SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN JULIANE KOKOTT vom 25. März 2010[1]

I — Einleitung

1. Die Kommission wirft der Portugiesischen Republik im vorliegenden Vertragsverletzungsverfahren vor, Zinsen, die gebietsfremde Kreditinstitute in Portugal beziehen, höher zu besteuern als Zinseinkünfte gebietsansässiger Empfänger. Bei grenzüberschreitenden Zinszahlungen werde eine Quellensteuer in Höhe von bis zu 20 % auf die Bruttoeinkünfte erhoben. Die mit der Gewährung der Darlehen verbundenen Refinanzierungskosten könnten nicht abgezogen werden. Bei inländischen Empfängern unterlägen dagegen nur die Nettoeinkünfte der Körperschaftsteuer in Höhe von 25 %.

2. Dadurch verletzt Portugal nach Ansicht der Kommission die Dienstleistungs- und die Kapitalverkehrsfreiheit, die im EG-Vertrag und im Abkommen vom 2. Mai 1992 über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen)[2] garantiert sind.

3. Die Portugiesische Republik verteidigt sich vor allem damit, dass die Kommission nicht den tatsächlichen Nachweis der höheren Besteuerung gebietsfremder Kreditinstitute erbracht habe. Hilfsweise trägt sie vor, dass gebietsfremde und gebietsansässige Kreditinstitute sich nicht in einer vergleichbaren Lage befänden. Gebietsfremde Darlehensgeber seien bezüglich ihrer in Portugal erzielten Zinseinkünfte beschränkt steuerpflichtig. Daher müsse der Quellenstaat nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs[3] auch nur die Kosten berücksichtigen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit in diesem Staat stünden. Die Refinanzierungskosten könnten jedoch nicht einzelnen Darlehen zugerechnet werden. Es sei daher nicht möglich, diejenigen Kosten zu ermitteln, die mit den in Portugal erzielten Zinseinkünften gebietsfremder Banken unmittelbar zusammenhängen.

4. Bei gebietsansässigen Steuerpflichtigen könnten die Nettoeinkünfte dagegen ohne Schwierigkeiten ermittelt werden. Da diese mit ihrem Welteinkommen in Portugal der

1 — Originalsprache: Deutsch.

2 — ABl. 1994, L 1, S. 3.

3 — Vgl. Urteile vom 12. Juni 2003, Gerritse (C-234/01, Slg. 2003, I-5933, Randnr. 27), vom 6. Juli 2006, Conijn (C-346/04, Slg. 2006, I-6137, Randnr. 20), vom 3. Oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Slg. 2006, I-9461, Randnr. 52), vom 15. Februar 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, Slg. 2007, I-1425, Randnrn. 23 bis 25), und vom 11. September 2008, Eckelkamp u. a. (C-11/07, Slg. 2008, I-6845, Randnr. 50).

Steuer unterlägen, könnten sie von diesen Einkünften ihre gesamten Betriebsausgaben abziehen, ohne dass es einer Zuordnung der Kosten zu bestimmten Einkünften bedürfe.

5. Die Kommission betrachtet das vorliegende Verfahren als Pilotverfahren und geht davon aus, dass auch andere Mitgliedstaaten Zinseinkünfte gebietsfremder Banken nach ähnlichen Regeln besteuern, die sich am Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (im Folgenden: OECD-Musterabkommen) orientieren.

6. Zur Besteuerung von grenzüberschreitenden Zinszahlungen im Quellenstaat hat der Gerichtshof — anders als zur Besteuerung grenzüberschreitender Dividendenausschüttungen — noch nicht näher Stellung genommen. Zu erwähnen ist allenfalls das Urteil Truck Center [4], das Zinszahlungen zwischen verbundenen Unternehmen betrifft. Solche Zinszahlungen sind mittlerweile gemäß der Richtlinie 2003/49/EG [5] von Quellensteuern zu befreien. Die Besteuerung von Zinszahlungen an gebietsfremde natürliche Personen ist ebenfalls gemeinschaftsrechtlich geregelt. [6] Für die steuerliche Behandlung von Zinszahlungen an Kreditinstitute mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat, die nicht mit dem Schuldner verbunden sind, existieren dagegen keine sekundärrechtlichen Vorgaben.

II — Rechtlicher Rahmen

7. Die Art. 49 und 56 EG, die den freien Dienstleistungsverkehr bzw. den freien Kapitalverkehr gewährleisten, bilden den gemeinschaftsrechtlichen Rahmen für das vorliegende Verfahren. Die außerdem angeführten Art. 36 und 40 des EWR-Abkommens entsprechen im Wesentlichen den genannten Bestimmungen des EG-Vertrags.

8. Gemäß Art. 4 Abs. 2 des portugiesischen *Código do Imposto sobre o Rendimento Pessoas Colectivas* [7] (Körperschaftsteuergesetzbuch, im Folgenden: CIRC) unterliegen juristische Personen und sonstige Körperschaften, die nicht im Inland ansässig sind, nur bezüglich der im Inland erzielten Einkünfte der

4 — Urteil vom 22. Dezember 2008, Truck Center (C-282/07, Slg. 2008, I-10767).

5 — Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 157, S. 49.

6 — Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, ABl. L 157, S. 38.

7 — Gesetzes-Dekret Nr. 442-B/88 vom 30. November 1988, in der Fassung des Gesetzes-Dekrets Nr. 211/2005 vom 7. Dezember 2005, *Diário da República I*, Serie A, Nr. 234 vom 7. Dezember 2005.

Steuer. Nach Art. 4 Abs. 3 Buchst. c CIRC unterliegen folgende Einkünfte Gebietsfremder aus portugiesischer Quelle der Steuer: Kapitalerträge, deren Schuldner im Inland wohnen, dort ihren Sitz oder ihre Geschäftsführung haben, sowie Zahlungen, die inländischen Betriebsstätten zuzurechnen sind.

9. Nach Art. 88 Abs. 1, 3 Buchst. b und 5 CIRC wird die Steuer im Fall von gebietsfremden Empfängern als definitive Steuer an der Quelle erhoben. Der Steuersatz beträgt gemäß Art. 80 Abs. 2 Buchst. c CIRC 20 %. Die bilateralen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA), die Portugal mit allen Mitgliedstaaten außer mit Zypern und allen EWR-Staaten außer mit Liechtenstein geschlossen hat, sehen eine Absenkung des Quellensteuersatzes auf 10, 12 oder 15 % vor. Die DBA sehen dabei in Übereinstimmung mit dem OECD-Musterabkommen vor, dass die Quellensteuer auf die Bruttoeinkünfte des gebietsfremden Empfängers erhoben wird.

10. Dagegen unterliegen die Einkünfte inländischer Empfänger dem allgemeinen Körperschaftsteuersatz von 25 % (Art. 80 Abs. 1 CIRC). Jedoch wird die Steuer in ihrem Fall nur auf die Nettoeinkünfte erhoben, also auf die Zinseinkünfte nach Abzug der Betriebsausgaben, einschließlich der Refinanzierungskosten.

III — Vorverfahren und Klage

11. In dem ordnungsgemäß abgelaufenen Vorverfahren hat die Kommission der Portugiesischen Republik vorgeworfen, dass sie Hypothekenzinsen und Zinsen auf sonstige Darlehen, die inländische Schuldner an Finanzinstitute in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem EWR-Staat zahlen, höher besteuert als entsprechende Zinszahlungen an inländische Empfänger. Dies verstoße gegen die Art. 49 und 56 EG sowie die entsprechenden Bestimmungen des EWR-Vertrags. Da die Kommission das Verteidigungsvorbringen der Portugiesischen Republik nicht überzeugte, hat sie am 6. März 2008 die vorliegende Klage eingereicht, in der sie beantragt,

— festzustellen, dass die Portugiesische Republik gegen ihre Verpflichtungen aus den Art. 49 EG und 56 EG sowie den Art. 36 und 40 des EWR-Abkommens verstoßen hat, indem sie die Zahlungen von Zinsen ins Ausland höher besteuert als die Zahlung von Zinsen an Institute mit Sitz im portugiesischen Hoheitsgebiet und dadurch Beschränkungen der Erbringung von Hypothekar- und sonstigen Darlehensdienstleistungen verfügt hat;

— der Portugiesischen Republik die Kosten aufzuerlegen.

12. Die Portugiesische Republik beantragt, die Klage abzuweisen und der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

13. Mit Beschluss vom 4. August 2008 hat der Präsident des Gerichtshofs die Republik Litauen als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge der Portugiesischen Republik zugelassen.

IV — Rechtliche Würdigung

A — *Rüge der Verletzung der Art. 49 und 56 EG*

1. Anwendbare Grundfreiheit

14. Um festzustellen, ob eine nationale Regelung unter die eine oder unter die andere Verkehrsfreiheit fällt, ist nach ständiger Rechtsprechung auf den Gegenstand der betreffenden Regelung abzustellen. [8]

15. Nach den streitigen Regelungen unterliegen jegliche Kapitalerträge, die ausländischen Körperschaften zufließen, der Quellensteuer. Sie erfassen ihrem Wortlaut nach also auch Darlehenszinsen oder andere Kapitalflüsse zwischen Unternehmen, deren Hauptzweck nicht in der Erbringung von Finanzdienstleistungen besteht.

16. Gegenstand der Klage der Kommission ist aber nur die steuerliche Behandlung von Zinsen, die Finanzinstitute für die von ihnen vergebenen Darlehen beziehen. Nach ständiger Rechtsprechung stellt die Tätigkeit der Kreditvergabe durch ein Kreditinstitut eine Dienstleistung im Sinne des Art. 49 EG dar. [9]

17. Zwar müssen im Rahmen der Finanzdienstleistungen Darlehensvaluta und Zinsen von einem Mitgliedstaat in einen anderen transferiert werden. Diese grenzüberschreitenden Finanzströme bilden grundsätzlich auch Vorgänge des Kapital- bzw. Zahlungsverkehrs. Sie dienen jedoch nur dem Vollzug des Kreditgeschäfts, das im Kern eine Dienstleistung bildet.

18. Zur Anwendbarkeit von Art. 56 EG ist daher festzustellen, dass die etwaigen beschränkenden Wirkungen der gerügten nationalen Regelungen auf den freien Kapital- und Zahlungsverkehr nur die unvermeidbare Folge der etwaigen Beschränkungen des freien

8 — Urteile vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Slg. 2006, I-7995, Randnrn. 31 bis 33), vom 3. Oktober 2006, Fidium Finanz (C-452/04, Slg. 2006, I-9521, Randnrn. 34 und 44 bis 49), und vom 21. Januar 2010, SGI (C-311/08, Slg. 2010, I-487, Randnr. 25).

9 — Urteile vom 14. November 1995, Svensson und Gustavsson (C-484/93, Slg. 1995, I-3955, Randnr. 11), vom 9. Juli 1997, Parodi (C-222/95, Slg. 1997, I-3899, Randnr. 17), und Fidium Finanz (zitiert in Fn. 8, Randnr. 39).

Dienstleistungsverkehrs wären. Steht eine nationale Maßnahme gleichzeitig mit mehreren Grundfreiheiten im Zusammenhang, prüft der Gerichtshof sie grundsätzlich nur im Hinblick auf eine dieser Freiheiten, wenn sich herausstellt, dass unter den Umständen des Einzelfalls die anderen Freiheiten dieser ersten gegenüber völlig zweitrangig sind und ihr zugeordnet werden können. [10]

19. Folglich sind die beanstandeten Bestimmungen allein am Maßstab der Dienstleistungsfreiheit zu prüfen.

20. Im Urteil Fidium Finanz hat der Gerichtshof die gewerbsmäßige Gewährung von Krediten ebenfalls im Schwerpunkt dem Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit zugerechnet. Die nur reflexartig betroffene Kapitalverkehrsfreiheit ließ er ihr gegenüber zurücktreten, obwohl sich Fidium Finanz als Drittstaatsunternehmen allein auf diese Grundfreiheit berufen konnte. [11]

21. Die Kommission meint, diese Feststellungen zum Verhältnis der Dienstleistungs- und der Kapitalverkehrsfreiheit seien nur auf den Fall eines Unternehmens mit Sitz in einem Drittstaat gemünzt, der hier nicht vorliege. Der Gerichtshof habe ausschließen wollen, dass die Beschränkung des Anwendungsbereichs der Dienstleistungsfreiheit auf Gemeinschaftsangehörige durch eine parallele Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit umgangen werden könne.

22. Diese These der Kommission wird jedoch durch zahlreiche Entscheidungen des Gerichtshofs widerlegt, die nur innergemeinschaftliche Sachverhalte zum Gegenstand hatten und in denen der Gerichtshof das Konkurrenzverhältnis zwischen verschiedenen Grundfreiheiten in der gleichen Weise beurteilt hat wie im Urteil Fidium Finanz. [12]

2. Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs

23. Nach ständiger Rechtsprechung verstößt jede nationale Regelung gegen Art. 49 EG, die die Leistung von Diensten zwischen Mitgliedstaaten im Ergebnis gegenüber der

10 — Urteile Fidium Finanz (zitiert in Fn. 8, Randnr. 34) und vom 8. September 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional und Bwin International (C-42/07, Slg. 2009, I-07633, Randnr. 47).

11 — Urteile Fidium Finanz (zitiert in Fn. 8, Randnrn 47 bis 49).

12 — Vgl. u. a. Urteile Cadbury Schweppes und Cadbury Scheppes Overseas (zitiert in Fn. 8, Randnr 33), vom 18. Juli 2007, Oy AA (C-231/05, Slg. 2007, I-6373, Randnr. 24), vom 17. September 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, Slg. 2009, I-08591, Randrn. 37 und 50), und SGI (zitiert in Fn. 8, Randnrn. 23 ff.)

Leistung von Diensten im Inneren eines Mitgliedstaats erschwert. [13]

24. Eine nach Art. 49 EG verbotene Beschränkung liegt insbesondere vor, wenn die Steuervorschriften eines Mitgliedstaats, die auf grenzüberschreitende wirtschaftliche Tätigkeiten anwendbar sind, weniger günstig sind als diejenigen, die auf eine innerhalb der Grenzen dieses Mitgliedstaats ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit anwendbar sind. [14]

25. Außerdem setzt der freie Dienstleistungsverkehr die Beseitigung jeder Diskriminierung gegenüber dem Dienstleistenden aufgrund seiner Staatsangehörigkeit oder des Umstands voraus, dass er in einem anderen als dem Mitgliedstaat niedergelassen ist, in dem die Dienstleistung zu erbringen ist. [15]

26. Zwischen den Parteien ist unstreitig, dass Zinseinkünfte aus portugiesischer Quelle unterschiedlich behandelt werden, je nachdem ob der Steuerpflichtige in Portugal oder in einem anderen Mitgliedstaat bzw. einem EWR-Staat ansässig ist.

27. Die unterschiedliche Behandlung knüpft also direkt an den Sitz des Steuerpflichtigen an, der bei Gesellschaften nach Art. 48 EG — ebenso wie bei natürlichen Personen die Staatsangehörigkeit — dazu dient, ihre Zugehörigkeit zur Rechtsordnung eines Staates zu bestimmen. [16] Daher ist im Folgenden zu prüfen, ob die streitigen portugiesischen Bestimmungen eine verbotene Diskriminierung darstellen. Dies wäre der Fall, wenn die steuerliche Behandlung der Zinseinkünfte gebietsfremder Kreditinstitute im Vergleich zur Besteuerung entsprechender Einkünfte von Inländern ungünstiger wäre.

28. Die Kommission trägt dazu vor, dass die Portugiesische Republik die Zinseinkünfte gebietsfremder Kreditinstitute im Ergebnis höher besteuert, weil die Steuern auf den Bruttobetrag erhoben würden, während bei Inländern die Nettoeinkünfte die Steuerbemessungsgrundlage bildeten. Banken erzielten auf dem europäischen Markt, der aufgrund der gemeinsamen Währung und der harmonisierten Regelungen für Banken sehr transparent sei, nur geringe Gewinnmargen. Daher führe die unterschiedliche Bemessungsgrundlage zu einer wesentlich höheren Steuerbelastung gebietsfremder Empfänger.

29. Diesen Zusammenhang erläutert die Kommission anhand eines Rechenbeispiels, in dem sie davon ausgeht, dass der Gewinn eines Kreditinstituts 10 % der Bruttoeinkünfte ausmacht, so dass bereits bei einem Quellensteuersatz von ebenfalls 10 % nach Steuern kein Gewinn mehr erzielt wird.

13 — Urteile vom 5. Oktober 1994, Kommission/Frankreich (C-381/93, Slg. 1994, I-5145, Randnr. 17), vom 12. Juli 2001, Smits und Peerbooms (C-157/99, Slg. 2001, I-5473, Randnr. 61), vom 18. Dezember 2007, Jundt (C-281/06, Slg. 2007, I-12231, Randnr. 52), und vom 19. November 2009, Filipiak (C-314/08, Slg. 2009, I-11049, Randnr. 61).

14 — Urteil Filipiak, (zitiert in Fn. 13, Randnr. 62).

15 — Vgl. u. a. Urteil vom 18. Juli 2007, Kommission/Deutschland (C-490/04, Slg. 2007, I-6095, Randnr. 83), und vom 21. Januar 2010, Kommission/Deutschland (C-546/07, Slg. 2010, I-439, Randnr. 39).

16 — Vgl. u. a. Urteil Truck Center (zitiert in Fn. 4, Randnr. 32).

30. Die portugiesische Regierung bestreitet, dass gebietsfremde Kreditinstitute einer im Vergleich zu Inländern ungünstigeren Besteuerung unterliegen und untermauert ihre These ebenfalls mit Hilfe eines Rechenbeispiels, in dem von niedrigeren Betriebsausgaben und damit von einer höheren Gewinnmarge ausgegangen wird. Sie wirft der Kommission, unterstützt von der litauischen Regierung, außerdem vor, die tatsächliche Existenz einer Beschränkung nicht nachgewiesen zu haben, sondern sich lediglich auf Vermutungen zu stützen.

31. Anhand der folgenden Übersicht, die auch die Rechenbeispiele der Kommission und der portugiesischen Regierung beinhaltet, lässt sich der Zusammenhang zwischen der Bemessungsgrundlage und dem Steuersatz erläutern.

Zinseinkünfte brutto	Betriebsausgaben	Einkünfte netto	**Gebietsfremde:** Steuer auf Bruttoeinkünfte			**Inländer**: Steuer 25 % auf Nettoeinkünfte
			10%-DBA	15%-DBA	20 % ohne DBA	
10000 €	0 €	10000 €	1000 €	1500 €	2000 €	2500 €
10000 €	1000 €	9000 €	1000 €	1500 €	2000 €	2250 €
10000 €	2000 €	8000 €	1000 €	1500 €	2000 €	2000 €
10000 €	3000 €	7000 €	1000 €	1500 €	2000 €	1750 €
10000 €	4000 €	6000 €	1000 €	1500 €	2000 €	1500 €
10000 €*	**5000 €**	**5000 €**	**1000 €**	**1500 €**	**2000 €**	**1250 €**
10000 €	6000 €	4000 €	1000 €	1500 €	2000 €	1000 €
10000 €	7000 €	3000 €	1000 €	1500 €	2000 €	750 €
10000 €	8000 €	2000 €	1000 €	1500 €	2000 €	500 €
10000 €**	**9000 €**	**1000 €**	**1000 €**	**1500 €**	**2000 €**	**250 €**
10000 €	10000 €	0 €	1000 €	1500 €	2000 €	0 €

* Beispiel der portugiesischen Regierung,
** Beispiel der Kommission

32. Die Übersicht zeigt, dass die Steuer bei Gebietsfremden trotz unterschiedlicher Höhe der Betriebsausgaben unverändert bleibt, während sich die von Gebietsansässigen geschuldete Steuer proportional zur Höhe der Betriebsausgaben verringert. Bei Geltung des DBA-Steuersatzes von 10 % ist die Belastung von Gebietsfremden höher, sobald die Betriebsausgaben 60 % der Bruttoeinkünfte übersteigen bzw. die Nettoeinkünfte 40 % der Bruttoeinkünfte oder weniger betragen. Bei einem Quellensteuersatz von 15 % bzw. 20 % setzt die nachteilige Besteuerung Gebietsfremder bereits bei Betriebsausgaben von 40 % bzw. 20 % der Bruttoeinkünfte ein.

33. Wie die beteiligten Regierungen zutreffend hervorheben, ist es nach ständiger Rechtsprechung im Rahmen eines nach Art. 226 EG eingeleiteten Vertragsverletzungsverfahrens Sache der Kommission, das Vorliegen der behaupteten Vertragsverletzung nachzuweisen. Die Kommission muss dem Gerichtshof die erforderlichen Anhaltspunkte liefern, anhand derer er das Vorliegen dieser Vertragsverletzung prüfen kann, wobei sie sich nicht auf Vermutungen stützen kann. [17]

34. In der mündlichen Verhandlung hat die Kommission betont, sie habe nachgewiesen, dass Gebietsfremde im Vergleich zu Inländern schlechter behandelt würden, weil sie keine Betriebsausgaben von der Steuerbemessungsgrundlage abziehen könnten. Es sei Sache der Beklagten, darzulegen, dass dieser Unterschied aufgrund der niedrigeren Steuersätze im Ergebnis nicht zu einer höheren Besteuerung Gebietsfremder führe.

35. Damit verkennt die Kommission jedoch die Verteilung der Darlegungs- und Beweislast. Als Klägerin muss sie alle Tatsachen vortragen, die den Vorwurf der Vertragsverletzung, wie er im Klageantrag formuliert ist, schlüssig begründen. Die Kommission hat nicht beantragt festzustellen, dass die Portugiesische Republik durch die unterschiedliche Festlegung der Bemessungsgrundlage gegen den Vertrag verstoßen hat. Vielmehr geht ihr Vorwurf dahin, dass die Zinseinkünfte Gebietsfremder höher besteuert werden als Zinseinkünfte von Inländern. Folglich muss sie Tatsachen vortragen und beweisen, die diesen Vorwurf begründen.

36. Wie die Tabelle in Nr. 31 zeigt, hängt die Höhe der Steuerlast von zwei Faktoren ab, nämlich vom Steuersatz und von der Bemessungsgrundlage. Die Sätze für die Steuer auf Zinszahlungen an gebietsfremde Kreditinstitute sind unstreitig niedriger als der allgemeine Körperschaftsteuersatz, dem Inländer mit ihren Zinseinkünften unterworfen sind. Die Bemessungsgrundlage für die Quellensteuer auf grenzüberschreitende Zinszahlungen ist dagegen breiter, weil sie nicht durch den

17 — Urteile vom 20. März 1990, Kommission/Frankreich (C-62/89, Slg. 1990, I-925, Randnr. 37, und vom 14. April 2005, Kommission/Deutschland (C-341/02, Slg. 2005, I-2733, Randnr. 35), und vom 6. Dezember 2007, Kommission/Deutschland (C-401/06, Slg. 2007, I-10609, Randnr. 27).

Abzug von Betriebsausgaben reduziert werden kann.

37. Ob dieser Umstand trotz Anwendung niedriger Steuersätze zu einer höheren Besteuerung von Kreditinstituten mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat führt, hängt vom tatsächlichen Umfang der Bemessungsgrundlage gebietsansässiger Kreditinstitute als Vergleichsgruppe ab. Dieser Wert variiert anders als die Bemessungsgrundlage gebietsfremder Zinsempfänger je nachdem, wie hoch die Betriebsausgaben im Verhältnis zu den Bruttoeinkünften ausfallen. Nur wenn die Steuerbasis bei Inländern durch den Abzug der Betriebskosten so sehr verringert wird, dass die darauf zu entrichtende Steuer trotz des höheren Steuersatzes niedriger ausfällt als die Quellensteuer auf die Bruttozinseinkünfte, wäre die Vertragsverletzung nachgewiesen.

38. Zum Umfang der Bemessungsgrundlage hat die Kommission vorgetragen, dass die Gewinnmarge von Banken aufgrund der Wettbewerbssituation im Binnenmarkt allenfalls die Größenordnung erreicht, die sie in ihrem Rechenbeispiel zugrunde legt (10 % der Bruttoeinkünfte). Träfe dies zu, würde der geringere Steuersatz, der auf abfließende Zinsen Anwendung findet, nicht ausreichen, um den Nachteil auszugleichen, der für gebietsfremde Kreditinstitute aus dem Ausschluss des Betriebsausgabenabzugs folgt. Vielmehr würde die Quellensteuer den gesamten Gewinn aufzehren und ein grenzüberschreitendes Kreditgeschäft von vornherein wirtschaftlich unsinnig machen. [18]

39. Die portugiesische Regierung bestreitet diese Behauptung. Zwar ist ihr eigenes Zahlenbeispiel nicht ganz eindeutig, da es von Refinanzierungskosten ausgeht, die nur bei Anwendung des günstigsten DBA-Steuersatzes eine Schlechterstellung gebietsfremder Banken ausschließt. [19] Durch die Bildung dieses Beispiels hat die portugiesische Regierung aber nicht zugestanden, dass tatsächlich Refinanzierungskosten in der von ihr selbst zugrunde gelegten Höhe zu erwarten sind. Vielmehr dient das Beispiel nur zur Illustration der Tatsache, dass je nach Änderung der fiktiven Parameter andere Ergebnisse herauskommen.

40. Da die Behauptungen der Kommission also bestritten sind, hätte sie konkrete Beweise für das tatsächliche Verhältnis zwischen Bruttozinseinkünften und Betriebsausgaben von Kreditinstituten in Portugal vorlegen müssen. Sie hat sich aber im ganzen Verfahren einschließlich der mündlichen Verhandlung allein auf hypothetische Beispielsrechnungen gestützt. Auch wenn die Kommission nicht nachweisen muss, dass die Besteuerung Gebietsfremder in jedem Einzelfall höher ist als die Besteuerung von Inländern, [20] so muss sie doch belegen, dass die Vertragsverletzung in tatsächlicher Hinsicht möglich ist. Sie

18 — Vgl. die Tabelle in Nr. 31 dieser Schlussanträge.

19 — Vgl. die 6. Zeile der Tabelle in Nr. 31 dieser Schlussanträge.

20 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 23. April 2009, Kommission/Griechenland (C-406/07, nicht in der Sammlung veröffentlicht, Randnr. 27).

hätte etwa statistische Daten vorlegen oder Angaben zu dem Zinsniveau für Bankdarlehen und zu den Refinanzierungsbedingungen für Banken machen können, um die Plausibilität ihrer Annahmen zu belegen.

41. Da die Kommission nichts dergleichen angeführt hat, bleibt die höhere Besteuerung von Zinszahlungen an gebietsfremde Empfänger eine bloße Vermutung, die nicht durch Tatsachen untermauert wurde. Somit hat die Kommission die gerügte Vertragsverletzung nicht nachgewiesen.

42. Denkbar wäre es auch, die Vertragsverletzung noch auf eine andere Argumentation zu stützen.

43. Unabhängig von der konkreten Höhe der Refinanzierungskosten erschweren es die portugiesischen Regelungen nämlich Kreditinstituten mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat, mit inländischen Instituten in Konkurrenz zu treten und sich Zugang zum portugiesischen Markt zu verschaffen.

44. Wenn eine Bank aus einem anderen Mitgliedstaat trotz unveränderter Refinanzierungskosten ihre Zinsen senkt und einen geringeren Gewinn in Kauf nimmt, um Kunden in Portugal zu gewinnen, so sinkt der Betrag der in Portugal zu entrichtenden Steuer nicht entsprechend der verminderten Marge, sondern nur entsprechend dem geminderten Bruttozinsbetrag. Die relative steuerliche Belastung des Gewinns steigt an.

45. Inländische Unternehmen versteuern dagegen nur ihre Nettoeinkünfte. Sinkt ihr Gewinn, so verringert sich auch die Steuer entsprechend. Die relative Steuerbelastung des Gewinns ändert sich also nicht. Im Ergebnis wird es ausländischen Banken damit erheblich erschwert, in einen Preiswettbewerb mit inländischen Banken zu treten, da bei Unterschreiten einer bestimmten Gewinnmarge eine höhere Steuerbelastung grenzüberschreitender Zinszahlungen einsetzt als Inländer für entsprechende Einkünfte zu tragen haben. [21]

46. Man kann es auch anders ausdrücken: Um keinen Verlust zu machen, müssen ausländische Banken eine Mindestmarge in Höhe der Quellensteuer erzielen. Portugiesen können sie unterbieten und machen selbst dann noch einen Gewinn nach Steuern.

47. Diesen Effekt hat die Kommission freilich nicht gerügt. Folglich konnte die Portugiesische Republik sich nicht angemessen gegen den darin liegenden Vorwurf der Behinderung des Marktzugangs für ausländische

21 — Vgl. in diesem Zusammenhang das Urteil vom 5. Oktober 2004, CaixaBank Frankreich (C-442/02, Slg. 2004, I-8961, Randnrn. 12 f.), dem der Gerichtshof das Verbot der Verzinsung von Sichteinlagen ebenfalls als Marktzugangshindernis angesehen hat.

Kreditinstitute verteidigen. Daher kann die Feststellung der Vertragsverletzung im vorliegenden Verfahren nicht auf diesen Aspekt gestützt werden.

48. Folglich ist die Klage in Bezug auf die Verletzung des Art. 49 EG abzuweisen, weil die Kommission keinen hinreichenden Nachweis dafür erbracht hat, dass die Portugiesische Republik die Zahlungen von Zinsen an Kreditinstitute mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat im Ergebnis höher besteuert als die Zahlung von Zinsen an Institute mit Sitz im portugiesischen Hoheitsgebiet.

B — *Rüge der Verletzung der Art. 36 und 40 des EWR-Abkommens*

49. Der Gerichtshof hat bereits festgestellt, dass die Gewährleistungen des Art. 36 des EWR-Abkommens und des Art. 49 EG identisch und einheitlich auszulegen sind. [22] Dieselbe Feststellung hat er auch in Bezug auf die Art. 40 des EWR-Abkommens und Art. 56 EG getroffen. [23] Daher gelten die Feststellungen, die zu der behaupteten Verletzung der Vorschriften des EG-Vertrags getroffen wurden, entsprechend für die Art. 36 und 40 des EWR-Abkommens. [24]

50. Auch insofern ist der Kommission mangels tatsächlicher Angaben zur Höhe der Einkünfte und Betriebsausgaben der Nachweis einer höheren steuerlichen Belastung von Zinszahlungen an Kreditinstitute mit Sitz in einem EWR-Staat nicht gelungen.

C — *Zwischenergebnis*

51. Abschließend ist festzuhalten, dass die Kommission nicht den Nachweis für eine Verletzung der in Art. 49 EG und Art. 36 des EWR-Abkommens garantierten Dienstleistungsfreiheit erbracht hat, an deren Maßstab der streitgegenständliche Sachverhalt allein zu messen ist. Die Klage ist folglich insgesamt abzuweisen.

22 — Urteil vom 5. Juli 2007, Kommission/Belgien (C-522/04, Slg. 2007, I-5701, Randnrn. 44 f.)

23 — Urteil vom 19. November 2009, Kommission/Italien (C-540/07, Slg. 2009, I-10983, Randnrn. 65 f.)

24 — Ein Unterschied kann sich jedoch ergeben, wenn es auf den Informationsaustausch zwischen den Steuerbehörden ankommt, da die Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten und indirekten Steuern (ABl. L 336, S. 15) in der durch die Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 (ABl. L 76, S. 1) geänderten Fassung in den EWR-Staaten nicht gilt (vgl. Urteil Kommission/Italien, zitiert in Fn. 23, Randnrn. 70 ff., sowie die Nrn. 74 ff. meiner Schlussanträge vom 16. Juli 2009 in dieser Rechtssache).

52. Dabei ist jedoch nicht zu verkennen, dass die Ausgestaltung der Steuer auf Zinseinkünfte gebietsfremder Kreditinstitute eine erhebliche Behinderung des freien Dienstleistungsverkehrs darstellen könnte, wenn die Annahmen der Kommission zur Höhe der Refinanzierungskosten zuträfen.

53. Zu der Kernfrage des Falles, ob die möglicherweise erheblich höhere, ja sogar prohibitive Steuerlast gebietsfremder Kreditinstitute dadurch zu rechtfertigen ist, dass diese sich im Hinblick auf die Refinanzierungskosten nicht in einer vergleichbaren Lage befinden wie inländische Institute, kann unter den gegebenen Umständen nicht Stellung genommen werden.

54. Es muss insbesondere offen bleiben, ob Kosten Gebietsfremder nur dann in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang [25] mit deren Einkünften im Aufnahmemitgliedstaat stehen, wenn sie den Einkünften auch *in individualisierbarer Weise* zurechenbar sind, oder ob unter Umständen eine anteilige Berücksichtigung von globalen Kosten geboten ist. Letzterenfalls schlösse sich indes die schwierige Frage an, wie diese anteiligen Kosten angesichts der Besonderheiten des Bankgeschäfts in der Praxis zu ermitteln wären.

25 — Vgl. dazu Urteile Gerritse (zitiert in Fn. 3, Randnr. 27) und Centro Equestre da Lezíria Grande (zitiert in Fn. 3, Randnrn. 23 und 25).

V — Kosten

55. Nach Art. 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Kommission mit ihrem Antrag unterlegen ist und die Portugiesische Republik beantragt hat, die Kosten des Verfahrens der Kommission aufzuerlegen, hat diese die Kosten zu tragen. Gemäß Art. 69 § 4 der Verfahrensordnung tragen die Mitgliedstaaten, die dem Verfahren als Streithelfer beigetreten sind, ihre eigenen Kosten.

VI — Ergebnis

56. Ich schlage dem Gerichtshof vor, wie folgt zu entscheiden:

„1. Die Klage wird abgewiesen.

2. Die Kommission trägt die Kosten des Verfahrens mit Ausnahme der Kosten der Republik Litauen.

3. Die Republik Litauen trägt ihre eigenen Kosten."