SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS PAOLO MENGOZZI vom 25. Mai 2011 [1]

I — Einleitung

1. Mit ihrer am 1. Dezember 2009 erhobenen Klage begehrt die Europäische Kommission die Feststellung, dass die Portugiesische Republik dadurch ihre Verpflichtungen aus Art. 63 AEUV (früher Art. 56 EG) und Art. 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 [2] (im Folgenden: EWR-Abkommen) verletzt hat, dass sie die von nicht im portugiesischen Hoheitsgebiet ansässigen Pensionsfonds bezogenen Dividenden zu einem höheren Steuersatz besteuert als die von gebietsansässigen Pensionsfonds bezogenen Dividenden.

II — Rechtlicher Rahmen

2. Nach Art. 16 Abs. 1 des „Estatuto dos Benefícios Fiscais" (Regelung über Steuervergünstigungen, im Folgenden: EBF) sind die Einkommen von Pensionsfonds und diesen gleichgestellten Körperschaften, die nach portugiesischem Recht errichtet und tätig sind, vom „imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas" (Körperschaftsteuer, im Folgenden: IRC) befreit.

3. Nach Art. 16 Abs. 4 EBF bleibt die vorgesehene Vergünstigung bei Nichtbeachtung der in dessen Abs. 1 aufgestellten Bedingungen für das betroffene Geschäftsjahr ohne Wirkung, da die Gesellschaften, die Pensionsfonds verwalten, und diesen gleichgestellte Einrichtungen, einschließlich der Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, primär für die Steuerschulden der Fonds oder der Vermögen haften, deren Verwaltung ihnen obliegt, und die Zahlung der geschuldeten Steuer innerhalb der in Art. 120 Abs. 1 des „Codigo do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Colectivas" (Körperschaftsteuergesetz, im Folgenden: CIRC) vorgesehenen Frist vornehmen müssen.

4. Gemäß Art. 4 Abs. 2 CIRC unterliegen juristische Personen und andere Körperschaften, die weder einen Sitz noch eine tatsächliche Geschäftsleitung im portugiesischen Hoheitsgebiet haben, für die auf portugiesischem Hoheitsgebiet erzielten Einkommen weiterhin dem IRC. Nach Art. 80 Abs. 4 Buchst. c CIRC beläuft sich der IRC

1 — Originalsprache: Französisch.
2 — ABl. 1994, L 1, S. 3.

auf 20 %, vorbehaltlich der etwaigen Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung [3].

5. Gemäß Art. 4 Abs. 3 Buchst. c Nr. 3 CIRC gehören Einkommen aus Kapitalanlagen, deren Schuldner im portugiesischem Hoheitsgebiet ansässig ist, sich dort niedergelassen hat oder über eine tatsächliche Geschäftsleitung verfügt oder deren Zahlung einer in Portugal gelegenen festen Niederlassung zuzurechnen wäre, zu den in Portugal steuerpflichtigen Einkommen von Gebietsfremden.

6. Art. 88 Absatz 11 CIRC bestimmt:

„Gewinne, die von dem IRC unterliegenden Körperschaften an Körperschaften ausgeschüttet werden, die in den Genuss der vollständigen oder teilweisen Steuerbefreiung kommen, in diesem Fall einschließlich der Kapitalerträge, werden selbständig mit einem Satz von 20 % versteuert, wenn die Effekten, die zu den Gewinnen geführt haben, während des dem Zeitpunkt der Zurverfügungstellung der Gewinne vorausgehenden Jahres nicht ununterbrochen in den Händen desselben Steuerpflichtigen geblieben sind und nicht während des zur Vollendung dieses Zeitraums erforderlichen Zeit gehalten worden sind."

7. Art. 88 Abs. 12 CIRC sieht vor:

„Von dem Betrag der gemäß Abs. 11 bestimmten Steuer wird die Steuer abgezogen, die gegebenenfalls an der Quelle einbehalten worden ist, wobei die einbehaltene Steuer nicht gemäß Art. 90 Abs. 2 abgezogen werden kann."

8. Schließlich bestimmt Art. 90 Abs. 2 CIRC in Bezug auf an gebietsansässige Pensionsfonds ausgezahlte Dividenden, dass die auszahlenden Stellen nicht verpflichtet sind, den Abzug des IRC an der Quelle vorzunehmen, sobald ihnen bis zum Ablauf der für die Zahlung der Steuer vorgesehenen Frist ein Nachweis über die Steuerbefreiung, die diese Fonds genießen, vorgelegt wird.

III — Das vorprozessuale Verfahren

9. Am 23. März 2007 richtete die Kommission ein Mahnschreiben an die Portugiesische Republik, in dem sie geltend machte, dass die portugiesischen Steuervorschriften, durch die von nicht in Portugal ansässigen Pensionsfonds bezogene Dividenden und Zinsen

3 — Nach den von der Kommission nicht bestrittenen Erklärungen der Portugiesischen Republik wird der Steuersatz aufgrund eines solchen Abkommens auf 10 % gesenkt.

nachteilig behandelt würden, unvereinbar mit Art. 56 EG und Art. 40 des EWR-Abkommens seien.

10. Da die Antwort der Portugiesischen Republik die Kommission nicht zufriedenstellte, richtete diese an sie am 8. Mai 2008 eine mit Gründen versehene Stellungnahme, in der sie sie aufforderte, die erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen, um in Bezug auf die Rechtsvorschriften über die Besteuerung von an gebietsfremde Pensionsfonds ausgezahlten Dividenden Art. 56 EG und Art. 40 des EWR-Abkommens nachzukommen [4].

11. In ihrer Antwort vom 14. August 2008 räumte die Portugiesische Republik ein, dass die streitige Steuerregelung eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstelle, dass eine solche Beschränkung aber nach Gemeinschaftsrecht gerechtfertigt sei. Sie machte insbesondere geltend, dass die den in Portugal niedergelassenen Pensionsfonds vorbehaltene günstigere steuerliche Regelung durch die besonderen Merkmale der inländischen Pensionsfonds und durch die für diese geltenden spezifischen Regeln gerechtfertigt sei. Dieser Mitgliedstaat legt in seiner Antwort den Nachdruck darauf, dass es praktisch unmöglich sei, nachzuprüfen, ob eine gebietsfremde Einrichtung Bedingungen erfülle, die den nach den nationalen Rechtsvorschriften geforderten ähnlich seien, sowie auf die steuerliche Kohärenz der streitigen Regelung.

4 — Wie die Kommission in ihrer Klageschrift ausgeführt hat, hat sie ihre Rügen in Bezug auf die steuerliche Behandlung der Zinsen anlässlich der mit Gründen versehenen Stellungnahme fallen gelassen; nach ihren Erklärungen sind diese Gegenstand eines gesonderten Vertragsverletzungsverfahrens.

IV — Verfahren vor dem Gerichtshof und Anträge der Parteien

12. Mit Klageschrift, die am 1. Dezember 2009 bei der Kanzlei des Gerichtshofs eingegangen ist, hat die Kommission die vorliegende Klage erhoben und beantragt,

— festzustellen, dass die Portugiesische Republik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 63 AEUV und Art. 40 des EWR-Abkommens verstoßen hat, dass sie die von gebietsfremden Pensionsfonds bezogenen Dividenden mit einem höheren Steuersatz besteuert als die von im portugiesischen Hoheitsgebiet niedergelassenen Pensionsfonds bezogenen Dividenden;

— der Portugiesischen Republik die Kosten aufzuerlegen.

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

14. Mit am 8. April 2010 bei der Kanzlei eingereichtem Schriftsatz hat die EFTA-Überwachungsbehörde nach Art. 40 Abs. 3 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union und Art. 93 der Verfahrensordnung dieses Gerichtshofs beantragt, in der vorliegenden Rechtssache als Streithelferin zur Unterstützung der Anträge der Kommission zugelassen zu werden.

15. Mit Beschluss vom 15. Juli 2010 hat der Präsident des Gerichtshofs diesen Antrag zurückgewiesen.

16. Die Kommission und die Portugiesische Republik haben in der Sitzung vom 24. März 2011 mündliche Ausführungen gemacht.

V — Untersuchung

17. Bevor ich den beschränkenden Charakter der streitigen Regelung sowie die von der Portugiesischen Republik geltend gemachten Rechtfertigungsgründe prüfe, möchte ich einige Anmerkungen zum Gegenstand der von der Kommission gerügten Vertragsverletzung machen, einer Frage, über die in der Sitzung vor dem Gerichtshof u. a. verhandelt worden ist.

A — *Zum Gegenstand der gerügten Vertragsverletzung*

18. Gegenstand der vorliegenden Vertragsverletzungsklage ist, wie die Kommission angibt, die unterschiedliche Behandlung der von Pensionsfonds bezogenen Dividenden je nach dem Ort der Niederlassung dieser Fonds durch das portugiesische Steuersystem. So sind Dividenden, die von portugiesischen Gesellschaften an nach portugiesischem Recht gebildeten und tätigen Pensionsfonds ausgezahlt werden, vom IRC vollständig befreit, während gleichartige, an gebietsfremde Pensionsfonds ausgezahlte Dividenden dieser Steuer mit einem Höchstsatz von 20 % der ausgezahlten Dividenden unterliegen.

19. Die Kommission sieht in dieser unterschiedlichen Behandlung insoweit eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs, als die Investition der gebietsfremden Pensionsfonds in portugiesische Gesellschaften weniger attraktiv gemacht werde.

20. Die Portugiesische Republik macht geltend, der Gegenstand der gerügten Vertragsverletzung sei zu allgemein formuliert. Nach Art. 88 Abs. 11 CIRC würden die von portugiesischen, dem IRC unterliegenden Körperschaften an Pensionsfonds ausgeschütteten Gewinne nämlich zu einem Satz von 20 % besteuert, wenn die Gesellschaftsanteile, die zu den Dividenden führten, während des ihrer Besteuerung vorausgehenden Jahres nicht ununterbrochen in den Händen desselben Steuerpflichtigen geblieben seien und nicht während der zur Vollendung dieses Zeitraums erforderlichen Zeit gehalten würden. Dieser Satz sei für die Besteuerung der gebietsfremden Pensionsfonds identisch. Demgemäß folgert die Portugiesische Republik daraus, dass die gerügte Vertragsverletzung auf den Fall der von einem Pensionsfonds für einen Zeitraum von *mehr als* einem Jahr gehaltenen Gesellschaftsanteile hätte beschränkt werden müssen.

21. Der Einwand der Portugiesischen Republik überzeugt mich nicht.

22. Aus dem Wortlaut der tragenden Gründe der Klageschrift geht nämlich eindeutig hervor, dass die Vertragsverletzung nicht die Gesetzesvorschriften betrifft, nach denen die

von portugiesischen Gesellschaften an gebietsansässige und gebietsfremde Pensionsfonds ausgeschütteten Dividenden mit dem gleichen Satz von 20 % besteuert werden wie die Vorschriften, die für während eines Zeitraums von weniger als einem Jahr gehaltene Gesellschaftsanteile gelten.

23. Das Petitum der Kommission schließt daher die Fälle nicht ein, in denen die Besteuerung der an gebietsansässige Pensionsfonds ausgezahlten Dividenden der Besteuerung der an gebietsfremde Pensionsfonds ausgezahlten Dividenden gleich ist.

26. Während im vorliegenden Fall eine Einbehaltung an der Quelle in Höhe von 20 % die an gebietsfremde Pensionsfonds ausgezahlten Dividenden belastet, wird eine solche Einbehaltung bei den an portugiesische Pensionsfonds ausgezahlten Dividenden nicht vorgenommen. Die Investition in das Kapital portugiesischer Gesellschaften wird daher für gebietsfremde Fonds unbestreitbar weniger attraktiv gemacht als für ihre gebietsansässigen Pendants, wobei alle diese Fonds sich im Hinblick auf die portugiesischen Rechtsvorschriften in einer vergleichbaren Lage befinden, da die Portugiesische Republik als Mitgliedstaat der Quelle dieser Einkünfte ihre steuerliche Kompetenz in Bezug auf die an diese Körperschaften ausgeschütteten Dividenden unabhängig von deren Niederlassungsort ausübt.

B — *Zum Vorliegen einer Beschränkung des Kapitalverkehrs*

24. Vorab weise ich darauf hin, dass gemäß Art. 63 Abs. 1 AEUV alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten verboten sind.

25. Solche Beschränkungen stellen von einem Mitgliedstaat erlassene Maßnahmen, einschließlich steuerlicher Maßnahmen, dar, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in seinem Hoheitsgebiet abzuhalten [5].

27. Darüber hinaus lege ich Wert auf die Feststellung, dass diese ungünstigere Behandlung von der Portugiesischen Republik nicht bestritten wird.

28. Demgemäß bin ich der Auffassung, dass die in Rede stehende steuerliche Regelung eine nach Art. 63 Abs. 1 AEUV grundsätzlich verbotene Beschränkung des Kapitalverkehrs darstellt.

29. Da Art. 40 des EWR-Abkommens die gleiche rechtliche Tragweite wie der im Wesentlichen identische Art. 63 Abs. 1 AEUV hat,

5 — Vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile vom 18. Dezember 2007, A (C-101/05, Slg. 2007, I-11531, Randnr. 40), vom 3. Juni 2010, Kommission/Spanien (C-487/08, Slg. 2010, I-4843, Randnr. 43), und vom 10. Februar 2011, Haribo (C-436/08 und C-437/08, Slg. 2011, I-305, Randnr. 50).

sind diese Erwägungen auf Art. 40 des EWR-Abkommens entsprechend übertragbar [6].

30. Zu prüfen bleiben daher die von der Portugiesischen Republik vorgebrachten Rechtfertigungsgründe.

C — *Zu den von der Portugiesischen Republik geltend gemachten Rechtfertigungsgründen*

31. Zur Rechtfertigung der im Vorstehenden deutlich gemachten Beschränkung des Kapitalverkehrs macht die Portugiesische Republik vor allem zwei Rechtfertigungsgründe geltend, nämlich zum einen die Notwendigkeit, die Kohärenz des Steuersystems zu wahren, und zum anderen die Notwendigkeit, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu gewährleisten.

1. Zu der auf die Kohärenz des Steuersystems gestützten Rechtfertigung

32. Die Portugiesische Republik ist der Auffassung, dass die die Pensionsfonds betreffende steuerliche Regelung im Rahmen einer weit gefassten Anwendung des Grundsatzes der steuerlichen Kohärenz gerechtfertigt sei. So werde die Befreiung der Einkommen der Pensionsfonds von der Steuer durch die Besteuerung der den in Portugal wohnhaften Empfängern gezahlten Altersrenten im Rahmen der Steuer auf das Einkommen natürlicher Personen kompensiert. Im Bereich der Renten sei eine solche Auslegung erforderlich, um die Gefahr einer Beeinträchtigung des finanziellen Gleichgewichts der Sozialversicherung auszuschließen. Die Portugiesische Republik beruft sich in ihren Schriftsätzen auf den sogenannten EET-Grundsatz (Befreiung der an die Pensionsfonds entrichteten Beiträge, Befreiung der bezogenen Einkünfte und der von Pensionsfonds erzielten Wertzuwächse und Besteuerung der natürlichen Personen gezahlten Renten). Ein solches System solle letztlich das Sparen dadurch zu den Finanzierungsinstrumenten für die Renten lenken, dass es eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung dieser Einkünfte verhindere.

33. Die Kommission entgegnet, in Anbetracht der Rechtsprechung des Gerichtshofs komme eine solche Rechtfertigung im vorliegenden Fall nicht in Betracht.

34. Ich teile die Auffassung der Kommission.

35. In dieser Hinsicht weise ich darauf hin, dass der Gerichtshof seit den Urteilen Bachmann und Kommission/Belgien [7] anerkennt, dass die Notwendigkeit der Wahrung der Kohärenz eines Steuersystems eine Regelung rechtfertigen kann, die geeignet ist, die

6 — Vgl. dazu Urteil vom 7. April 2011, Kommission/Portugal (C-20/09, Slg. 2011, I-2637, Randnr. 68 und die dort angeführte Rechtsprechung).

7 — Urteile vom 28. Januar 1992, Bachmann (C-204/90, Slg. 1992, I-249) und Kommission/Belgien (C-300/90, Slg. 1992, I-305).

Ausübung der durch den Vertrag gewährleisteten Verkehrsfreiheiten zu beschränken [8].

36. Allerdings fordert der Gerichtshof nach ständiger Rechtsprechung als Voraussetzung dafür, dass ein auf die Rechtfertigung durch die Kohärenz des Steuersystems gestütztes Vorbringen Erfolg haben kann, einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der betreffenden Steuervergünstigung und dem Ausgleich dieser Vergünstigung durch eine bestimmte Abgabe, wobei die Unmittelbarkeit dieses Zusammenhangs im Hinblick auf das Ziel der in Rede stehenden Regelung zu beurteilen ist [9].

37. Bis zum Urteil Manninen [10] hat der Gerichtshof den Begriff des unmittelbaren Zusammenhangs dahin ausgelegt, dass er erfordert, dass der Abzug und die Belastung im Rahmen einer einzigen Besteuerung erfolgen und dass sie bei ein und demselben Steuerpflichtigen vorgenommen werden [11].

38. Wie ich bereits in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Columbus Container Services [12] ausgeführt habe, hat der Gerichtshof vom Urteil Manninen an die bis dahin in der Rechtsprechung vorherrschende Strenge der Auslegung des Begriffs des unmittelbaren Zusammenhangs, der auf die Kriterien der Identität der Besteuerung und der Identität des Steuerpflichtigen gegründet war, abgemildert.

39. In diesem Kontext schlägt die Portugiesische Republik dem Gerichtshof vor, sich eine „weite“ Auffassung der auf die Kohärenz des Steuersystems gestützten Rechtfertigung zu eigen zu machen.

40. Die Portugiesische Republik ist sich vollkommen dessen bewusst, dass es, würde man der herkömmlichen Linie der Rechtsprechung vor dem Urteil Manninen folgen, an einem unmittelbaren Zusammenhang eindeutig fehlen würde. Die steuerliche Benachteiligung der nicht in Portugal niedergelassenen Pensionsfonds und die Steuerbefreiung der an die natürliche Person im Ruhestand gezahlten Altersrenten betreffen nämlich zwei unterschiedliche Steuerpflichtige im Rahmen von zwei unterschiedlichen Besteuerungen: zum einen die Besteuerung der Gewinne einer juristischen Person und zum anderen die Besteuerung der Einkommen natürlicher Personen.

41. Auf jeden Fall kann selbst in Anbetracht der Rechtsprechung nach dem Urteil Manninen im vorliegenden Fall ein unmittelbarer Zusammenhang nicht festgestellt werden.

8 — Vgl. die Urteile Bachmann (Randnr. 28) und Kommission/Belgien (Randnr. 21) sowie die Urteile vom 23. Februar 2006, Keller Holding (C-471/04, Slg. 2006, I-2107, Randnr. 40), und vom 8. November 2007, Amurta (C-379/05, Slg. 2007, I-9569, Randnr. 46).

9 — Vgl. u. a. Urteile vom 7. September 2004, Manninen (C-319/02, Slg. 2004, I-7477, Randnrn. 42 f.), vom 28. Februar 2008, Deutsche Shell (C-293/06, Slg. 2008, I-1129, Randnr. 37), vom 27. November 2008, Papillon (C-418/07, Slg. 2008, I-8947, Randnr. 44), vom 18. Juni 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, Slg. 2009, I-5145, Randnr. 72), und vom 1. Juli 2010, Dijkman und Dijkman-Lavaleije (C-233/09, Slg. 2010, I-6649, Randnr. 55).

10 — Oben in Fn. 9 angeführt.

11 — Vgl. u. a. Urteile vom 13. April 2000, Baars (C-251/98, Slg. 2000, I-2787, Randnr. 40), vom 6. Juni 2000, Verkooijen (C-35/98, Slg. 2000, I-4071, Randnrn. 57 f.), vom 18. September 2003, Bosal (C-168/01, Slg. 2003, I-9409, Randnrn. 29 f.), und vom 15. Juli 2004, Lenz (C-315/02, Slg. 2004, I-7063, Randnr. 36).

12 — Nr. 189 der Schlussanträge vom 29 März 2007 in der Rechtssache, in der das Urteil vom 6. Dezember 2007 (C-298/05, Slg. 2007, I-10451) ergangen ist.

42. Hierbei weise ich darauf hin, dass die Zielsetzung und die Logik der streitigen Steuerregelung auf der Steuerbefreiung der gebietsansässigen Pensionsfonds unter dem Gesichtspunkt beruhen, eine Doppelbesteuerung der zur Zahlung an die Rentenempfänger bestimmten Beträge zu vermeiden, die andernfalls zunächst auf der Ebene der Pensionsfonds und dann bei der Zahlung der Rente an die natürlichen Personen eintreten würde.

43. Die Steuerbefreiung für Pensionsfonds ist eine den Mitgliedstaaten gemeinsame Praxis, wobei eine solche Befreiung durch Art. 4 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) gefördert wird, der auf die Steuerbefreiung für Pensionseinrichtungen oder karitative Organisationen verweist. Die meisten Mitgliedstaaten besteuern Altersrenten nach dem EET-System (Beiträge steuerfrei, Erträge aus Investitionen und Wertzuwächse steuerfrei und Renten besteuert). Das EET-System ermöglicht es damit, während der Phase der Bildung der Pensionsrückstellung Abschläge zu gewähren, und besteuert die Leistungen der Pensionsempfänger, die diesen während ihres Ruhestands gezahlt werden.

44. Die Portugiesische Republik ist der Auffassung, es sei der Logik und der Zielsetzung dieser Regelung inhärent, dass die Steuerbefreiung der Einkommen der Fonds nur für gebietsansässige Pensionsfonds gelte, da die in der Folge besteuerten Renten insgesamt im Wesentlichen aus den Investitionen und Investitionen und Einkommen hervorgingen, die von den Pensionsfonds getätigt bzw. erzielt würden, die die Portugiesische Republik der Steuer nicht unterwerfe.

45. Ich verstehe jedoch nicht, aus welchen Gründen die innere Kohärenz des nationalen portugiesischen Systems durch die Ausdehnung der Steuerbefreiung, die die gebietsansässigen Pensionsfonds genießen, auf in anderen Mitgliedstaaten ansässige Pensionsfonds beeinträchtigt werden könnte. Meines Erachtens kann die Kohärenz des nationalen Steuersystems vollkommen gewahrt werden, wenn die Steuervergünstigung den gebietsfremden Pensionsfonds gewährt wird [13].

46. In diesem Zusammenhang füge ich hinzu, dass diese Ausdehnung ganz im Gegenteil die Kohärenz des nationalen Systems verstärken könnte, wenn gebietsfremde Pensionsfonds Renten an in Portugal ansässige natürliche Personen zahlen, die ohne eine solche Ausdehnung eine Doppelbesteuerung hinnehmen müssen.

47. Darüber hinaus ist die Portugiesische Republik trotz einer Frage zu diesem Punkt in der mündlichen Verhandlung die Erklärung schuldig geblieben, aus welchen Gründen sie eine Beeinträchtigung der angeblichen Kohärenz ihres nationalen Systems dadurch annimmt, dass sie Dividenden, die an gebietsansässige und an gebietsfremde Pensionsfonds ausgezahlt werden, die Gesellschaftsanteile an portugiesischen Gesellschaften gemäß Art. 88 Abs. 11 CIRC während eines

13 — Vgl. entsprechend die Urteile Lenz (Randnr. 38) und Manninen (Randnr. 46). Vgl. auch meine Schlussanträge in der Rechtssache Columbus Container Services (Nr. 194).

Zeitraums von weniger als einem Jahr halten, die gleiche Behandlung zukommen lässt.

48. Aus diesen Gründen bin ich der Ansicht, dass die Wahrung der Kohärenz des Steuersystems im vorliegenden Fall nicht als Rechtfertigung anerkannt werden kann.

2. Zu der auf die Wahrung der Wirksamkeit steuerlicher Kontrollen gestützten Rechtfertigung

49. Die Portugiesische Republik macht außerdem geltend, die Beschränkung der Steuerbefreiung auf die gebietsansässigen Pensionsfonds gründe sich auf mit der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zusammenhängende Erfordernisse. Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Gewährung dieser Steuerbefreiung erforderten, dass die dadurch begünstigten Fonds von den portugiesischen Finanzbehörden unmittelbar kontrolliert werden könnten.

50. So unterlägen die portugiesischen Fonds nicht nur besonders strengen Aufsichtsvorschriften und Anforderungen an den Anlegerschutz aufgrund der Richtlinie 2003/41/EG [14], sondern außerdem zusätzlichen, dem portugiesischen Recht eigenen Bedingungen, insbesondere auf dem Gebiet der finanziellen Haftung. Dabei betont die Portugiesische Republik, dass die durch Art. 16 Abs. 4 EBF geschaffene Regelung der primären Haftung für Steuerschulden bei gebietsfremden Fonds nicht umgesetzt werden könne.

51. Die Kontrolle dieser Gegebenheiten sei aber besonders komplex und erfordere, dass die portugiesischen Finanzbehörden sich unmittelbar an die vom IRC befreiten Pensionsfonds wenden könnten. Insbesondere sei bei Nichtbeachtung der Anforderungen des portugiesischen Rechts in Bezug auf die Befreiung vom IRC ein direkter Zugriff auf die Fonds unbedingt erforderlich, um die Erstattung der als IRC geschuldeten Beträge sicherzustellen. Es sei unmöglich, einen solchen Zugriff in Bezug auf Pensionsfonds sicherzustellen, die in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen seien; dies gelte erst recht für in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) ansässige Fonds, da die Vorschriften der Union über die Zusammenarbeit in Steuersachen im Rahmen dieses Abkommens nicht anwendbar seien.

52. Die Kommission tritt der Auffassung der Portugiesischen Republik entgegen. Die streitige Steuerregelung beschränke den Vorteil der Befreiung vom IRC auf die gebietsansässigen Pensionsfonds, ohne den gebietsfremden Fonds die Möglichkeit zu bieten, nachzuweisen, dass sie Garantien bieten, die den für die gebietsansässigen Fonds geltenden gleichwertig seien. Daher würde es, um die Verwirklichung der von der Portugiesischen Republik vorgebrachten Ziele sicherzustellen, genügen, von den gebietsfremden

14 — Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates vom 3. Juni 2003 über die Tätigkeiten und die Beaufsichtigung von Einrichtungen der betrieblichen Altersversorgung (ABl. L 235, S. 10).

Pensionsfonds zu verlangen, ihre Eigenschaft und den rechtlichen Rahmen, in dem sie tätig seien, nachzuweisen, wobei die im Unionsrecht, aber auch, was die Staaten des EWR angehe, die in multilateralen und bilateralen Abkommen vorgesehenen Mechanismen der Zusammenarbeit und der gegenseitigen Unterstützung es den portugiesischen Behörden ermöglichten, die erforderlichen Nachprüfungen und sogar die Beitreibung der Steuerschulden vorzunehmen.

53. Ich schließe mich im Wesentlichen der von der Kommission entwickelten Argumentation an.

54. Wie diese zu Recht ausgeführt hat, verwehrt die Portugiesische Republik unter dem Vorwand der Wahrung der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen den gebietsfremden Pensionsfonds nämlich jede Möglichkeit, nachzuweisen, dass sie die im CIRC vorgesehenen Voraussetzungen dafür, die den gebietsansässigen Pensionsfonds gewährte Steuerbefreiung zu erhalten, erfüllen können.

55. Ich weise aber darauf hin, dass der Gerichtshof bei verschiedenen Gelegenheiten entschieden hat, dass nationale Regelungen, die es dem Steuerpflichtigen *absolut* unmöglich machen, den Nachweis zu erbringen, dass er die von dem Mitgliedstaat, bei dem er eine Steuervergünstigung beantragt, vorgeschriebenen Bedingungen erfüllen kann, nicht mit der Wahrung der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen gerechtfertigt werden können [15]. Es lässt sich nämlich nicht von vornherein ausschließen, dass der Abgabenpflichtige Belege vorlegen kann, anhand deren die Steuerbehörden des Mitgliedstaats eindeutig und genau prüfen können, ob die durch diesen Staat vorgeschriebenen Bedingungen erfüllt sind [16].

56. Diese Beurteilung erstreckt sich auch auf die in den Staaten des EWR ansässigen Steuerpflichtigen.

57. Erstens ist nämlich, insbesondere was das Vorbringen der Portugiesischen Republik zur Beachtung der Bedingungen der Richtlinie 2003/41 angeht, festzustellen, dass die in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union und in den EWR-Staaten niedergelassenen Pensionsfonds diese Vorschriften beachten müssen [17] und daher von ihren jeweiligen Aufsichtsbehörden gewiss die erforderlichen Unterlagen erhalten können, durch die bestätigt wird, dass sie die durch die portugiesischen Rechtsvorschriften vorgeschriebenen Garantien bieten.

15 — Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 10. März 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Slg. 2005, I-2057, Randnr. 25), vom 14. September 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Slg. 2006, I-8203, Randnr. 49), und vom 27. Januar 2009, Persche (C-318/07, Slg. 2009, I-359, Randnr. 60).

16 — Vgl. in diesem Sinne Urteil Laboratoires Fournier (Randnr. 25) und Urteil vom 11. Oktober 2007, ELISA (C-451/05, Slg. 2007, I-8251, Randnr. 96).

17 — Was die Letztgenannten angeht, ist die Richtlinie 2003/41 durch den Beschluss Nr. 88/2006 des Gemeinsamen EWR-Ausschusses vom 7. Juli 2006 zur Änderung des Anhangs IX (Finanzdienstleistungen) des EWR-Abkommens auf die Republik Island, das Fürstentum Liechtenstein und das Königreich Norwegen ausgedehnt worden (ABl. L 289, S. 26).

58. Zweitens beschränkt sich die Portugiesische Republik, was die anderen Bedingungen mit Ausnahme der die primäre Haftung für Steuerschulden betreffenden angeht, darauf, auf die in der gesetzesvertretenden Verordnung Nr. 12/2006 vom 20. Januar 2006, die den als solchen der Kommission von den portugiesischen Behörden mitgeteilten Umsetzungsakt der Richtlinie 2003/41 darstellt, aufgezählten Erfordernisse hinzuweisen.

59. Ich kann daher nicht erkennen, was die portugiesischen Behörden daran hindern würde, sich an die gebietsfremden Pensionsfonds zu wenden, um die erforderlichen Auskünfte zu erhalten, die es ihnen ermöglichen würden, diesen Fonds nach dem Muster der den in Portugal niedergelassenen Pensionsfonds eingeräumten Behandlung die streitige Steuerbefreiung zu gewähren.

60. Ich füge hinzu, dass, auch wenn die Kommission und die Portugiesische Republik lange über die Richtlinie 77/799/EWG [18] verhandelt haben, die Vorschriften dieser Richtlinie in einem Sachverhalt wie dem der vorliegenden Rechtssache kaum von Nutzen zu sein scheinen.

61. Die Bedingungen, zu deren Einhaltung die portugiesischen Behörden für die Gewährung der streitigen Befreiung aufgefordert sind, betreffen nämlich nicht die steuerliche Stellung der gebietsfremden Pensionsfonds in deren jeweiligen Niederlassungsmitgliedstaaten, sondern die wirtschaftliche Tätigkeit dieser Fonds, insbesondere die Informationen über deren aufsichtsbehördliche Kontrolle und über die Diversifizierung von deren Aktiva. Folglich stellt die Richtlinie 77/799, die den Austausch von Informationen im steuerlichen Bereich zwischen Finanzbehörden der Mitgliedstaaten betrifft, meines Erachtens nicht den passenden rechtlichen Rahmen dafür dar, die nach den portugiesischen Rechtsvorschriften erforderlichen Informationen zu erlangen.

62. Nimmt man jedoch an, dass dies der Fall ist, sehe ich, was die Beziehungen mit den übrigen Mitgliedstaaten angeht, nicht, aus welchen Gründen derartige Informationen von den portugiesischen Finanzbehörden nicht beschafft werden könnten. Zwar findet die Richtlinie 77/799, was die Staaten des EWR angeht, keine Anwendung. Dies kann jedoch für die Annahme, dass die nach den portugiesischen Rechtsvorschriften vorgesehenen Beschränkungen gerechtfertigt wären, nicht ausreichen. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs und nach dem, was aus dem kürzlich ergangenen Urteil Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen [19] hervorgeht, sehen die portugiesischen Rechtsvorschriften die Möglichkeit, dass eine Steuerbefreiung der von gebietsfremden Pensionsfonds bezogenen Dividenden gewährt werden könnte, nicht einmal dann vor, wenn es ein Abkommen über gegenseitige

18 — Richtlinie des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (ABl. L 336, S. 15).

19 — Randnrn. 132 und 133.

Amtshilfe zwischen der Portugiesischen Republik und den Staaten des EWR gibt [20].

63. Drittens sind, was die durch Art. 16 Abs. 4 EFB festgelegte, die primäre Haftung für Steuerschulden betreffende Bedingung angeht, folgende Anmerkungen zu machen.

64. Die Portugiesische Republik ist der Ansicht, sobald feststehe, dass die verschiedenen Voraussetzungen, von denen die Steuervergünstigung abhänge, nicht mehr erfüllt seien, werde diese nicht weiter gewährt und die Gesellschaften, die die Pensionsfonds verwalteten, müssten dann für die Steuerschulden der von ihnen verwalteten Fonds primär haften. Nach Ansicht des beklagten Mitgliedstaats ist es aber unmöglich, eine solche Schuld bei gebietsfremden derartige Fonds verwaltenden Gesellschaften einzutreiben.

65. Diese Argumentation überzeugt mich nicht.

66. Zunächst kann ich kaum erkennen, wie ein Mechanismus, der die Beitreibung von Steuerforderungen zum Gegenstand hat, sich als dafür geeignet erweisen könnte, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu gewährleisten, da ein solcher Mechanismus zur Durchführung der von den nationalen Behörden betriebenen steuerlichen Kontrollen nicht beiträgt. Meines Erachtens steht das Stadium der Beitreibung von Forderungen steuerlicher Art nämlich nicht mit der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollmaßnahmen, sondern mit den den Finanzbehörden zur Verfügung stehenden Vollstreckungsverfahren im Zusammenhang.

67. Sodann können, wie die Kommission zu Recht in ihren Schriftsätzen geltend gemacht hat, ohne dass dies von der Portugiesischen Republik bestritten worden wäre, die Behörden dieses Mitgliedstaats in ihren Beziehungen mit den Finanzbehörden der übrigen Mitgliedstaaten gewiss auf den in der Richtlinie 2008/55/EG [21] vorgesehenen Mechanismus zurückgreifen, um Hilfe bei der Beitreibung der in Portugal entstandenen Steuerforderung zu erhalten.

68. Diese Richtlinie erlaubt den Mitgliedstaaten nämlich, die zuständigen Behörden der anderen Mitgliedstaaten um die Beitreibung von Forderungen zu ersuchen, die die Gesamtheit der von einem Mitgliedstaat oder

20 — Anzumerken ist, dass die Kommission, was die Beziehungen zwischen der Portugiesischen Republik und der Republik Island bzw. dem Königreich Norwegen angeht, derartige Klauseln erwähnt.

21 — Richtlinie des Rates vom 26. Mai 2008 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Abgaben, Zölle, Steuern und sonstige Maßnahmen (ABl. L 150, S. 28). Auch wenn diese Richtlinie im Laufe des Vertragsverletzungsverfahrens erlassen worden ist, war ihr Inhalt doch zum Zeitpunkt der Einleitung des vorprozessualen Verfahrens anwendbar. Die Richtlinie 2008/55 ist nämlich lediglich die „kodifizierte" Fassung der Richtlinie 76/308/EWG des Rates vom 15. März 1976 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Zusammenhang mit Maßnahmen, die Bestandteil des Finanzierungssystems des Europäischen Ausrichtungs- und Garantiefonds für die Landwirtschaft sind, sowie von Abschöpfungen und Zöllen (ABl. L 73, S. 18), geändert durch die Richtlinie 2001/44/EG des Rates vom 15. Juni 2001 (ABl. L 175, S. 17), deren Umsetzung bis zum 30. Juni 2002 sichergestellt sein musste.

für dessen Rechnung erhobenen Abgaben, Steuern und Gebühren jeder beliebigen Art, einschließlich der Einkommensteuern, betreffen, sowie alle für die Beitreibung solcher Forderungen wahrscheinlich erheblichen Informationen auszutauschen [22].

69. Was schließlich die Stellung der Staaten des EWR betrifft, so ist die Richtlinie 2008/55, wie die Kommission eingeräumt hat, zwar nicht auf das EWR-Abkommen erstreckt worden, ich bin jedoch der Ansicht, dass ein gegenüber den gebietsfremden Pensionsfonds bestehendes absolutes Verbot der den portugiesischen Pensionsfonds gewährten Steuerbefreiung, gemessen an den angeblichen Schwierigkeiten der Beitreibung der Steuerschuld in diesen Staaten des EWR, auf jeden Fall unverhältnismäßig ist.

70. Wie die Kommission empfohlen hat, können andere weniger einschränkende Maßnahmen eingeführt werden, um die Beitreibung solcher Steuerforderungen zu gewährleisten. So lässt sich in Betracht ziehen, dass die portugiesische Finanzverwaltung sich vorab vergewissert, dass die in den Staaten des EWR niedergelassenen Fonds, die um die Gewährung der Befreiung ersuchen, die erforderlichen finanziellen Sicherheiten einräumen können. Alternativ lässt sich an die Einführung einer Regelung denken, die es ermöglicht, die nicht beglichenen Steuerforderungen nachträglich mittels einer Abgabe mit befreiender Wirkung auf die Ergebnisse der zukünftigen Steuerjahre der im Besitz des betreffenden gebietsfremden Fonds stehenden portugiesischen Gesellschaft beizutreiben, wenn die nach portugiesischem Recht vorgeschriebenen Bedingungen nicht beachtet werden.

71. Folglich ist festzustellen, dass die Beschränkung des freien Kapitalverkehrs auch nicht mit der Wahrung der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen gerechtfertigt werden kann.

72. In Anbetracht aller dieser Erwägungen stellen die in Rede stehenden portugiesischen Rechtsvorschriften meines Erachtens eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar, die nicht gerechtfertigt werden kann.

73. Demgemäß schlage ich vor, der Klage der Kommission stattzugeben.

74. Ich füge hinzu, dass nach Art. 69 § 2 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen ist. Die Kommission hat die Verurteilung der Portugiesischen Republik beantragt. Unter diesen Voraussetzungen sind der Portugiesischen Republik, wenn der Gerichtshof meinen Vorschlag teilt, der vorliegenden Klage stattzugeben, die Kosten aufzuerlegen.

22 — Vgl. insbesondere die Art. 2 und 4 der Richtlinie 2008/55.

VI — Ergebnis

75. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, wie folgt zu entscheiden:

1. Die Portugiesische Republik hat dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 63 AEUV und Art. 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 verstoßen, dass sie die von in Mitgliedstaaten und in Vertragsstaaten des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum niedergelassenen Pensionsfonds bezogenen Dividenden zu einem höheren Satz besteuert als die von in Portugal ansässigen Pensionsfonds bezogenen Dividenden.

2. Die Portugiesische Republik trägt die Kosten des Verfahrens.