Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Fünfte Kammer)

11. Dezember 2014*

„Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats — Art. 56 AEUV und 36 EWR-Abkommen — Dienstleistungen, die in Spanien von Pensionsfonds und Versicherungsgesellschaften angeboten werden, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind — Betriebliche Rentenpläne — Verpflichtung zur Beauftragung eines steuerlichen Vertreters in Spanien — Restriktiver Charakter — Rechtfertigung — Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle und Bekämpfung von Steuerhinterziehung — Verhältnismäßigkeit“

In der Rechtssache C-678/11

betreffend ein Vertragsverletzungsverfahren nach Art. 258 AEUV, eingereicht am 22. Dezember 2011,

Europäische Kommission, vertreten durch F. Jimeno Fernández und W. Roels als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Klägerin,

gegen

Königreich Spanien, vertreten durch A. Rubio González als Bevollmächtigten,

Beklagter,

unterstützt durch

Französische Republik, vertreten durch G. de Bergues, D. Colas und J.-S. Pilczer als Bevollmächtigte,

Streithelferin,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten T. von Danwitz sowie der Richter C. Vajda (Berichterstatter), A. Rosas, E. Juhász und D. Šváby,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: M. Ferreira, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 12. Juni 2014,

* Verfahrenssprache: Spanisch.

aufgrund des nach Anhörung der Generalanwältin ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Mit ihrer Klage beantragt die Europäische Kommission, festzustellen, dass das Königreich Spanien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Art. 56 AEUV und Art. 36 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 (ABl. 1994, L 1, S. 3, im Folgenden: EWR-Abkommen) verstoßen hat, dass es die Bestimmungen von Art. 46 Buchst. c des Real Decreto Legislativo 1/2002, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (Königliches Gesetzesdekret 1/2002 zur Billigung der Neufassung des Gesetzes zur Regelung der Rentenpläne und Pensionsfonds) vom 29. November 2002 (BOE Nr. 298 vom 13. Dezember 2002, S. 43361, im Folgenden: Gesetz zur Regelung der Rentenpläne und Pensionsfonds), Art. 86 des Real Decreto Legislativo 6/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados (Königliches Gesetzesdekret 6/2004 zur Billigung der Neufassung des Gesetzes über Organisation und Kontrolle der Privatversicherung) vom 29. Oktober 2004 (BOE Nr. 267 vom 5. November 2004, S. 36602, im Folgenden: Gesetz über Organisation und Kontrolle der Privatversicherung), Art. 10 des Real Decreto Legislativo 5/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la ley del Impuesto sobre la renta de los no residentes (Königliches Gesetzesdekret 5/2004 zur Billigung der Neufassung des Gesetzes über die Steuer auf das Einkommen Gebietsfremder) vom 5. März 2004 (BOE Nr. 62 vom 12. März 2004, S. 11176) in der durch die Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal (Gesetz 36/2006 über Maßnahmen zur Verhütung von Steuerbetrug) vom 29. November 2006 (BOE Nr. 286 vom 30. November 2006, S. 42087) geänderten Fassung (im Folgenden: Gesetz über die Steuer auf das Einkommen Gebietsfremder), und Art. 47 der Ley 58/2003, General Tributaria (Gesetz 58/2003, Allgemeines Abgabengesetz) vom 17. Dezember 2003 (BOE Nr. 302 vom 18. Dezember 2003, S. 44987, im Folgenden: Allgemeines Abgabengesetz) erlassen und beibehalten hat, nach denen in einem anderen Mitgliedstaat als im Königreich Spanien ansässige Pensionsfonds, die in diesem Mitgliedstaat betriebliche Rentenpläne anbieten, und Versicherungsgesellschaften, die in Spanien im Rahmen des freien Dienstleistungsverkehrs tätig sind, unter anderem zur Beauftragung eines steuerlichen Vertreters mit Sitz in diesem Mitgliedstaat verpflichtet sind.

Spanisches Recht

2 Art. 47 des Allgemeinen Abgabengesetzes bestimmt:

„Nicht in Spanien ansässige Steuerpflichtige haben für ihren Rechtsverkehr mit den Finanzbehörden einen Vertreter mit Sitz im spanischen Hoheitsgebiet zu beauftragen, wenn sie dort über eine Betriebsstätte tätig sind, wenn dies in den Steuergesetzen ausdrücklich vorgesehen ist oder wenn dies die Finanzbehörden wegen der Art der durchgeführten Geschäfte oder Tätigkeiten oder der Höhe der Einkünfte vorschreiben.

Die Beauftragung des steuerlichen Vertreters ist den Finanzbehörden nach Maßgabe der Steuergesetze anzuzeigen.“

3 Art. 46 des Gesetzes zur Regelung der Rentenpläne und Pensionsfonds sieht vor:

„In einem anderen Mitgliedstaat ansässige Pensionsfonds, die in Spanien dem spanischen Recht unterliegende betriebliche Rentenpläne anbieten wollen, haben einen Vertreter zu beauftragen, d. h. eine natürliche Person mit gewöhnlichem Aufenthalt oder eine juristische Person mit Sitz in Spanien, die über folgende Befugnisse verfügt:

…

c) Vertretung des Pensionsfonds bei Erfüllung steuerlicher Verpflichtungen aus Tätigkeiten, die im spanischen Hoheitsgebiet ausgeübt werden. Der Vertreter hat, soweit dem spanischen Recht unterliegende Rentenpläne betroffen sind, gegenüber den Finanzbehörden nach Maßgabe des Gesetzes über die Steuer auf das Einkommen natürlicher Personen die Pflicht zum Steuerabzug oder zur Vorauszahlung und zur Abführung des Betrags an die Staatskasse, sowie die Informationspflichten, die in den spanischen Rechtsvorschriften über die Verwaltung von Pensionsfonds vorgesehen sind.

…“

4 Art. 86 Abs. 1 des Gesetzes über Organisation und Kontrolle der Privatversicherung lautet:

„In einem anderen Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraums ansässige Versicherungsgesellschaften, die in Spanien im Rahmen des freien Dienstleistungsverkehrs tätig sein wollen, haben zum Zweck der Erfüllung ihrer Pflichten nach diesem Gesetz für im spanischen Hoheitsgebiet ausgeübte Tätigkeiten einen Vertreter mit Steuersitz in Spanien zu beauftragen.

Dieser Vertreter hat ungeachtet der in Art. 82 dieses Gesetzes vorgesehenen Pflichten im Namen der im Rahmen des freien Dienstleistungsverkehrs tätigen Versicherungsgesellschaft folgende Pflichten:

a) für in Spanien durchgeführte Geschäfte Steuerabzug oder -vorauszahlung und Abführung des Betrags an die Staatskasse nach Maßgabe der Bestimmungen der Gesetze über die Steuer auf das Einkommen natürlicher Personen, die Körperschaftsteuer und die Steuer auf das Einkommen Gebietsfremder;

b) Unterrichtung der Finanzbehörden über in Spanien durchgeführte Geschäfte im Einklang mit den Gesetzen über die Steuer auf das Einkommen natürlicher Personen, die Körperschaftsteuer und die Steuer auf das Einkommen Gebietsfremder.“

5 Art. 10 Abs. 1 des Gesetzes über die Steuer auf das Einkommen Gebietsfremder lautet:

„Steuerpflichtige, die dieser Steuer unterliegen, müssen, wenn sie in den Fällen von Art. 24 Abs. 2 und Art. 38 des vorliegenden Gesetzes durch eine Betriebsstätte tätig sind oder wenn es die Finanzbehörden aufgrund der Höhe oder der Merkmale der in spanischem Hoheitsgebiet von den Steuerpflichtigen erzielten Einkünfte vorschreiben, vor Ablauf der Frist für die Erklärung des in Spanien erzielten Einkommens eine in Spanien ansässige natürliche oder juristische Person bestellen, die sie vor den Finanzbehörden bei der Erfüllung ihrer mit dieser Steuer verbundenen Pflichten vertritt.“

…“

6 Art. 99 Abs. 2 der 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 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 (BOE Nr. 285 vom 29. November 2006, S. 41734) sieht vor:

„Einrichtungen und juristische Personen, die Einkommen auszahlen, das der vorliegenden Steuer unterliegt, einschließlich der Einrichtungen, die Einkommen zuweisen, sind zum Abzug und zur Vorauszahlung der vom Empfänger des Einkommens geschuldeten Steuer auf das Einkommen natürlicher Personen verpflichtet. Der an die Staatskasse abzuführende Betrag sowie die Zahlungsbedingungen und -modalitäten werden durch Rechtsverordnung bestimmt. In gleicher Weise verpflichtet sind Steuerpflichtige, die eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, soweit die von ihnen im Rahmen der Ausübung ihrer Tätigkeit gezahlten Entgelte betroffen sind, sowie natürliche und juristische Personen und andere Einrichtungen, die im spanischen Hoheitsgebiet nicht ansässig, dort aber durch eine Betriebsstätte tätig sind oder die keine Betriebsstätte haben, aber Arbeitslöhne und andere dem Steuerabzug oder der Vorauszahlung unterliegende Entgelte zahlen, die im Hinblick auf die Erlangung der in Art. 24 Abs. 2 der Neufassung des Gesetzes über die Steuer auf das Einkommen Gebietsfremder abzugsfähige Auslagen darstellen.

…

Der nach Art. 86 Abs. 1 der Neufassung des Gesetzes über Organisation und Kontrolle der Privatversicherung beauftragte Vertreter, der im Namen der im Rahmen des freien Dienstleistungsverkehrs tätigen Versicherung handelt, ist zum Abzug und zur Vorauszahlung verpflichtet, soweit in Spanien durchgeführte Geschäfte betroffen sind.

In einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässige Pensionsfonds, die in Spanien spanischem Recht unterliegende betriebliche Rentenpläne anbieten, müssen nach den Bestimmungen der Richtlinie 2003/41/EG 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)] einen Vertreter mit steuerlichem Sitz in Spanien beauftragen, der sie bei der Erfüllung steuerlicher Pflichten vertritt. Dieser Vertreter ist zum Abzug und zur Vorauszahlung verpflichtet, soweit in Spanien durchgeführte Geschäfte betroffen sind.

…“

Vorgerichtliches Verfahren und Anrufung des Gerichtshofs

7 Mit Schreiben vom 4. April und 1. Dezember 2008 forderte die Kommission das Königreich Spanien auf, der Unvereinbarkeit der Bestimmungen des spanischen Rechts, nach denen in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Pensionsfonds, die betriebliche Rentenpläne in Spanien anbieten, Versicherungsgesellschaften, die in Spanien im Rahmen des freien Dienstleistungsverkehrs tätig sind, sowie bestimmte gebietsfremde Einrichtungen und natürliche Personen einen in Spanien ansässigen steuerlichen Vertreter zu beauftragen haben, mit den Art. 49 EG und 36 EWR-Abkommen abzuhelfen.

8 Nach der Antwort des Königreichs Spanien auf die Aufforderungsschreiben der Kommission richtete diese am 29. Januar 2010 an diesen Mitgliedstaat eine mit Gründen versehene Stellungnahme, in der sie an der in den Aufforderungsschreiben dargelegten vorläufigen Beurteilung festhielt und ihm eine Frist von zwei Monaten einräumte, um die erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen, um dieser Stellungnahme nachzukommen.

9 Da die Kommission die Antwort des Königreichs Spanien auf diese Stellungnahme als unzureichend erachtete, hat sie die vorliegende Klage erhoben. Sie führt aus, sie habe den Gegenstand der Klage auf die beiden Fälle einer nach spanischem Recht vorgesehenen Pflicht zur Beauftragung eines in Spanien

ansässigen steuerlichen Vertreters beschränkt, in denen es um die Pflicht von Pensionsfonds, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig seien und in Spanien betriebliche Rentenpläne anböten, und von Versicherungsgesellschaften, die in Spanien im Rahmen des freien Dienstleistungsverkehrs tätig seien, gehe.

10 Mit am 15. März 2012 eingegangenem Schriftsatz hat das Königreich Spanien eine Einrede der Unzulässigkeit gemäß Art. 91 § 1 Satz 1 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs in der zur Zeit der Klageerhebung geltenden Fassung erhoben. Der Gerichtshof hat am 2. Oktober 2012 beschlossen, die Entscheidung über diese Einrede der Unzulässigkeit gemäß § 4 dieser Vorschrift dem Endurteil vorzubehalten.

11 Durch Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofs vom 9. Mai 2012 ist die Französische Republik als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge des Königreichs Spanien zugelassen worden.

Zur Klage

Zur Zulässigkeit

Vorbringen der Verfahrensbeteiligten

12 Das Königreich Spanien stützt seine Einrede der Unzulässigkeit auf drei Argumente. Erstens habe die Kommission mit der Verwendung des Adverbs „unter anderem“ im Klageantrag den Klagegegenstand nicht abschließend und genau begrenzt. Zweitens habe sie zur Begründung ihrer Klage zwei Bestimmungen des spanischen Rechts zu Unrecht herangezogen, und zwar Art. 10 des Gesetzes über die Steuer auf das Einkommen Gebietsfremder und Art. 47 des Allgemeinen Abgabengesetzes. Die erste Bestimmung betreffe nicht die Sachverhalte der vorliegenden Klage, und in der zweiten seien lediglich die Grundsätze und allgemeinen Bestimmungen des spanischen Steuersystems niedergelegt, nicht aber die besonderen Fälle geregelt, in denen ein steuerlicher Vertreter zu bestellen sei. Drittens habe die Kommission nicht deutlich gemacht, ob ein Mitgliedstaat einen Gebietsfremden in keinem Fall verpflichten dürfe, einen solchen Vertreter zu bestellen, oder ob aus berechtigten Gründen von dieser Regel bestimmte Ausnahmen bestünden.

13 Die Kommission weist die vom Königreich Spanien zur Begründung seiner Unzulässigkeitseinrede vorgetragenen Argumente zurück.

Würdigung durch den Gerichtshof

14 Aus Art. 38 § 1 Buchst. c der Verfahrensordnung des Gerichtshofs in der zur Zeit der Klageerhebung geltenden Fassung und aus der einschlägigen Rechtsprechung ergibt sich, dass die Klageschrift den Streitgegenstand angeben und eine kurze Darstellung der Klagegründe enthalten muss und dass diese Angaben so klar und deutlich sein müssen, dass sie dem Beklagten die Vorbereitung seines Verteidigungsvorbringens und dem Gerichtshof die Wahrnehmung seiner Kontrollaufgabe ermöglichen. Folglich müssen sich die tatsächlichen und rechtlichen Umstände, auf die eine Klage gestützt wird, zusammenhängend und verständlich unmittelbar aus der Klageschrift ergeben, und die Anträge der Klageschrift müssen eindeutig formuliert sein, damit der Gerichtshof nicht *ultra petita* entscheidet oder eine Rüge übergeht (vgl. Urteil Kommission/Spanien, C-360/11, EU:C:2013:17, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

15 Im vorliegenden Fall genügt die Klageschrift der Kommission diesen Anforderungen.

16 Ungeachtet der Verwendung des Begriffs „unter anderem“ im Klageantrag geht nämlich sowohl aus diesem Antrag als auch aus den in der Klageschrift enthaltenen Rügen eindeutig hervor, dass die Klage der Kommission die im spanischen Recht vorgesehene Verpflichtung betrifft, in zwei Sonderfällen einen in Spanien ansässigen steuerlichen Vertreter zu beauftragen, und zwar die Verpflichtung von in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Pensionsfonds, die betriebliche Rentenpläne in Spanien anbieten, und von in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Versicherungsgesellschaften, die in Spanien im Rahmen des freien Dienstleistungsverkehrs tätig sind. Darüber hinaus lässt sich auch den Schriftsätzen des beklagten Mitgliedstaats entnehmen, dass die Klage hinreichend klar und genau gefasst war, da seine Ausführungen zur Verteidigung auf diese beiden Sonderfälle abstellen.

17 Das erste Argument, mit dem das Königreich Spanien seine Unzulässigkeitseinrede begründet, ist daher zurückzuweisen.

18 Da die Klage nur die beiden Sonderfälle betrifft, kann der Kommission im Übrigen nicht vorgeworfen werden, sie habe sich nicht klar dazu geäußert, ob die Verpflichtung eines Gebietsfremden, einen in Spanien ansässigen steuerlichen Vertreter zu beauftragen, in anderen Fällen unionsrechtlich zulässig sein könnte. Daher ist auch das dritte Argument des Mitgliedstaats zurückzuweisen.

19 Zum zweiten Argument des Königreichs Spanien im Rahmen seiner Unzulässigkeitseinrede hat die Kommission zu Recht darauf hingewiesen, die Zulässigkeit ihrer Klage werde, da der Klagegegenstand in ihrer Klageschrift klar bestimmt sei, nicht dadurch beeinträchtigt, dass in der Klageschrift einige Rechtsvorschriften angeführt würden, die möglicherweise nicht relevant seien. Dies gilt umso mehr, als der Mitgliedstaat in seinem Unzulässigkeitsantrag zugesteht, dass zwei der von der Kommission in der Klageschrift angeführten nationalen Rechtsvorschriften für diese Klage relevant seien, nämlich Art. 46 Buchst. c des Gesetzes zur Regelung der Rentenpläne und Pensionsfonds und Art. 86 Abs. 1 des Gesetzes über Organisation und Kontrolle der Privatversicherung.

20 Demnach ist die vom Königreich Spanien erhobene Einrede der Unzulässigkeit zurückzuweisen.

Zur Begründetheit

Verstoß gegen Art. 56 AEUV

– Vorbringen der Verfahrensbeteiligten

21 Die Kommission macht geltend, dass die Verpflichtung von in einem anderen Mitgliedstaat als im Königreich Spanien ansässigen Pensionsfonds, die in Spanien Rentenpläne anböten, und von Versicherungsgesellschaften, die in Spanien im Rahmen des freien Dienstleistungsverkehrs tätig seien, einen steuerlichen Vertreter mit Sitz in diesem Mitgliedstaat zu beauftragen, einen Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit darstelle. Diese Verpflichtung bedeute für die Pensionsfonds und Versicherungsgesellschaften eine zusätzliche Belastung. Sie beschränke zudem die Dienstleistungsfreiheit von Personen und Unternehmen, die in einem anderen Mitgliedstaat als im Königreich Spanien ansässig seien und in Spanien tätigen Einrichtungen oder natürlichen Personen ihre Dienstleistungen als steuerliche Vertreter anbieten wollten.

22 Weder das Königreich Spanien noch die Französische Republik als Streithelferin bestreiten den restriktiven Charakter der fraglichen Maßnahmen.

23 Das Königreich Spanien ist der Ansicht, dass die Verpflichtung, einen in Spanien ansässigen steuerlichen Vertreter zu beauftragen, durch die Notwendigkeit einer wirksamen steuerlichen Kontrolle und zur Bekämpfung von Steuerbetrug gerechtfertigt sei. Überdies gingen die fraglichen Maßnahmen nicht über das hinaus, was zur Erreichung dieser Ziele von allgemeinem Interesse erforderlich sei.

24 Die Intensität der Kontrollen und die Wirksamkeit der Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuerbetrug seien gegenüber gebietsfremden Steuerpflichtigen wesentlich höher, wenn ein unmittelbarer Ansprechpartner wie ein steuerlicher Vertreter zur Verfügung stehe. Dagegen würden die genannten Ziele nicht im Wege der Amtshilfe zwischen den Behörden der verschiedenen Mitgliedstaaten bei der gegenseitigen Erteilung von Auskünften und der Beitreibung von Forderungen erreicht, wie sie in den Richtlinien 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (ABl. L 336, S. 15) in der durch die Richtlinie 2006/98/EG des Rates vom 20. November 2006 (ABl. L 363, S. 129) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 77/799) und 2008/55/EG 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) vorgesehen seien.

25 Die Ineffizienz der durch diese Richtlinien eingeführten Regelung zeige sich darin, dass sie im Rahmen einer Reform der Rechtsakte zur Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und der Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen aufgehoben worden seien. Das Königreich Spanien weist darüber hinaus unter Beibringung entsprechender Belege auf die niedrige Beitreibungsquote hin, die aufgrund von, erstens, acht Anträgen von 2011 gegenüber den Behörden des Vereinigten Königreichs und, zweitens, Anträgen der Jahre 2005 bis 2009 in anderen Mitgliedstaaten erzielt worden sei.

26 Da bestimmte Informationen, die die spanischen Finanzbehörden in Form einer Erklärung verlangten, allgemeiner Art seien und nicht notwendigerweise oder ausschließlich der Festsetzung der Steuer dienten, fielen die Informationen in diesen Erklärungen nicht unter die Richtlinie 77/799. Eine effiziente Durchführung der Steuer verlange daher, im Voraus eine Person zu bestimmen, mit der die spanischen Finanzbehörden während der verschiedenen Verfahren in Kontakt stünden.

27 Was die Entrichtung der Steuer auf Einkünfte aus betrieblichen Rentenplänen betreffe, komme in der Befugnis oder der Verpflichtung des steuerlichen Vertreters, die Steuer einzubehalten und sie im Voraus an die Staatskasse abzuführen, die in den Art. 46 Buchst. c des Gesetzes zur Regelung der Rentenpläne und Pensionsfonds und 86 Abs. 1 Buchst. a des Gesetzes über Organisation und Kontrolle der Privatversicherung vorgesehen sei, soweit in einem anderen Mitgliedstaat als im Königreich Spanien ansässige Pensionsfonds, die betriebliche Rentenpläne in Spanien anböten, sowie in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Versicherungsgesellschaften, die in Spanien im Rahmen des freien Dienstleistungsverkehrs tätig seien, betroffen seien, die Verpflichtung nach Art. 99 Abs. 2 des Gesetzes 35/2006 vom 28. November 2006, einen Teil der Erwerbseinkünfte einzubehalten, zum Ausdruck. Obwohl gemäß dieser Bestimmung in Spanien ansässige Einrichtungen zur Verwaltung der Pensionsfonds die Steuer selbst abzögen, sei die Notwendigkeit, dass nicht in Spanien ansässige Pensionsfonds und Versicherungsgesellschaften einen in Spanien ansässigen steuerlichen Vertreter u. a. zum Zweck des Steuerabzugs beauftragten, durch die Komplexität der Berechnung der Höhe dieses Abzugs gerechtfertigt. Ohne eine solche Verpflichtung gebietsfremder Einrichtungen zum Steuerabzug wären diese gegenüber in Spanien ansässigen Einrichtungen finanziell bevorzugt, was den Gleichbehandlungsgrundsatz sowie das ordnungsgemäße Funktionieren des Binnenmarkts beeinträchtige.

28 Darüber hinaus weist das Königreich Spanien darauf hin, dass während des vorliegenden Vertragsverletzungsverfahrens das in Art. 86 Abs. 1 des Gesetzes über Organisation und Kontrolle der Privatversicherung vorgesehene Erfordernis, dass der steuerliche Vertreter in Spanien ansässig sei,

durch die Ley 2/2011 de Economía Sostenible (Gesetz 2/2011 über die nachhaltige Wirtschaft) vom 4. März 2001 (BOE Nr. 55 vom 5. März 2011, S. 25033) aufgehoben worden sei, obwohl es seines Erachtens die beste Garantie für die wirksame Erfüllung der Steuerpflicht darstelle.

29 Zur Unterstützung des Königreichs Spanien trägt die Französische Republik vor, die streitige Regelung sei durch die Notwendigkeit gerechtfertigt, die Effizienz der Steuerbeitreibung zu gewährleisten, die der Gerichtshof als zwingenden Grund des Allgemeininteresses anerkannt habe. Sie sei zur Erreichung dieses Ziels geeignet, da sie die Erhebung und Beitreibung der geschuldeten Steuer vereinfache und beschleunige. Da die steuerlichen Vertreter der Kontrolle der spanischen Finanzbehörden unterlägen, könne der Mitgliedstaat die Zwangsbeitreibung der Steuer sicherstellen. Darüber hinaus habe der Gerichtshof in den Urteilen FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630) und X (C-498/10, EU:C:2012:635) anerkannt, dass das Abzugsverfahren und die damit zusammenhängende Haftungsregelung ein rechtmäßiges und geeignetes Mittel darstellten, um die steuerliche Behandlung einer außerhalb des Hoheitsgebiets des Staates der Besteuerung ansässigen Person sicherzustellen.

30 In Bezug auf die Verhältnismäßigkeit der sich aus der streitigen Regelung ergebenden Verpflichtung ist die Französische Regierung der Ansicht, dass andere Möglichkeiten keine geringeren Nachteile mit sich brächten als die Verpflichtung, einen in Spanien ansässigen steuerlichen Vertreter zu beauftragen. Zunächst beinhalte die Pflicht der gebietsansässigen Vertragspartner von nicht in Spanien ansässigen Pensionsfonds und Versicherungsgesellschaften zum Steuerabzug an der Quelle einen zusätzlichen Verwaltungsaufwand sowie Haftungsrisiken, was die grenzübergreifenden Dienstleistungen im Verhältnis zu den Dienstleistungen gebietsansässiger Dienstleister weniger attraktiv mache.

31 Im Übrigen gehe aus den Rn. 50 und 51 des Urteils X (EU:C:2012:635) hervor, dass die Steuererhebung bei einem gebietsfremden Dienstleistungserbringer für diesen eine erhebliche Belastung bedeuten könne, der dadurch vom Erbringen der Dienstleistung in dem betreffenden Mitgliedstaat abgehalten werden könne. Die Arbeitsbelastung der Angestellten dieses Dienstleistungserbringers wäre dabei umso schwerer, als sie steuerliche Verpflichtungen zu erfüllen hätten, die sich aus der Regelung eines anderen Mitgliedstaats ergäben, und sie daher eine Steuererklärung in einer ihnen fremden Sprache abgeben müssten.

32 Die vorliegende Klage unterscheide sich von der Klage in der Rechtssache Kommission/Belgien (C-522/04, EU:C:2007:405). In jenem Urteil habe das kumulative Vorliegen dreier Gründe den Gerichtshof zu der Feststellung veranlasst, dass die Verpflichtung, einen steuerlichen Vertreter mit Wohnsitz in dem betroffenen Mitgliedstaat zu bestellen, über das hinausgehe, was notwendig sei, um die Zahlung der Jahressteuer auf die in Rede stehenden Versicherungsverträge zu gewährleisten. Der Gerichtshof habe u. a. festgestellt, dass der Versicherte nach belgischem Recht persönlicher Schuldner dieser Steuer sei, wenn der betroffene Vertrag bei einem Versicherer unterzeichnet worden sei, der nicht in Belgien ansässig sei. Diese Voraussetzung sei jedoch im vorliegenden Fall nicht erfüllt, da nach spanischem Recht nur der steuerliche Vertreter mit Wohnsitz in Spanien Schuldner der Abgaben sei, die von den gebietsfremden Pensionsfonds und den Versicherungsgesellschaften, die in Spanien im Rahmen des freien Dienstleistungsverkehrs tätig seien, geschuldet würden.

33 Die Kommission stellt zwar die Legitimität der Ziele, auf die sich das Königreich Spanien beruft, um in den in der Klage genannten Fällen die Verpflichtung zu rechtfertigen, einen steuerlichen Vertreter mit Wohnsitz in Spanien zu beauftragen, nicht in Abrede, bestreitet aber das Vorbringen dieses Mitgliedstaats und der Französischen Republik, wonach diese Verpflichtung zur Erreichung der Ziele erforderlich sei.

– Würdigung durch den Gerichtshof

34 Was zunächst den Gegenstand der vorliegenden Klage betrifft, wie er in Rn. 16 des vorliegenden Urteils dargestellt worden ist, ist unstreitig, dass nach den einschlägigen spanischen Vorschriften in einem anderen Mitgliedstaat als im Königreich Spanien ansässige Pensionsfonds, die betriebliche Rentenpläne in diesem Mitgliedstaat anbieten, sowie Versicherungsgesellschaften, die in Spanien im Rahmen des freien Dienstleistungsverkehrs tätig sind, einen in Spanien ansässigen steuerlichen Vertreter bestellen müssen.

35 Wie aus Rn. 12 des vorliegenden Urteils hervorgeht, bestreitet das Königreich Spanien jedoch die Relevanz von zwei der Bestimmungen des spanischen Rechts, auf die sich die Kommission in ihrer Klageschrift bezieht. Die Kommission räumt hierzu ein, dass sich Art. 10 des Gesetzes über die Steuer auf das Einkommen Gebietsfremder auf die Verpflichtung beziehe, einen Vertreter unter Umständen zu bestellen, die nicht Gegenstand der vorliegenden Klage seien. Zu Art. 47 des Allgemeinen Abgabengesetzes tut die Kommission mit ihren bloßen Ausführungen, dass es sich bei dieser Vorschrift um die Grundregel handele, nach der nicht in Spanien ansässige Steuerpflichtige zur Bestellung eines in diesem Mitgliedstaat ansässigen steuerlichen Vertreters verpflichtet seien, nicht dar, dass die Änderung oder Aufhebung dieser Vorschrift notwendig sei, um die geltend gemachte Vertragsverletzung zu beenden.

36 Daher sind im Rahmen der vorliegenden Klage nur die Art. 46 Buchst. c des Gesetzes zur Regelung der Rentenpläne und Pensionsfonds und 86 Abs. 1 des Gesetzes über Organisation und Kontrolle der Privatversicherung zu berücksichtigen, deren Relevanz im Übrigen vom beklagten Mitgliedstaat anerkannt wird.

37 Bei den Dienstleistungen, die im Bereich der betrieblichen Rentenpläne von Pensionsfonds und Versicherungsgesellschaften angeboten werden, handelt es sich um Dienstleistungen im Sinne von Art. 57 AEUV. Derartige Dienstleistungen umfassen nämlich Leistungen, die in der Regel gegen Entgelt erbracht werden, dessen Wesensmerkmal darin besteht, dass es die wirtschaftliche Gegenleistung für die betreffende Leistung darstellt (vgl. entsprechend Urteil Kommission/Belgien, C-296/12, EU:C:2014:24, Rn. 28).

38 Darüber hinaus schließt Art. 56 AEUV unter dem Gesichtspunkt eines einheitlichen Marktes und im Hinblick auf die Verwirklichung seiner Ziele die Anwendung einer nationalen Regelung aus, die die Erbringung von Dienstleistungen im Sinne von Art. 57 AEUV zwischen Mitgliedstaaten gegenüber der Erbringung von Dienstleistungen allein innerhalb eines Mitgliedstaats erschwert (vgl. Urteil Kommission/Belgien, EU:C:2014:24, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung).

39 Ferner steht nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs Art. 56 AEUV jeder Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, die geeignet ist, die Tätigkeiten eines Dienstleistenden, der in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen ist und dort rechtmäßig ähnliche Dienstleistungen erbringt, zu unterbinden oder zu behindern (vgl. in diesem Sinne Urteil Kommission/Belgien, EU:C:2007:405, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

40 Im vorliegenden Fall stellt das Königreich Spanien nicht in Abrede, dass die fragliche nationale Regelung grundsätzlich eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs nach Art. 56 AEUV darstellt.

41 Wie die Kommission nämlich zu Recht festgestellt hat, kann die Verpflichtung, in Spanien einen steuerlichen Vertreter zu beauftragen, für Pensionsfonds, die in einem anderen Mitgliedstaat als im Königreich Spanien ansässig sind und in diesem Mitgliedstaat betriebliche Rentenpläne anbieten, sowie für in Spanien im Rahmen des freien Dienstleistungsverkehrs tätige Versicherungsgesellschaften mit zusätzlichen Kosten verbunden sein. Die Dienstleistungen dieser Einrichtungen an in Spanien ansässige Personen werden daher gegenüber ähnlichen Leistungen, die an die gleichen Personen von

Einrichtungen mit Sitz in Spanien erbracht werden, für die eine solche Verpflichtung nicht besteht, erschwert und weniger attraktiv gemacht. Im Übrigen beeinträchtigt das Erfordernis, dass der steuerliche Vertreter in Spanien ansässig ist, die Dienstleistungsfreiheit von Personen und Einrichtungen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat als im Königreich Spanien, die in Spanien tätigen Einrichtungen oder natürlichen Personen die Dienstleistung der steuerlichen Vertretung anbieten wollen.

42 Nach gefestigter Rechtsprechung können jedoch nationale Maßnahmen, die geeignet sind, die Ausübung der durch den Vertrag garantierten Grundfreiheiten zu behindern oder weniger attraktiv zu machen, dennoch zulässig sein, wenn mit ihnen ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel verfolgt wird, wenn sie geeignet sind, dessen Erreichung zu gewährleisten, und wenn sie nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung des verfolgten Ziels erforderlich ist (vgl. insbesondere Urteil van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).

43 Es ist Sache der zuständigen nationalen Stellen, wenn sie eine Maßnahme erlassen, die von einem im Unionsrecht verankerten Grundsatz abweicht, in jedem Einzelfall nachzuweisen, dass die genannte Bedingung erfüllt ist. Neben den Rechtfertigungsgründen, die ein Mitgliedstaat geltend machen kann, muss er daher eine Untersuchung zur Geeignetheit und Verhältnismäßigkeit der von ihm erlassenen Maßnahme vorlegen sowie genaue Angaben zur Stützung seines Vorbringens machen (vgl. Urteil Kommission/Belgien, EU:C:2014:24, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

44 Das Königreich Spanien beruft sich zur Rechtfertigung der in Rn. 41 des vorliegenden Urteils festgestellten beschränkenden Wirkungen auf das Erfordernis einer wirksamen steuerlichen Kontrolle sowie die Bekämpfung von Steuerbetrug.

45 Insoweit hat der Gerichtshof wiederholt entschieden, dass die Bekämpfung der Steuerhinterziehung und die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle Beschränkungen der vom Vertrag gewährleisteten Grundfreiheiten rechtfertigen können (vgl. Urteil Strojírny Prostějov und ACO Industries Tábor, C-53/13 und C-80/13, EU:C:2014:2011, Rn. 55 und die dort angeführte Rechtsprechung).

46 Ebenso stellt die Notwendigkeit, die Effizienz der Beitreibung der Steuer zu gewährleisten, auf die sich die Französische Republik in ihrem Streithilfeschriftsatz beruft, einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses dar, der eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs rechtfertigen kann (vgl. Urteil X, EU:C:2012:635, Rn. 39).

47 Demnach stellen die Informationspflicht sowie die Pflicht zum Steuerabzug und zur Abführung der geschuldeten Beträge an die Staatskasse, die die von der streitigen Regelung betroffenen steuerlichen Vertreter für Pensionsfonds und Versicherungsgesellschaften, die in einem anderen Mitgliedstaat als im Königreich Spanien ansässig sind, erfüllen müssen, geeignete Mittel dar, um die Effizienz der Beitreibung der Steuer, die auf aus betrieblichen Rentenplänen erzielte Einkünfte zu erheben ist, zu gewährleisten.

48 Zur Frage, ob diese Regelung über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist, trägt das Königreich Spanien, unterstützt durch die Französische Republik, eine Reihe von Argumenten vor, die sich auf die Pflichten und die Haftung der steuerlichen Vertreter gründen, auf die sich diese Regelung beziehen.

49 Als Erstes ist jedoch zunächst in Bezug auf den Erhalt von Informationen zu der geschuldeten Steuer und deren Beitreibung darauf hinzuweisen, dass Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 77/799 zum Zweck einer wirksamen steuerlichen Kontrolle und der Bekämpfung von Steuerbetrug die gegenseitige Erteilung aller Auskünfte, die für die zutreffende Festsetzung der Einkommensteuer geeignet sein können, durch die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten vorsieht (vgl. entsprechend Urteil Kommission/Belgien, EU:C:2007:405, Rn. 52).

50 Was ferner die Beitreibung u. a. der Einkommensteuer betrifft, hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass die zwischen den Behörden der Mitgliedstaaten auf Unionsebene bestehenden Verfahren zur gegenseitigen Unterstützung, wie die in der Richtlinie 2008/55 vorgesehenen Verfahren, hinreichend sind, um den betreffenden Mitgliedstaat in die Lage zu versetzen, eine Steuerschuld in einem anderen Mitgliedstaat einzuziehen (vgl. in diesem Sinne Urteil Kommission/Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, Rn. 68 und die dort angeführte Rechtsprechung).

51 Die Argumente und Beweise des Königreichs Spanien für die Ineffizienz der durch die Richtlinien 77/799 und 2008/55 eingeführten Verfahren und daher die Notwendigkeit, einen steuerlichen Vertreter zur Sicherstellung der Übermittlung von Informationen und der Beitreibung der geschuldeten Steuer zu beauftragen, können nicht überzeugen. Zum einen ist die Änderung und Aufhebung dieser Richtlinien durch neue Richtlinien als solche kein Beweis dafür, dass die Verfahren zur Übermittlung von Informationen und zur Beitreibung der Steuer auf Einkünfte aus betrieblichen Rentenplänen, die von in einem anderen Mitgliedstaat als im Königreich Spanien ansässigen Einrichtungen verwaltet werden, nicht wirksam gewesen wären. Zum anderen beziehen sich die der Klagebeantwortung beigefügten Statistiken über die Erfolgsquote der Forderungen nicht auf Anträge auf Steuerbeitreibung im relevanten Bereich. Wie die Kommission in der mündlichen Verhandlung festgestellt hat, wird der Beweiswert dieser Statistiken noch dadurch geschwächt, dass jede Angabe dazu fehlt, ob die Anträge, die nicht erfolgreich waren, rechtsgültig gestellt oder nicht später zurückgenommen worden sind. Diese Statistiken sind daher keine erheblichen und genauen Beweise, die das Vorbringen des Königreichs Spanien in der vorliegenden Rechtssache zu stützen vermöchten.

52 Als Zweites bezieht sich das Königreich Spanien auf die sich aus der streitigen nationalen Regelung ergebenden Verpflichtungen der steuerlichen Vertreter zur Übermittlung von Informationen, die seines Erachtens nicht unter die Richtlinie 77/799 fallen, sowie auf den Abzug und die Vorauszahlung der geschuldeten Steuer an die Staatskasse.

53 Hierzu ist zunächst festzustellen, dass Gegenstand der Klageschrift der Kommission entgegen der Annahme des Mitgliedstaats in seinen Schriftsätzen nicht die Verpflichtung zum Steuerabzug als solche ist, sondern die Verpflichtung, einen steuerlichen Vertreter zur Vornahme dieses Abzugs zu beauftragen. Die Kommission beantragt daher nicht die Abschaffung des Einbehalts der Steuer auf Einkünfte aus betrieblichen Rentenplänen, die von in einem anderen Mitgliedstaat als im Königreich Spanien ansässigen Einrichtungen verwaltet werden. Ebenso ist es für die vorliegende Klage unerheblich, dass der Gerichtshof insbesondere im Urteil X (EU:C:2012:635) befunden hat, dass das Steuerabzugsverfahren ein legitimes und geeignetes Mittel darstellt, um die Effektivität der Beitreibung der geschuldeten Steuer sicherzustellen.

54 Zu den Verpflichtungen, die in Rn. 52 des vorliegenden Urteils genannt werden, hat der Gerichtshof in den Rn. 53 bis 55 des Urteils Kommission/Belgien (EU:C:2007:405) entschieden, dass in Bezug auf eine Jahressteuer auf die Versicherungsverträge bei einem Versicherer, der nicht in Belgien ansässig ist, aus dem Umstand, dass der Versicherte nach nationalem Recht persönlicher Schuldner dieser Steuer ist, folgt, dass dieses Recht geeignete Maßnahmen zur Erreichung des Ziels, die Zahlung der genannten Steuer zu gewährleisten, enthält, die den freien Dienstleistungsverkehr weniger beeinträchtigen als die Pflicht, einen verantwortlichen Vertreter mit Sitz in Belgien zu bestellen.

55 Aus den beim Gerichtshof in der vorliegenden Rechtssache eingereichten Schriftsätzen geht zwar nicht hervor, dass in Spanien der gebietsansässige Empfänger der Leistungen aus betrieblichen Rentenplänen, die von gebietsfremden Einrichtungen verwaltet werden, persönlicher Schuldner der aus diesen Leistungen geschuldeten Steuer ist, doch können – entgegen den Ausführungen des Königreichs Spanien, das von der Französischen Republik unterstützt wird – die in jenem Urteil entwickelten Grundsätze auf die vorliegende Klage übertragen werden.

56 Das Königreich Spanien hat nämlich nicht in einer den in Rn. 43 des vorliegenden Urteils genannten Erfordernissen entsprechenden Weise nachgewiesen, dass die Informationspflicht sowie die Pflicht zum Abzug und zur Vorauszahlung der Steuer im streitigen Sachverhalt nicht durch Mittel erfüllt werden könnten, die Art. 56 AEUV weniger beeinträchtigten als die Beauftragung eines in Spanien ansässigen steuerlichen Vertreters. Insbesondere trägt der beklagte Mitgliedstaat nichts vor, was die Feststellung der Kommission widerlegen könnte, dass diese Verpflichtungen von gebietsfremden Pensionsfonds und Versicherungsgesellschaften selbst ebenso erfüllt werden könnten wie von in Spanien ansässigen Pensionsfonds und Versicherungsgesellschaften, ohne dass diese gebietsfremden Einrichtungen die Kosten tragen müssten, die mit der Beauftragung eines in Spanien ansässigen steuerlichen Vertreters verbunden seien.

57 Was das hierzu vorgetragene und auf Rn. 50 des Urteils X (EU:C:2012:635) gestützte Argument betrifft, dass eine Pflicht zum Steuerabzug mit einer erheblichen Belastung für nicht in Spanien ansässige Pensionsfonds und Versicherungsgesellschaften verbunden sei, die sie davon abhalten könne, Dienstleistungen in Spanien zu erbringen, lässt sich zwar nicht ausschließen, dass in bestimmten Fällen die Kosten, die diese Einrichtungen tragen müssten, wenn sie diese Aufgaben, die sie ihrem steuerlichen Vertreter übertragen müssen, selbst wahrnähmen, den für die Beauftragung dieses Vertreters erforderlichen Kosten entsprechen oder diese sogar übersteigen könnten.

58 Jedoch wäre, wie die Kommission geltend macht, eine nationale Regelung, nach der in einem anderen Mitgliedstaat als im Königreich Spanien ansässige Pensionsfonds, die in diesem Mitgliedstaat betriebliche Rentenpläne anbieten, sowie Versicherungsgesellschaften, die in Spanien im Rahmen des freien Dienstleistungsverkehrs tätig sind, wählen könnten, ob sie – je nachdem, welche Lösung ihnen wirtschaftlich vorteilhafter erscheint – einen steuerlichen Vertreter beauftragen oder diese Aufgaben selbst wahrnehmen, weniger belastend für die Dienstleistungsfreiheit als die in der fraglichen nationalen Regelung vorgesehene generelle Pflicht zur Beauftragung eines solchen Vertreters (vgl. entsprechend Urteile Kommission/Portugal, C-267/09, EU:C:2011:273, Rn. 47, und National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, Rn. 69 bis 73).

59 Was darüber hinaus die Rechtfertigung der Niederlassungspflicht des fraglichen steuerlichen Vertreters in Spanien betrifft, beschränkt sich das Königreich Spanien auf die Feststellung, dass diese Bedingung zum einen durch die im Jahr 2011 eingebrachte Änderung von Art. 86 Abs. 1 des Gesetzes über Organisation und Kontrolle der Privatversicherung aufgehoben worden sei und zum anderen die wirksame Erfüllung der in Rede stehenden steuerlichen Verpflichtungen besser gewährleiste.

60 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass das Vorliegen einer Vertragsverletzung anhand der Situation zu beurteilen ist, in der sich der Mitgliedstaat bei Ablauf der Frist befand, die in der mit Gründen versehenen Stellungnahme festgesetzt wurde, und später eingetretene Veränderungen vom Gerichtshof nicht berücksichtigt werden können (vgl. Urteil Kommission/Belgien, C-421/12, EU:C:2014:2064, Rn. 45 und die dort angeführte Rechtsprechung).

61 Im Übrigen ist die bloße Feststellung, dass das Niederlassungserfordernis eine bessere Garantie für eine effektive Erfüllung der Steuerpflichten des steuerlichen Vertreters darstelle, nicht relevant. Zwar kann sich die Kontrolle eines solchen Vertreters durch die Finanzbehörden schwieriger erweisen, wenn er seinen Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat hat. Aus der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich jedoch, dass verwaltungstechnische Nachteile die Beeinträchtigung einer durch das Unionsrecht gewährleisteten Grundfreiheit nicht rechtfertigen können (vgl. in diesem Sinne Urteile Kommission/Frankreich, C-334/02, EU:C:2004:129, Rn. 29, Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, Rn. 54, und van Caster, EU:C:2014:2269, Rn. 56).

62 Daher geht die streitige Regelung über die Grenzen dessen hinaus, was zur Erreichung der in den Rn. 44 und 46 des vorliegenden Urteils genannten Ziele notwendig ist.

63 Nach alledem ist festzustellen, dass das Königreich Spanien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Art. 56 AEUV verstoßen hat, dass es die Bestimmungen der Art. 46 Buchst. c des Gesetzes zur Regelung der Rentenpläne und Pensionsfonds und 86 Abs. 1 des Gesetzes über Organisation und Kontrolle der Privatversicherung erlassen hat, nach denen in einem anderen Mitgliedstaat als im Königreich Spanien ansässige Pensionsfonds, die in Spanien betriebliche Rentenpläne anbieten, sowie Versicherungsgesellschaften, die in Spanien im Rahmen des freien Dienstleistungsverkehrs tätig sind, zur Beauftragung eines steuerlichen Vertreters mit Sitz in diesem Mitgliedstaat verpflichtet sind.

Verstoß gegen Art. 36 EWR-Abkommen

– Vorbringen der Parteien

64 Das Königreich Spanien macht, unterstützt durch die Französische Republik, geltend, nach Auffassung der Kommission sei die in Rede stehende spanische Regelung hauptsächlich aus dem Grund unverhältnismäßig, dass es im Steuerbereich mit den Richtlinien 77/799 und 2008/55 Mechanismen zur gegenseitigen Amtshilfe zwischen den Mitgliedstaaten gebe. Der mit diesen Richtlinien geschaffene Rahmen für die Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten bestünde nicht zwischen den Mitgliedstaaten und den zuständigen Behörden eines Drittstaats, wenn dieser keine Verpflichtung zur gegenseitigen Amtshilfe eingegangen sei. In Ermangelung einer solchen Verpflichtung sei davon auszugehen, dass die Verpflichtung, einen steuerlichen Vertreter zu bestellen, nicht über das hinausgehe, was erforderlich sei, um eine effiziente Beitreibung der geschuldeten Steuer zu gewährleisten.

65 Die Kommission räumt ein, dass, soweit der Europäischen Wirtschaftsraum betroffen sei und es kein bilaterales Abkommen über die gegenseitige Amtshilfe im Steuerbereich mit der Republik Island, dem Fürstentum Liechtenstein oder dem Königreich Norwegen gebe, die Verpflichtung, einen steuerlichen Vertreter zu beauftragen, gerechtfertigt sein könne, wenn sie nicht über das hinausgehe, was erforderlich sei, um die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle zu gewährleisten und um Steuerhinterziehung zu bekämpfen.

– Würdigung durch den Gerichtshof

66 Art. 36 EWR-Abkommen entspricht Art. 56 AEUV. Daher ist davon auszugehen, dass die in Rn. 40 des vorliegenden Urteils festgestellte Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit grundsätzlich auch diesem Art. 36 zuwiderläuft.

67 Wie aus den Rn. 49 bis 61 des vorliegenden Urteils hervorgeht, konnte diese Beschränkung, soweit Art. 56 AEUV betroffen ist, nicht als durch das Erfordernis einer wirksamen steuerlichen Kontrolle, die Bekämpfung von Steuerbetrug oder die Notwendigkeit, die Effizienz der Beitreibung der Steuer zu gewährleisten, gerechtfertigt angesehen werden, da sie über das hinausgeht, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist. Dieser Schluss geht von der Prämisse aus, dass es auf Unionsebene Mechanismen der Amtshilfe zwischen den Behörden der Mitgliedstaaten gibt, die ausreichen, damit das Königreich Spanien die genannten Ziele im Einzelfall erreichen kann.

68 Der u. a. mit den Richtlinien 77/799 und 2008/55 geschaffene Rahmen einer Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten besteht jedoch nicht zwischen diesen und den zuständigen Behörden eines Drittstaats, wenn dieser keine Verpflichtung zur gegenseitigen Amtshilfe eingegangen ist (vgl. Urteil Kommission/Spanien, EU:C:2012:439, Rn. 96).

69 Insoweit weist das Königreich Spanien ausdrücklich darauf hin, dass es mit dem Fürstentum Liechtenstein kein Abkommen über den Informationsaustausch geschlossen habe. Die Kommission, die nicht behauptet, dass zwischen dem beklagten Mitgliedstaat und den Staaten, die dem EWR

angehören, aber nicht Mitglieder der Union sind, bilaterale Abkommen über die gegenseitige Amtshilfe im Steuerbereich existierten, hat ihrerseits nicht bewiesen, dass ausreichende Mechanismen der Auskunftserteilung und der Zusammenarbeit bestünden, damit das Königreich Spanien die Informationen über die geschuldete Steuer und deren Beitreibung erhalten könne (vgl. entsprechend Urteile Kommission/Portugal, EU:C:2011:273, Rn. 56, und Kommission/Spanien, EU:C:2012:439, EU:C:2012:439, Rn. 98).

70 Unter diesen Umständen kann es nicht als erwiesen betrachtet werden, dass die Verpflichtung, einen in Spanien ansässigen steuerlichen Vertreter zu bestellen, über das hinausgeht, was zur Erreichung des Ziels, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen und die Bekämpfung von Steuerhinterziehung zu gewährleisten, erforderlich ist.

71 Nach alledem ist die Klage der Kommission insoweit zurückzuweisen, als damit die Feststellung beantragt wird, dass das Königreich Spanien gegen seine Verpflichtungen aus Art. 36 EWR-Abkommen verstoßen hat.

Kosten

72 Nach Art. 138 Abs. 3 der Verfahrensordnung trägt jede Partei ihre eigenen Kosten, wenn jede Partei teils obsiegt, teils unterliegt. Da die Kommission und das Königreich Spanien jeweils teils obsiegt haben, teils unterlegen sind, sind ihnen jeweils ihre eigenen Kosten aufzuerlegen.

73 Gemäß Art. 140 Abs. 1 der Verfahrensordnung, wonach die Mitgliedstaaten, die dem Rechtsstreit als Streithelfer beigetreten sind, ihre eigenen Kosten tragen, trägt die Französische Republik ihre eigenen Kosten.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Fünfte Kammer) für Recht erkannt und entschieden:

1. **Das Königreich Spanien hat dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Art. 56 AEUV verstoßen, dass es die Bestimmungen von Art. 46 Buchst. c des Real Decreto Legislativo 1/2002, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (Königliches Gesetzesdekret 1/2002 zur Billigung der Neufassung des Gesetzes zur Regelung der Rentenpläne und Pensionsfonds) vom 29. November 2002 und Art. 86 Abs. 1 des Real Decreto Legislativo 6/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados (Königliches Gesetzesdekret 6/2004 zur Billigung der Neufassung des Gesetzes über Organisation und Kontrolle der Privatversicherung) vom 29. Oktober 2004 erlassen hat, nach denen in einem anderen Mitgliedstaat als im Königreich Spanien ansässige Pensionsfonds, die in diesem Mitgliedstaat betriebliche Rentenpläne anbieten, sowie Versicherungsgesellschaften, die in Spanien im Rahmen des freien Dienstleistungsverkehrs tätig sind, zur Beauftragung eines steuerlichen Vertreters mit Sitz in diesem Mitgliedstaat verpflichtet sind.**

2. **Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.**

3. **Die Europäische Kommission, das Königreich Spanien und die Französische Republik tragen ihre eigenen Kosten.**

Unterschriften