unabhängig vom Zeitpunkt des Erwerbs der fraglichen Vermögenswerte (vor oder während eines Zeitraum, für den die Verjährungsfrist bereits abgelaufen ist) und unabhängig vom Verhalten des Steuerpflichtigen gelte, der keineswegs in allen Fällen der Informationspflicht nicht nachgekommen sei, sondern diese nur mit Verspätung erfüllt haben könnte.

118. Zu der durch den Vorbescheid vom 6. Juni 2017 gebotenen Möglichkeit einer Berichtigung, auf die sich die spanische Regierung berufen hat, weist die Kommission darauf hin, dass nach diesem Vorbescheid ein Steuerpflichtiger, der die Erklärungspflicht nicht erfüllt habe, die Möglichkeit habe, seine Situation im Rahmen einer Selbstveranlagung zu bereinigen, die außerhalb der Frist für die Steuer auf das Einkommen natürlicher Personen und mit Zahlung der entsprechenden Steuer durchgeführt werde. In diesem Fall würde anstelle der Geldbuße von

⁸¹ Es handelt sich um Art. 27 des Allgemeinen Steuergesetzes.

⁸² Wie in den Nrn. 47 bis 57 der vorliegenden Schlussanträge ausgeführt, ist die Kommission im Rahmen der ersten Rüge der Ansicht, dass die Mitgliedstaaten über ausreichende Mittel verfügten, um Informationen über die im Ausland gehaltenen Vermögensgegenstände und Rechte zu erhalten, um angemessene steuerliche Kontrollen nach der Richtlinie 2011/16 durchzuführen.

150 % ein Zuschlag von 20 % erhoben. Dieser Vorbescheid könne jedoch nicht berücksichtigt werden, denn zum einen habe er keine Gesetzeskraft und kein Anhaltspunkt im Gesetz Nr. 7/2012, das den rechtlichen Rahmen für die Verpflichtung betreffend das Formblatt 720 darstelle, lasse den Schluss zu, dass diese Möglichkeit bestehe. Zum anderen liege der Zeitpunkt der Veröffentlichung des Vorbescheids nach der mit Gründen versehenen Stellungnahme der Kommission, was einer Berücksichtigung entgegenstehe. Was die Praxis der Steuerverwaltung vor der Veröffentlichung dieses Vorbescheids angehe, so sei die Möglichkeit, die Geldbuße von 150 % durch einen Zuschlag von 20 % zu ersetzen, von der Steuerverwaltung offenbar nicht einheitlich, sondern im Einzelfall angewandt worden. Aus den der Kommission vorliegenden Informationen gehe hervor, dass es vor der Veröffentlichung des Vorbescheids in bestimmten Fällen, in denen das Formblatt 720 nicht fristgerecht vorgelegt worden sei, habe vorkommen können, dass die Geldbuße von 150 % auf den Inhaber der Vermögensgegenstände und Rechte im Ausland allein deshalb verhängt worden sei, weil er nicht habe nachweisen können, dass er die Steuer auf die entsprechenden Einkünfte rechtzeitig ordnungsgemäß entrichtet habe.

119. *Zweitens* führe die Steuerverwaltung ebenso wie bei der Einstufung der im Ausland belegenen Vermögenswerte als ungerechtfertigte Vermögenszuwächse im Fall der Nichterfüllung der Erklärungspflicht keine besondere Untersuchung durch, wenn der Inhaber der Vermögensgegenstände nicht nachweisen könne, dass die Vermögenswerte den erklärten und steuerpflichtigen Einkünften entsprächen, was auf eine unwiderlegbare Vermutung der Steuerhinterziehung hinauslaufe.

120. *Drittens* sei es auch unverhältnismäßig, dass die Geldbuße von 150 %, die Besteuerung der fraglichen Einkünfte sowie pauschale Geldbußen gleichzeitig angewandt würden, ohne die sich daraus ergebende Gesamtsteuerschuld zu berücksichtigen. Es könnten insbesondere Fälle auftreten, in denen die Gesamtsteuerschuld den Wert der Vermögensgegenstände und Rechte übersteige. Die Kommission verweist auf die „Fälle, die [ihr] zur Kenntnis gebracht worden sind“, und führt zwei Beispiele für die gleichzeitige Anwendung der Sanktionen an.

2) Vorbringen der spanischen Regierung

121. Die spanische Regierung weist zunächst darauf hin, dass die Verhältnismäßigkeit von Sanktionen unabhängig davon, ob es sich um die proportionale Geldbuße von 150 % oder um pauschale Geldbußen handle, der alleinigen Beurteilung durch die nationalen Gerichte unterliege, da sie auf europäischer Ebene nicht harmonisiert seien.

122. Dies vorausgeschickt, seien, was *erstens* die Schwere der Geldbuße anbelange, die Geldbuße von 150 % und die von der Kommission geltend gemachten niedrigeren Zuschläge zunächst nicht vergleichbar. Nur die Erstere habe den Charakter einer Sanktion, die dazu bestimmt sei, das Verhalten des Steuerpflichtigen zu ahnden, der sich darauf beschränke, der Informationspflicht nachzukommen, *ohne* die entsprechende Steuer zu entrichten, während die Letzteren nur dazu dienten, die Steuerpflichtigen zur Einhaltung der vorgeschriebenen Fristen zu veranlassen und dem Staat den durch die verspätete Zahlung der Steuer erlittenen Schaden zu ersetzen.

123. Sodann dürfe der Umstand, dass der Vorbescheid vom 6. Juni 2017 nach der mit Gründen versehenen Stellungnahme erlassen worden sei, der Berücksichtigung der darin enthaltenen Auslegung nicht entgegenstehen. Zum einen beschränkten sich die Vorbescheide nämlich auf die Auslegung der Bestimmungen, und es sei ihnen nicht möglich, sie zu ändern oder zu berichtigen. Folglich ergebe sich aus dem Steuervorbescheid keine neue anwendbare Bestimmung, und die für den Steuerpflichtigen günstigen Auswirkungen seien rückwirkend ab dem Inkrafttreten der

Bestimmung anwendbar. Im Übrigen treffe es nicht zu, dass die Möglichkeit einer Berichtigung im Gesetz nicht vorgesehen sei. Diese Möglichkeit und ihre Wirkungen würden nämlich allgemein in Art. 27 und Art. 179 Abs. 3 des Allgemeinen Steuergesetzes anerkannt. Aus dieser Regelung, um die es im Vorbescheid gehe, gehe hervor, dass es möglich sei, unbeschadet etwaiger Zuschläge, verspätete freiwillige Berichtigungen ohne Sanktion wegen Nichtzahlung vorzulegen. Diese Regelung gelte für alle Steuererklärungen einschließlich der Berichtigung von Auslandsvermögen und sei zum Zeitpunkt des Erlasses des Gesetzes Nr. 7/2012 bereits in Kraft gewesen. Die Möglichkeit einer Berichtigung habe somit vor der Veröffentlichung des Vorbescheids bestanden. Was zum anderen das Vorbringen der Kommission zur Praxis vor der Veröffentlichung des Vorbescheids angehe, so beschränke sich dieses darauf, geltend zu machen, dass die Möglichkeit einer Berichtigung nicht einheitlich angewandt werden könne, ohne hierfür konkrete Beweise vorzulegen.

124. Im Übrigen erlaubten es die Anforderungen, die sich aus dem im spanischen Recht vorgesehenen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ergäben⁸³, der Verwaltung auch, die Sanktionen anzupassen, um sicherzustellen, dass sie den Steuerdelikten entsprächen, auf die sie angewandt würden.

125. Außerdem sanktioniere die proportionale Geldbuße von 150 % nicht den Verstoß gegen eine einfache Erklärungspflicht, sondern das Verschweigen von Einkünften und die wiederholte Nichtzahlung der geschuldeten Steuer, mit anderen Worten Handlungen der Steuerumgehung. Da diese Geldbuße das Verhalten des Steuerpflichtigen sanktionieren solle, sei es ausgeschlossen, den Satz der Geldbuße je nach dem Grad der Informationen, die Dritte der Steuerverwaltung zur Verfügung stellen könnten, zu verändern.

126. *Zweitens* bestreitet die spanische Regierung den automatischen Charakter der Geldbuße. Zum einen müssten, damit sie verhängt werden könne, die Tatbestandsmerkmale der von ihr sanktionierten Zuwiderhandlung zwingend erfüllt sein, wobei die Beweislast hierfür der Verwaltung obliege⁸⁴. Zum anderen müsse die Steuerverwaltung auch die Schuld des Steuerpflichtigen nachweisen, was sich u. a. aus Art. 178, Art. 179 und Art. 183 Abs. 1 des Allgemeinen Steuergesetzes ergebe. Im spanischen Steuer- und Verwaltungssystem könnten die Sanktionen nicht automatisch verhängt werden, und es könne insbesondere nur dann eine Sanktion geben, wenn die Schuld hinreichend gerechtfertigt und begründet worden sei, wobei nach dem Grundsatz der Unschuldsvermutung die Beweislast für die Tatsachen und die Schuld vollständig und ausschließlich der Verwaltung obliege. Seit der Schaffung des Formblatts 720 hätten von den Fällen der Vorlage einer Erklärung nach Fristablauf nur 7,6 % zur Verhängung einer steuerlichen Sanktion geführt.

127. Es sei daher unerlässlich, dass die Schuld Gegenstand einer besonderen Begründung sei und dass sie durch hinreichend klare und detaillierte Tatsachen belegt werde, die die Erwägungen enthielten, die den Schluss auf ihr Vorliegen erlaubt hätten. Zur Veranschaulichung verweist die

⁸³ Die spanische Regierung weist darauf hin, dass der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im Verwaltungsrecht im Bereich der Sanktionen allgemein in Art. 29 der Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público (Gesetz 40/2015 über die rechtliche Regelung des öffentlichen Sektors) geregelt sei, dessen Abs. 4 bestimme, dass „[w]enn die erforderliche Angemessenheit der zu verhängenden Sanktion im Hinblick auf die Schwere der die Zuwiderhandlung begründenden Tatsachen sowie die Umstände des Einzelfalls dies rechtfertigen, ... das für die Entscheidung zuständige Organ eine geringere Sanktion verhängen [kann]“. Im Bereich der Besteuerung wird der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit insbesondere in folgenden Bestimmungen angeführt: a) Art. 3 („Grundsätze für die Organisation und Anwendung des Steuersystems“) des Allgemeinen Steuergesetzes, dessen Abs. 2 vorsieht, dass „[d]ie Anwendung des Steuersystems ... auf den Grundsätzen der Verhältnismäßigkeit [beruht]“, und b) Art. 178 („Grundsätze der Sanktionsbefugnis im Bereich der Besteuerung“) des Allgemeinen Steuergesetzes, dessen Unterabs. 2 bestimmt, dass „[i]nsbesondere ... die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit, der Strafbarkeit, der Verantwortlichkeit, der Verhältnismäßigkeit und des Nichtwettbewerbs [gelten]“.

⁸⁴ Vgl. insoweit Nrn. 59 bis 61 der vorliegenden Schlussanträge.

spanische Regierung auf eine Gerichtsentscheidung⁸⁵, mit der die verhängte Sanktion für nichtig erklärt wird, da festgestellt wurde, dass die Begründung der Schuld in der Entscheidung über die Verhängung einer Sanktion unzureichend sei. Außerdem macht sie Zahlenangaben, die im Wesentlichen belegen sollen, dass die Verhängung dieser Geldbuße immer einer Beurteilung unterliege: Von 781 Verfahren zur Kontrolle hätten nur 296 zu Sanktionsverfahren geführt, und von diesen hätten 108⁸⁶ zur Anwendung der proportionalen Geldbuße von 150 % durch die Steuerverwaltung geführt. Die Regelung enthalte daher keine Vermutung der Steuerhinterziehung.

128. *Drittens* macht die spanische Regierung zur Rechtfertigung der Verhältnismäßigkeit der Geldbuße zum einen geltend, dass sie nur mit anderen Geldbußen verglichen werden könne, mit denen das wiederholte und systematische Verschweigen von Vermögensgegenständen geahndet werde, die Sanktionen zwischen 100 % und 150 % vorsähen⁸⁷. Die Sanktion von 150 % liege daher innerhalb der Grenzen, die im Allgemeinen Steuergesetz für die schwereren Fälle der fehlenden Zahlung der Steuerschuld allgemein vorgesehen seien. Außerdem könnte die Sanktion allgemein in schwereren Fällen wie z. B. bei Delikten gegen den Fiskus bis zu 600 % des nicht gezahlten Betrags erreichen⁸⁸. Zum anderen könne ihr Satz von 150 % gesenkt werden, und zwar im Fall der Zustimmung (30 %) oder einer schnellen Zahlung (25 %), und die Sanktion könne daher auf bis zu 78,75 % herabgesetzt werden.

129. Im Übrigen sei das Vorbringen der Kommission betreffend eine (angebliche) „gleichzeitige Anwendung“ der formellen Zuwiderhandlung wegen Nichtvorlage des Formblatts 720 und der materiellen Zuwiderhandlung zur Berichtigung eines ungerechtfertigten Vermögenszuwachses unzutreffend. Wenn nämlich die Steuerverwaltung nachweise, dass das Verhalten des Steuerpflichtigen schuldhaft sei, sei die materielle Sanktion zu verhängen, da die formelle Zuwiderhandlung nach Art. 180 Abs. 1 des Allgemeinen Steuergesetzes in dieser aufgehe⁸⁹. Der sehr enge Zusammenhang zwischen der Berichtigung des ungerechtfertigten Vermögenszuwachses und der Nichtvorlage des Formblatts 720 bedeute, dass sie aufgrund der Konkurrenz der Maßnahmen nicht getrennt, sondern für die Zwecke der Zuwiderhandlung als Einheit betrachtet werden könnten.

c) Würdigung

130. Vorab weise ich darauf hin, dass entgegen dem Vorbringen der spanischen Regierung festzustellen ist, dass der Gerichtshof für die Beurteilung der Rügen der Kommission in Bezug auf die Verhältnismäßigkeit der Sanktionen zuständig ist⁹⁰.

⁸⁵ Entscheidung des Tribunal Económico-Administrativo Central (Zentrales Verwaltungskontrollorgan), Erste Kammer, vom 14. Februar 2019 (R. G. 529/2016).

⁸⁶ Ich weise darauf hin, dass hinsichtlich der Zahl der Fälle, in denen die Sanktion von 150 % angewandt wurde, Zweifel besteht. Die spanische Regierung hat sich nämlich in ihren Erklärungen einmal auf 108 Fälle und einmal auf 129 Fälle bezogen.

⁸⁷ Es handele sich um Art. 191 Abs. 4 des Allgemeinen Steuergesetzes.

⁸⁸ Die spanische Regierung verweist auf Art. 305 der Ley Orgánica 10/1995 del Código Penal (Strafgesetzbuch) vom 23. November 1995 (BOE Nr. 281 vom 24. November 1995).

⁸⁹ In dieser Bestimmung heißt es, dass „[d]ieselbe Handlung oder Unterlassung, die als Kriterium für die Abstufung einer Zuwiderhandlung oder als Umstand für die Einstufung einer Zuwiderhandlung als schwer oder sehr schwer anzuwenden ist, ... nicht als eigenständige Zuwiderhandlung geahndet werden [darf].“

⁹⁰ Zwar können die Mitgliedstaaten mangels einer Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Union auf dem Gebiet der Sanktionen, die Sanktionen wählen, die ihnen sachgerecht erscheinen, sie sind jedoch verpflichtet, bei der Ausübung dieser Befugnis u. a. den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu beachten. Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Juli 2001, Louloudakis (C-262/99, EU:C:2001:407, Rn. 67 und die dort angeführte Rechtsprechung).

131. Zur Stützung ihrer zweiten Rüge hat die Kommission mehrere verschiedene Argumente vorgebracht, mit denen jeweils dargetan werden sollte, dass die Geldbuße von 150 % unverhältnismäßig sei. Während meines Erachtens die meisten dieser Argumente zurückzuweisen sind (Abschnitt 1), bin ich der Ansicht, dass in Anbetracht des Ergebnisses, das ich für die erste Rüge der Kommission vorschlage, dem Argument der Unverhältnismäßigkeit der Verjährungsfrist zu folgen ist (Abschnitt 2).

1) Anderes Vorbringen der Kommission als das zur Unverhältnismäßigkeit der Verjährungsfrist

132. Das Vorbringen der Kommission zu diesem Punkt bezieht sich weitgehend auf die Natur und die Tragweite der Geldbuße, das jedoch von der spanischen Regierung bestritten wird. Zur Beurteilung dieses Vorbringens (Abschnitt ii) sind daher erstens diese beiden Punkte zu bestimmen (Abschnitt i).

i) Zur Natur und zur Tragweite der Geldbuße

133. Zunächst scheint mir entgegen dem Vorbringen der Kommission klar zu sein, dass die Geldbuße von 150 % nicht die Nichterfüllung einer bloßen *formellen* Verpflichtung, sondern die Nichterfüllung einer *materiellen* Verpflichtung ahndet. Wie die spanische Regierung nämlich ausführt, was die Kommission im Übrigen nicht bestreitet, setzt die Verhängung dieser Geldbuße die Anwendung von Art. 39 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes und der Regelung in Art. 121 Abs. 6 des Körperschaftsteuergesetzes voraus, was bedeutet, dass der Steuerpflichtige im Ausland Vermögenswerte besitzt, für die er die geschuldete Steuer nicht entrichtet hat. Insoweit weise ich darauf hin, dass, wie bereits nach dem Wortlaut der ersten Zusatzbestimmung des Gesetzes Nr. 7/2012 vorgesehen, die Geldbuße von 150 % auf der Grundlage des geschuldeten Steuerbetrags berechnet wird und daher unmittelbar mit der materiellen Verpflichtung zur Zahlung der Steuer zusammenhängt. Außerdem wird die Nichterfüllung der formellen Verpflichtung aus dem Formblatt 720 mit anderen Mitteln geahndet, nämlich mit den pauschalen Geldbußen, die Gegenstand der dritten Rüge der Kommission sind⁹¹.

134. Sodann kann meines Erachtens mit dem Vorbringen der Kommission die Erklärung der spanischen Regierung, dass die Steuerverwaltung für die Verhängung der Geldbuße auch die Schuld des Steuerpflichtigen nachweisen müsse, nicht entkräftet werden. Insbesondere bedeutet der Umstand, dass die beiden Zusatzbestimmungen des Gesetzes Nr. 7/2012 selbst keine ausdrückliche Regel über die Schuld enthalten, keineswegs, dass eine solche Regel nicht anwendbar ist, da sie, wie die spanische Regierung dartut, in den Rechtsvorschriften eindeutig vorgesehen ist. Die Kommission hat somit nicht den erforderlichen Nachweis erbracht, dass die Geldbuße im Fall der Nichterfüllung der Verpflichtungen im Zusammenhang mit dem Formblatt 720 automatisch verhängt wird. Daraus folgt auch, dass die Kommission weder nachgewiesen hat, dass das Verhalten des Steuerpflichtigen bei der Anwendung der Geldbuße nicht berücksichtigt wird, noch, dass es sich um eine unwiderlegbare Vermutung der Steuerhinterziehung handelt.

135. Was schließlich den angeblich unveränderlichen Charakter der Geldbuße anbelangt, betreffen die zwischen den Parteien streitigen Punkte erstens die Möglichkeit, die Steuerschuld, wie sie im Vorbescheid vom 6. Juni 2017 beschrieben ist, zu berichtigen, und zweitens die Frage der Kumulierung der Sanktionen⁹².

⁹¹ Siehe insoweit Nrn. 144 und 145 der vorliegenden Schlussanträge.

⁹² Dagegen ist unstreitig, dass die Informationen, über die die Verwaltung verfügt, nicht berücksichtigt werden.

136. Zum ersten Punkt weise ich darauf hin, dass die erste Zusatzbestimmung des Gesetzes Nr. 7/2012 ihrem Wortlaut nach eine fixe Geldbuße von 150 % vorsieht. Die spanische Regierung hat jedoch erklärt, dass ungeachtet dieses Wortlauts die Möglichkeit der Selbstveranlagung allgemein in Art. 27 und Art. 179 Abs. 3 des Allgemeinen Steuergesetzes vorgesehen sei, die auch nach dem Formblatt 720 seit seinem Inkrafttreten anwendbar seien. In Anbetracht dieser Bestimmungen, die Gesetzeskraft haben, ist es meines Erachtens unerheblich, dass der Vorbescheid nach Ablauf der in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzten Frist in Kraft getreten ist⁹³. Meines Erachtens hat die Kommission keine anderen Beweismittel vorgelegt, die es erlaubten, diese Erklärung zu widerlegen. Insbesondere reicht der Umstand, dass es nach den der Kommission übermittelten Informationen „in bestimmten Fällen ... habe vorkommen können“, dass die Geldbuße von 150 % auf den Inhaber der Vermögensgegenstände und Rechte im Ausland allein deshalb verhängt worden sei, weil er nicht habe nachweisen können, dass er die Steuer auf die entsprechenden Einkünfte rechtzeitig ordnungsgemäß entrichtet habe, nicht aus, um den von der angeführten Rechtsprechung verlangten Nachweis zu erbringen⁹⁴.

137. In Bezug auf die Frage der Kumulierung der Sanktionen bin ich in ähnlicher Weise der Ansicht, dass die Kommission den Beweis nicht erbracht hat, der es erlaubte, die Erklärungen der spanischen Regierung zurückzuweisen, wonach sich aus Art. 108 des Allgemeinen Steuergesetzes ergebe, dass die formelle Zuwiderhandlung in der materiellen Zuwiderhandlung aufgehe.

ii) Zur Verhältnismäßigkeit der Geldbuße

138. Nachdem somit Tragweite und Natur der Geldbuße präzisiert worden sind, hat die Kommission nicht den Beweis erbracht, dass eine Geldbuße von 150 % in automatischer und unveränderlicher Weise verhängt würde. Dies vorausgeschickt, gibt es noch Situationen, in denen eine Geldbuße von 150 % verhängt werden wird, weil sich der Steuerpflichtige des Verschweigens von Vermögenswerten schuldig gemacht hat. Eine Geldbuße in dieser Höhe erscheint mir jedoch nicht unverhältnismäßig.

139. Zum einen kann nämlich die Geldbuße von 150 %, da sie verhängt wird, um das systematische Verschweigen der Vermögenswerte zu ahnden, nicht mit den von der Kommission geltend gemachten niedrigeren Zuschlägen, die bei verspäteter Zahlung angewandt werden, verglichen werden. Dagegen bin ich wie die spanische Regierung der Ansicht, dass es angemessener ist, die Geldbuße von 150 % mit denjenigen des spanischen Rechts zu vergleichen, die das wiederholte und systematische Verschweigen von Vermögensgegenständen bei innerstaatlichen Sachverhalten ahnden, die laut der spanischen Regierung Geldbußen bis zu 150 % vorsehen. Da die Kommission nichts vorgetragen hat, was diesen Vergleich entkräften könnte, hat sie den Beweis nicht erbracht, dass die Sanktion, die im Fall verschwiegener Vermögenswerte im Ausland verhängt wird, strenger ist als die, die in innerstaatlichen Fällen verhängt wird.

140. Zum anderen überzeugt mich das übrige Vorbringen der Kommission nicht. Insbesondere scheint mir der Umstand, dass bei der Anwendung der Geldbuße von 150 % die Informationen, über die die Steuerverwaltung verfügt, nicht berücksichtigt werden, für sich genommen nicht

⁹³ Wie in Fn. 50 der vorliegenden Schlussanträge erläutert, ist nach ständiger Rechtsprechung das Vorliegen einer Vertragsverletzung anhand der Lage zu beurteilen, in der sich der Mitgliedstaat bei Ablauf der Frist befand, die in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzt wurde. Ich weise darauf hin, dass, wie ich es verstehe, es sich nicht um eine im Ermessen der Verwaltung stehende Befugnis handelt.

⁹⁴ Vgl. die in den Nrn. 71 und 109 der vorliegenden Schlussanträge angeführte Rechtsprechung.

unverhältnismäßig. Mit der Geldbuße wird nämlich das Verhalten des Steuerpflichtigen geahndet, d. h. das systematische Verschweigen der Vermögenswerte, und sie wird, wie bereits ausgeführt, allein auf der Grundlage des geschuldeten Steuerbetrags berechnet. Im gleichen Sinne erscheint mir auch der Umstand, dass die Geldbuße gleichzeitig mit der Erhebung der Steuer verhängt wird, nicht unverhältnismäßig, da es sich um zwei Beträge unterschiedlicher Natur handelt. Nur die Geldbuße ist eine Sanktion, die gerade auf der Grundlage des geschuldeten Steuerbetrags berechnet wird.

2) Das Argument des völligen Fehlens von Verjährung

141. Eines der Argumente der Kommission, mit denen der automatische Charakter der Geldbuße dargetan werden soll, betrifft den Umstand, dass die Geldbuße unterschiedslos für alle nicht erklärten Vermögensgegenstände und Rechte gelte, ohne dass der Zeitpunkt des Erwerbs der Vermögenswerte berücksichtigt werde. Ich verstehe dieses Argument dahin, dass es eine logische Folge des Vorbringens der Kommission zu ihrer ersten Rüge ist, da, soweit sie der Ansicht ist, dass die Erhebung von Steuern wegen des völligen Fehlens von Verjährung unverhältnismäßig sei, es auch die Geldbuße sei, die verhängt werde, um die Nichtzahlung von Steuern zu ahnden.

142. In diesem speziellen Punkt teile ich die Argumentation der Kommission. Da ich es für unverhältnismäßig halte, dass im Fall der Nichterfüllung der Informationspflicht über neue Bankkonten die Steuerverwaltung unabhängig vom Zeitpunkt des Erwerbs der betreffenden Vermögenswerte eine Nachforderung aufgrund der sich daraus ergebenden Steuerschuld stellen kann, halte ich folglich auch die Anwendung der Geldbuße in dieser Situation für unverhältnismäßig.

143. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, der zweiten Rüge teilweise stattzugeben, da das Königreich Spanien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Art. 63 AEUV und Art. 40 des EWR-Abkommens verstoßen hat, dass es im Fall der Nichterfüllung der Informationspflicht über neue Bankkonten unabhängig vom Zeitpunkt des Erwerbs der betreffenden Vermögenswerte eine proportionale Geldbuße von 150 % verhängt hat.

3. Zu den pauschalen Geldbußen (dritte Rüge)

144. Mit ihrer dritten Rüge macht die Kommission geltend, es stelle eine unverhältnismäßige Beschränkung dar, dass „[b]ei Nichterfüllung der Informationspflichten hinsichtlich der Vermögensgegenstände und Rechte im Ausland sowie für die nicht fristgerechte Einreichung des Formblatts 720 pauschale Geldbußen verhängt [werden], die strenger sind als die Sanktionen nach der allgemeinen Sanktionsregelung für vergleichbare Zuwiderhandlungen“.

a) In Rede stehende Regelung

145. Diese Rüge bezieht sich auf die in Abs. 2 der 18. Zusatzbestimmung des Allgemeinen Steuergesetzes vorgesehenen pauschalen Geldbußen. Dieser Artikel sieht eine Regelung von Zuwiderhandlungen und Sanktionen betreffend die Nichterfüllung der Verpflichtungen im Zusammenhang mit dem Formblatt 720 vor. Nach dieser Bestimmung gelten die Erklärung der im Formblatt 720 vorgesehenen Informationen nach Fristablauf oder die Aufnahme unvollständiger, unrichtiger oder falscher Informationen als „sehr schwere“ Steuerdelikte. Die vorgesehenen Sanktionen sind strenger, erstens, im Fall von unvollständigen, unrichtigen oder falschen Informationen und zweitens im Fall einer nicht erfolgten Erklärung einer Information als,

drittens, im Fall einer Erklärung nach Fristablauf. Somit gilt für diese ersten beiden Kategorien eine pauschale Geldbuße von 5 000 Euro für jede einzelne Angabe oder jede Reihe von Angaben, die sich auf jedes Konto/jeden Vermögensgegenstand, jede Immobilie/etc. individuell bezieht, mit einer Mindestgeldbuße von 10 000 Euro. Wenn die Erklärung nach Ablauf der Frist, ohne vorherige Aufforderung der Steuerverwaltung, eingereicht wurde, beträgt die Geldbuße 100 Euro für jede Angabe oder Reihe von Angaben, die sich auf ein und dasselbe Konto/denselben Vermögensgegenstand, dieselbe Immobilie/etc. beziehen, mindestens jedoch 1 500 Euro.

b) Vorbringen der Parteien

1) Vorbringen der Kommission

146. Nach Ansicht der Kommission ist zwar einzuräumen, dass der Besitz von Vermögenswerten außerhalb des nationalen Hoheitsgebiets die Anwendung spezifischer Geldbußen wegen der Nichterfüllung der entsprechenden Informationspflicht erforderlich machen könne, doch müssten zumindest die Informationen über im Ausland befindliche Vermögenswerte, über die die Steuerverwaltung verfüge, berücksichtigt werden. Die einzigen Kriterien, anhand deren die Höhe der pauschalen Geldbußen ermittelt werde, seien jedoch die Zahl der Daten oder Gruppen von Daten zu den fraglichen Vermögenswerten.

147. Jedenfalls zeige ein Vergleich zwischen den innerstaatlichen Sachverhalten und den Fällen, in denen die pauschalen Geldbußen im Rahmen der Bestimmungen über das Formblatt 720 angewandt worden seien, dass die betreffenden Geldbußen unverhältnismäßig seien. Aus diesem Vergleich ergebe sich, dass die für das Formblatt 720 spezifischen pauschalen Geldbußen 15-, 50- oder 66-mal höher seien als bei innerstaatlichen Sachverhalten.

148. Insbesondere weist die Kommission darauf hin, dass die steuerliche Verpflichtung zur Vorlage des Formblatts 720 informativen Charakter habe und als formelle Verpflichtung einzustufen sei, da ihre Vorlage es nicht gestatte, auch nur die geringste Steuerschuld zu ermitteln oder zu begleichen, was den Schluss zulasse, dass die fehlende Vorlage dieses Formblatts dem Fiskus keinen unmittelbaren wirtschaftlichen Schaden zufüge. Diese Verpflichtung nehme auch die Form einer allgemeinen Verpflichtung an (die sich nicht aus einer individuellen Aufforderung ergebe), die sich an den Steuerpflichtigen richte, der das Formblatt einreichen müsse (und nicht an einen Dritten). Um die parallele Regelung der bei innerstaatlichen Sachverhalten angewandten Sanktionen zu bestimmen⁹⁵, seien die folgenden vier Fallgestaltungen zu berücksichtigen.

i) Nichteinreichung der Erklärung

149. Um die bei Nichteinhaltung dieser Verpflichtung verhängten Sanktionen mit den Sanktionen zu vergleichen, die für eine ähnliche Zuwiderhandlung auf innerstaatlicher Ebene verhängt würden, sei das in Art. 198 Abs. 1 Unterabs. 1 bis 3 des Allgemeinen Steuergesetzes angeführte Verhalten zu berücksichtigen. Diese Bestimmung, die die Nichteinreichung einer Steuererklärung innerhalb der vorgeschriebenen Frist als geringfügige Zuwiderhandlung einstufe, werde mit einer pauschalen Geldbuße von 200 Euro bestraft. Das Formblatt 720

⁹⁵ Da das spanische Recht laut der Kommission keine Erklärung von Informationen über die in Spanien belegenen Vermögensgegenstände und Rechte vorsieht, sei es nicht möglich, die Unverhältnismäßigkeit der Maßnahme nur zu beurteilen, indem bestimmt werde, welche Sanktion verhängt worden wäre, wenn nicht in Anwendung der Regelung über die Erklärung nach dem Formblatt 720 eine spezielle parallele Regelung von Sanktionen eingeführt worden wäre.

(18. Zusatzbestimmung Abs. 2 des Allgemeinen Steuergesetzes) sehe in diesem Fall eine Geldbuße von 5 000 Euro pro Angabe vor, wobei die Geldbuße mindestens 10 000 Euro betrage, und dieser Mindestbetrag sei 50-mal höher als der für die Zuwiderhandlung nach Art. 198 Abs. 1 des Allgemeinen Steuergesetzes vorgesehene.

ii) Nicht fristgerechte Einreichung der Erklärung ohne vorherige Aufforderung der Steuerbehörden

150. Für den Fall, dass das Formblatt 720 nach Ablauf der gesetzlich festgelegten Frist vorgelegt werde, aber bevor die Steuerverwaltung den Steuerpflichtigen dazu auffordere, so handele es sich um eine freiwillig, aber nicht fristgerecht eingereichte Erklärung. Auch insoweit erleide der Fiskus keinen unmittelbaren wirtschaftlichen Schaden. Eine ähnliche Zuwiderhandlung auf innerstaatlicher Ebene werde in Art. 198 Abs. 2 des Allgemeinen Steuergesetzes definiert. Nach dieser Bestimmung entsprächen die Sanktion und die Unter- und Obergrenzen, wenn die Erklärung nicht fristgerecht ohne vorherige Aufforderung der Steuerverwaltung eingereicht werde, der Hälfte der in Art. 198 Abs. 1 des Allgemeinen Steuergesetzes vorgesehenen, nämlich einer pauschalen Geldbuße von 100 Euro. Da die 18. Zusatzbestimmung des Allgemeinen Steuergesetzes eine Sanktion bestehend in einer Geldbuße in Höhe von 100 Euro pro Angabe mit einem Mindestbetrag von 1 500 Euro vorsehe, sei der Mindestbetrag 15-mal höher als die in Art. 198 Abs. 2 des Allgemeinen Steuergesetzes vorgesehene Sanktion.

iii) Einreichung der Erklärung mit unvollständigen, unrichtigen oder falschen Informationen, die aber freiwillig, nach Fristablauf, ohne vorherige Aufforderung der Steuerbehörden berichtet wird

151. Dieser Fall betrifft die fristgerechte Einreichung der Erklärung, aber auf unvollständige oder unrichtige Weise oder mit falschen Informationen. In diesem Fall berichte der Steuerpflichtige diese Informationen jedoch, bevor die Steuerbehörde dies verlange (freiwillige, aber nicht fristgerechte Berichtigung). Art. 198 Abs. 2 des Allgemeinen Steuergesetzes gelte auch entsprechend für den vorliegenden Fall, da dieser dem Fall der Einreichung einer richtigen Erklärung nach Fristablauf gleichgestellt werden könne. Die Geldbuße beliefe sich daher in diesem Fall auf einen Pauschalbetrag von 100 Euro. Ebenso sehe für den Fall der Einreichung des Formblatts 720 die 18. Zusatzbestimmung Abs. 2 des Allgemeinen Steuergesetzes eine Geldbuße von 100 Euro pro Angabe mit einem Mindestbetrag von 1 500 Euro vor, und es handele sich daher um eine Sanktion, die 15-mal höher sei als die in Art. 198 Abs. 2 des Allgemeinen Steuergesetzes vorgesehene Sanktion.

iv) Einreichung des Formblatts 720 mit unvollständigen, unrichtigen oder falschen Informationen

152. In Bezug auf die Einreichung der Erklärung innerhalb der Frist, aber mit unvollständigen, unrichtigen oder falschen Informationen, ohne dass der Steuerpflichtige sie berichtet, sei die ähnliche Zuwiderhandlung auf innerstaatlicher Ebene die in Art. 199 Abs. 1 des Allgemeinen Steuergesetzes vorgesehene. Diese Bestimmung stufe die Einreichung einer Erklärung mit unvollständigen, unrichtigen oder falschen Informationen als Zuwiderhandlung ein, und die in diesem Artikel vorgesehene Geldbuße belaufe sich auf einen Pauschalbetrag von 150 Euro. Nach den Regeln des Formblatts 720 betrage die Geldbuße 5 000 Euro pro Angabe, mindestens jedoch 10 000 Euro, und die Höhe dieser Sanktion sei daher mindestens 66,66-mal höher als die nach Art. 199 Abs. 2 des Allgemeinen Steuergesetzes verhängte Sanktion.

2) Vorbringen der spanischen Regierung

153. Die spanische Regierung macht geltend, die von der Kommission für ihren Vergleich herangezogenen Sanktionen seien nicht geeignet, da es sich nicht um vergleichbare Fälle handle. Sie weist insoweit auf drei Hauptmerkmale der Zuwiderhandlung hin, die sich aus der Nichterfüllung der Verpflichtungen im Zusammenhang mit dem Formblatt 720 ergebe. Zunächst stelle das Formblatt 720 eine Steuererklärung mit informativem Charakter dar. Sodann handle es sich um eine Erklärung von Daten mit monetärem Charakter. Schließlich betreffe sie eine Erklärung, die der von den in Rede stehenden Informationen betroffene Steuerpflichtige abgegeben habe.

154. Der geeignetste Vergleich sei die Erklärung von Innenumsätzen, da die drei vorstehenden Merkmale für die beiden Geldbußen erfüllt seien: Es handle sich um Informationspflichten, sie bezögen sich auf monetäre Werte, und es handle sich um Erklärungen, die der Steuerpflichtige selbst und nicht ein Dritter einreiche.

155. Hinsichtlich der Innenumsätze müsse der Steuerpflichtige bestimmte Informationen über die Geschäfte, die er mit verbundenen Personen und Einheiten tätige, festhalten und aufbewahren. Für den Fall, dass diese Verpflichtung nicht erfüllt werde, sehe Art. 18 Abs. 13 des Körperschaftsteuergesetzes das Vorliegen eines Steuerdelikts im Fall der Nichtübermittlung dieser Informationen oder ihrer Übermittlung unter Einschluss unvollständiger, unrichtiger oder falscher Informationen über diese Innenumsätze vor. Dieser Art. 18 Abs. 13 sehe in Nr. 1 die Sanktion für den Fall vor, dass eine Berichtigung der Bewertung nicht erforderlich sei, d. h., wenn dem Fiskus kein wirtschaftlicher Schaden entstehe, soweit die Höhe der Steuer nicht berührt werde, und Nr. 2 dieser Bestimmung lege die Sanktion fest, die anwendbar sei, wenn Berichtigungen der Bewertung vorzunehmen seien. Folglich regle Art. 18 Abs. 13 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes, wie die Regelung im Formblatt 720, eine Zuwiderhandlung – die keinen wirtschaftlichen Schaden verursache – in Bezug auf eine Informationspflicht, die monetärer Natur sei und die beim Steuerpflichtigen liege, der von der in Rede stehenden Information betroffen sei. Für diese Art von Zuwiderhandlungen bestünden die Sanktionen in einer pauschalen Geldbuße von 1 000 Euro für jede Angabe und von 10 000 Euro für jede Reihe von Angaben, die ausgelassen worden, unrichtig oder falsch sei(en).

156. Schließlich dürfen nach Auffassung der spanischen Regierung der Umfang der Informationen, die von Dritten stammten und die der Verwaltung vorlägen, nicht berücksichtigt werden, da die pauschalen Geldbußen allein das Verhalten des Steuerpflichtigen sanktionierten.

c) Würdigung

157. Hinsichtlich der Natur der pauschalen Geldbußen sind sich die Parteien darüber einig, dass die Verpflichtung zur Einreichung des Formblatts 720 eine formelle Verpflichtung darstellt, deren Nichterfüllung dem Fiskus keinen unmittelbaren wirtschaftlichen Schaden zufügt und die in Form einer allgemeinen Verpflichtung besteht, die sich unmittelbar an den Steuerpflichtigen richtet.

158. Nach dieser Klarstellung erscheinen mir die pauschalen Geldbußen aus den von der Kommission angeführten Gründen unverhältnismäßig.

159. Was nämlich die Frage betrifft, ob die pauschalen Geldbußen, die im Fall der Nichterfüllung der Verpflichtungen im Zusammenhang mit dem Formblatt 720 verhängt werden, mit denjenigen in den Art. 198 und 199 des Allgemeinen Steuergesetzes oder denjenigen der Innenumsätze zu vergleichen sind, teile ich die Auffassung der Kommission. Die Innenumsätze stellen nämlich spezifische Geschäfte dar und haben daher keinen allgemeinen Charakter. Außerdem ist festzustellen, dass die 18. Zusatzbestimmung Abs. 2 des Allgemeinen Steuergesetzes einen unmittelbaren Verweis auf die Art. 198 und 199 des Allgemeinen Steuergesetzes enthält, da sie vorsieht, dass die pauschalen Geldbußen nicht mit den in diesen Bestimmungen vorgesehenen kumuliert werden. Dieser Verweis veranlasst mich zu der Annahme, dass die in den Art. 198 und 199 des Allgemeinen Steuergesetzes vorgesehenen Sanktionen mangels spezieller Sanktionen nach der 18. Zusatzbestimmung Abs. 2 des Allgemeinen Steuergesetzes anwendbar wären.

160. Insoweit weise ich darauf hin, dass, entsprechend dem in den Nrn. 147 bis 152 der vorliegenden Schlussanträge angeführten Vorbringen der Kommission, das von der spanischen Regierung nicht bestritten wird, die im Fall der Nichterfüllung der Verpflichtungen im Zusammenhang mit dem Formblatt 720 verhängten Geldbußen 15-, 50- oder 66-mal höher sind als diejenigen, die bei innerstaatlichen Sachverhalten angewandt werden. Auch wenn die Mitgliedstaaten bei der Festlegung der angemessenen Sanktionen über einen Ermessensspielraum verfügen⁹⁶, bin ich dennoch der Ansicht, dass die streitigen Geldbußen so hoch sind, dass sie unverhältnismäßig erscheinen, ohne dass es erforderlich wäre, hier zwischen den verschiedenen Kategorien von Vermögensgegenständen zu unterscheiden. Daher sind zwar meines Erachtens die für die Kategorie der neue Bankkonten verhängten Geldbußen eindeutig unverhältnismäßig, da die spanische Steuerverwaltung bereits über solche Informationen verfügt⁹⁷, doch meine ich, dass angesichts der sehr hohen Geldbußen und der Tatsache, dass die Geldbußen nur die Nichterfüllung einer formellen Verpflichtung ahnden, für die anderen Kategorien von Vermögenswerten die gleiche Schlussfolgerung zu ziehen ist.

161. Schließlich weise ich darauf hin, dass der Umstand, dass diese Geldbußen nach den Angaben der spanischen Regierung gemäß dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit herabgesetzt werden können, nicht zu einem gegenteiligen Ergebnis führen kann. Es ist festzustellen, dass eine im Ermessen der Verwaltung stehende Befugnis nicht ausreicht, um die Vertragsverletzung, die sich aus der 18. Zusatzbestimmung Abs. 2 des Allgemeinen Steuergesetzes ergibt, entfallen zu lassen⁹⁸.

162. Nach alledem ist dem dritten Klagegrund insgesamt stattzugeben.

F. Kosten

163. Nach Art. 138 Abs. 3 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs trägt jede Partei im Fall teilweisen Obsiegens und teilweisen Unterliegens ihre eigenen Kosten, es sei denn, der Gerichtshof hält es in Anbetracht der Umstände des Einzelfalls für gerechtfertigt, dass eine Partei außer ihren eigenen Kosten einen Teil der Kosten der Gegenpartei trägt.

⁹⁶ Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Juli 2001, Louloudakis (C-262/99, EU:C:2001:407, Rn. 67 und die dort angeführte Rechtsprechung).

⁹⁷ Vgl. meine Schlussfolgerung zur ersten Rüge. Ich weise darauf hin, dass die pauschalen Geldbußen, im Unterschied zur proportionalen Geldbuße von 150 %, unmittelbar den Umstand sanktionieren, dass die im Formblatt 720 verlangten Informationen nicht übermittelt wurden. Der Umstand, dass diese Informationen nicht berücksichtigt werden, erscheint mir daher in diesem Punkt unverhältnismäßig.

⁹⁸ Urteil vom 2. August 1993, Kommission/Frankreich (C-276/91, EU:C:1993:336, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).

164. Im vorliegenden Fall hat die Kommission beantragt, dem Königreich Spanien die Kosten aufzuerlegen. Da das Königreich Spanien im Rahmen der dritten Rüge und teilweise im Rahmen der ersten und der zweiten Rüge der Kommission unterlegen ist, sind dem Königreich Spanien meines Erachtens die Hälfte der Kosten der Kommission aufzuerlegen.

V. Ergebnis

165. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, wie folgt zu entscheiden:

1. Das Königreich Spanien hat gegen seine Verpflichtungen aus Art. 63 AEUV und Art. 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum verstoßen, indem es
 - vorgesehen hat, dass die Nichterfüllung der Informationspflicht hinsichtlich der neuen Bankkonten im Ausland oder die nicht fristgerechte Einreichung des Formblatts 720 die Qualifikation dieser Vermögenswerte als ungerechtfertigte Vermögenszuwächse nach sich ziehen, unabhängig vom Zeitpunkt des Erwerbs der betreffenden Vermögenswerte;
 - bei Nichterfüllung der Informationspflichten hinsichtlich der neuen Bankkonten im Ausland oder für die nicht fristgerechte Einreichung des Formblatts 720 eine proportionale Geldbuße von 150 % verhängt, unabhängig vom Zeitpunkt des Erwerbs dieser Vermögenswerte;
 - bei Nichterfüllung der Informationspflichten hinsichtlich der Vermögensgegenstände und Rechte im Ausland sowie für die nicht fristgerechte Einreichung des Formblatts 720 pauschale Geldbußen verhängt, die strenger sind als die Sanktionen nach der allgemeinen Sanktionsregelung für vergleichbare Zuwiderhandlungen.
2. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.
3. Das Königreich Spanien trägt die Hälfte der Kosten der Europäischen Kommission.