URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zweite Kammer)

7. April 2011 *

In der Rechtssache C-20/09

betreffend eine Vertragsverletzungsklage nach Art. 226 EG, eingereicht am 15. Januar 2009,

Europäische Kommission, vertreten durch R. Lyal und A. Caeiros als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Klägerin,

gegen

Portugiesische Republik, vertreten durch L. Inez Fernandes, C. Guerra Santos und J. Menezes Leitão als Bevollmächtigte,

Beklagte,

erlässt

* Verfahrenssprache: Portugiesisch.

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten J. N. Cunha Rodrigues, der Richter A. Arabadjiev, A. Rosas (Berichterstatter) und U. Lõhmus sowie der Richterin P. Lindh,

Generalanwalt: P. Mengozzi,
Kanzler: M. Ferreira, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 11. Mai 2010,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 17. Juni 2010

folgendes

Urteil

1 Mit ihrer Klage beantragt die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, festzustellen, dass die Portugiesische Republik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 56 EG und Art. 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 (ABl. 1994, L 1, S. 3, im Folgenden: EWR-Abkommen) verstoßen hat, dass sie im Rahmen der mit Gesetz Nr. 39-A/2005 vom 29. Juli 2005 (*Diário da República* I, Reihe A, Nr. 145 vom 29. Juli 2005) eingeführten Bereinigung steuerlicher

Verhältnisse nur für vom portugiesischen Staat ausgegebene öffentliche Anleihen eine steuerliche Vergünstigung vorgesehen hat.

Rechtlicher Rahmen

EWR-Abkommen

2 Art. 40 EWR-Abkommen bestimmt:

„Im Rahmen dieses Abkommens unterliegt der Kapitalverkehr in Bezug auf Berechtigte, die in den [Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft] oder den [Staaten der Europäischen Freihandelsassoziation (EFTA)] ansässig sind, keinen Beschränkungen und keiner Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit oder des Wohnortes der Parteien oder des Anlageortes. Die Durchführungsbestimmungen zu diesem Artikel sind in Anhang XII enthalten."

3 In diesem Anhang XII („Freier Kapitalverkehr") wird auf die Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages [Artikel durch den Vertrag von Amsterdam aufgehoben] (ABl. L 178, S. 5) Bezug genommen.

Nationales Recht

4 Mit dem Gesetz Nr. 39-A/2005 wurde die Ausnahmeregelung zur Bereinigung der steuerlichen Verhältnisse in Bezug auf Vermögenswerte, die sich am 31. Dezember 2004 nicht im portugiesischen Hoheitsgebiet befinden („Regime excepcional de regularização tributária de elementos patrimoniais que não se encontrem no território português em 31 de Dezembro de 2004", im Folgenden: RERT), eingeführt.

5 In Art. 1 RERT heißt es:

„Die [RERT] gilt für Vermögenswerte, die sich am 31. Dezember 2004 nicht im portugiesischen Hoheitsgebiet befinden und bei denen es sich um Einlagen, Einlagenzertifikate, Wertpapiere und andere Finanzinstrumente einschließlich der Policen über fondsgebundene Lebensversicherungsverträge und sonstige dem Vermögensaufbau dienende Geschäfte in der Sparte ‚Leben' handelt."

6 Nach Art. 2 Abs. 1 RERT kann die Ausnahmeregelung von natürlichen Personen in Anspruch genommen werden, die Vermögenswerte nach Art. 1 besitzen.

7 Art. 2 Abs. 2 RERT sieht vor:

„Für die Zwecke der vorliegenden Regelung haben die Steuerpflichtigen

a) die Erklärung zur Bereinigung der steuerlichen Verhältnisse nach Art. 5 einzureichen;

b) den Betrag zu zahlen, der sich aus der Anwendung eines Steuersatzes von 5 % auf den Wert der in der Erklärung nach Abs. 1 angegebenen Vermögenswerte ergibt."

8 Art. 5 RERT bestimmt:

„1 — Die Erklärung zur Bereinigung der steuerlichen Verhältnisse, auf die in Art. 2 Abs. 2 Buchst. a Bezug genommen wird, entspricht dem vom Finanzminister mit Erlass genehmigten Muster; ihr sind die Dokumente zum Nachweis des Eigentums und der Einlage bzw. Eintragung der in ihr angegebenen Vermögenswerte beizufügen.

2 — Die Erklärung zur Bereinigung der steuerlichen Verhältnisse ist bis 16. Dezember 2005 bei der Banco du Portugal oder einer anderen in Portugal niedergelassenen Bank einzureichen.

3 — Die Zahlung nach Art. 2 Abs. 2 Buchst. b wird gleichzeitig mit der Einreichung der Erklärung nach [Art. 2] Abs. 2 Buchst. a oder innerhalb von zehn Werktagen nach Eingang dieser Erklärung an die in Abs. 2 [des vorliegenden Artikels] genannten Einrichtungen geleistet.

4 — Das tätig werdende Geldinstitut stellt anlässlich der Zahlung eine auf den Namen des Erklärenden lautende Bescheinigung über die Erklärung und die entsprechende Zahlung aus.

5 — Die Erklärung zur Bereinigung der steuerlichen Verhältnisse darf nach Maßgabe des vorliegenden Gesetzes in keiner Weise als Indiz oder sonstiges Sachverhaltselement in einem Abgaben-, Straf- oder Ordnungswidrigkeitsverfahren berücksichtigt werden; die tätig werdenden Banken haben die übermittelten Informationen vertraulich zu behandeln.

6 — Erfolgen die Einreichung der Erklärung und die Zahlung nicht direkt bei der Banco du Portugal, hat die tätig werdende Bank diese Erklärung sowie eine Kopie der Bescheinigung innerhalb von zehn Werktagen nach Eingang der Erklärung an die Banco du Portugal weiterzuleiten.

7 — In den Fällen des Abs. 6 hat die tätig werdende Bank die erhaltenen Beträge innerhalb von zehn Werktagen nach der betreffenden Zahlung an die Banco du Portugal zu überweisen."

9 Art. 6 RERT lautet:

„1 — Sind alle oder einige der in der Erklärung zur Bereinigung der steuerlichen Verhältnisse angegebenen Vermögenswerte Anleihen des portugiesischen Staates, ermäßigt sich der Steuersatz des Art. 2 Abs. 2 Buchst. b für den Teil, der diesen Anleihen entspricht, um die Hälfte.

2 — Die Ermäßigung nach dem vorigen Absatz gilt auch für andere Vermögenswerte, wenn ihr Wert bis zur Einreichung der Erklärung zur Bereinigung der steuerlichen Verhältnisse wieder in Anleihen des portugiesischen Staates angelegt wird.

3 — Bei teilweiser Wiederanlage betrifft die Ermäßigung des Steuersatzes nur den Teil, der dem wieder angelegten Wert entspricht.

4 — Die Anleihen des portugiesischen Staates, für die die Regelung nach dem vorliegenden Artikel in Anspruch genommen wird, müssen nach Einreichung der Erklärung über die Bereinigung der steuerlichen Verhältnisse und unabhängig vom Zeitpunkt ihres Erwerbs mindestens drei Jahre lang im Eigentum des Erklärenden verbleiben.

5 — Bei Nichteinhaltung der Mindesthaltedauer nach dem vorigen Absatz ist die Differenz gegenüber dem Betrag, der sich aus der Anwendung des Steuersatzes nach Art. 2 Abs. 2 Buchst. b ergeben würde, zuzüglich entsprechender Verzugszinsen, erhöht um fünf Prozentpunkte, zu zahlen."

Vorverfahren

10 Aufgrund einer Beschwerde richtete die Kommission am 19. Dezember 2005 ein Mahnschreiben an die Portugiesische Republik, in dem sie die Auffassung vertrat, dass dieser Staat gegen seine Verpflichtungen aus Art. 56 EG und Art. 40 EWR-Abkommen verstoßen habe, da er im Rahmen der RERT auf Vermögenswerte, die in öffentlichen Anleihen des portugiesischen Staates oder in spätestens bis zur Erklärung zur Bereinigung der steuerlichen Verhältnisse wieder in solchen Anleihen angelegten Vermögenswerten bestünden, einen vergünstigten Steuersatz angewendet habe (im Folgenden: streitige Regelung).

11 Mit Schreiben vom 27. Februar 2006 warf die Portugiesische Republik eine Vorfrage auf, die das Auslaufen der RERT betraf. Aufgrund des Auslaufens und der Nichtverlängerung der RERT und damit der streitigen Regelung sei das Mahnschreiben als gegenstandslos anzusehen, da die Rechtsvorschriften, die die behauptete Vertragsverletzung begründeten, nicht mehr existierten. In der Sache könne keine Unvereinbarkeit

mit dem Unionsrecht festgestellt werden, und die streitige Regelung sei jedenfalls aus vom Unionsrecht anerkannten Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt, insbesondere dem Ziel der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -umgehung.

12 Da sich die Kommission mit dieser Antwort nicht zufriedengab, richtete sie am 11. Mai 2007 eine mit Gründen versehene Stellungnahme an die Portugiesische Republik, in der sie die Relevanz der das Auslaufen der RERT betreffenden Vorfrage bestritt und diesem Mitgliedstaat vorwarf, eine steuerliche Vergünstigung nur für die von ihm selbst ausgegebenen öffentlichen Anleihen vorzusehen. Sie forderte die Portugiesische Republik auf, die erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen, um dieser Stellungnahme innerhalb einer Frist von zwei Monaten nach ihrem Erhalt nachzukommen.

13 Da die Portugiesische Republik in ihrer Antwort auf diese mit Gründen versehene Stellungnahme an ihrer bisherigen Auffassung festhielt, hat die Kommission beschlossen, die vorliegende Klage zu erheben.

Zur Klage

Zur Zulässigkeit

14 Nach Ansicht der portugiesischen Regierung ist die von der Kommission erhobene Klage aus zwei Gründen unzulässig. Zum einen wichen das in Randnr. 10 des vorliegenden Urteils erwähnte Mahnschreiben und die in Randnr. 12 erwähnte mit Gründen versehene Stellungnahme voneinander ab. Zum anderen sei diese Klage gegenstandslos, da die RERT und somit die streitige Regelung ausgelaufen seien.

Zur Einrede der Unzulässigkeit wegen fehlender Übereinstimmung von Mahnschreiben und mit Gründen versehener Stellungnahme

— Vorbringen der Parteien

15 Die Portugiesische Republik trägt vor, die Kommission habe erst in der mit Gründen versehenen Stellungnahme vom 11. Mai 2007, somit nach dem Auslaufen der streitigen Regelung im Jahr 2005, dargelegt, dass die behauptete Vertragsverletzung nicht in der Begünstigung der Anleihen des portugiesischen Staates gegenüber anderen Vermögenswerten, wie im Mahnschreiben vom 19. Dezember 2005 angegeben, sondern allein in der Begünstigung gegenüber den öffentlichen Anleihen anderer Mitgliedstaaten und der EWR-Staaten liege. Der Gegenstand der Vertragsverletzung, wie er in der mit Gründen versehenen Stellungnahme eingegrenzt sei, stimme daher nicht mit dem im Mahnschreiben beschriebenen Gegenstand überein.

16 Die Kommission macht geltend, das Mahnschreiben weiche, was den Gegenstand der behaupteten Vertragsverletzung betreffe, nicht von der mit Gründen versehenen Stellungnahme ab. Auf das Vorbringen der Portugiesischen Republik in deren Antwort auf das Mahnschreiben hin habe sie in der mit Gründen versehenen Stellungnahme ihren Vorwurf präzisiert, ohne damit die im Mahnschreiben angeführten Vorwürfe in irgendeiner Weise zu ändern. Der der vorliegenden Klage zugrunde liegende Vorwurf sei zwangsläufig bereits im Mahnschreiben enthalten gewesen.

— Würdigung durch den Gerichtshof

17 Nach ständiger Rechtsprechung soll das Vorverfahren dem betroffenen Mitgliedstaat Gelegenheit geben, seinen gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtungen

nachzukommen und sich gegen die Rügen der Kommission wirksam zu verteidigen (vgl. u. a. Urteile vom 10. Mai 2001, Kommission/Niederlande, C-152/98, Slg. 2001, I-3463, Randnr. 23, vom 5. November 2002, Kommission/Deutschland, C-476/98, Slg. 2002, I-9855, Randnr. 46, und vom 8. April 2008, Kommission/Italien, C-337/05, Slg. 2008, I-2173, Randnr. 19).

18 Der ordnungsgemäße Ablauf dieses Verfahrens stellt eine durch den AEU-Vertrag vorgeschriebene wesentliche Garantie nicht nur für den Schutz der Rechte des betroffenen Mitgliedstaats, sondern auch dafür dar, dass sichergestellt ist, dass das mögliche streitige Verfahren einen eindeutig festgelegten Streitgegenstand hat (vgl. u. a. Urteile Kommission/Deutschland, Randnr. 46, und vom 10. April 2008, Kommission/Italien, C-422/06, Slg. 2008, I-2413, Randnr. 22).

19 Aus dieser Zielsetzung folgt, dass das Mahnschreiben zum einen den Gegenstand des Rechtsstreits eingrenzen und dem zur Äußerung aufgeforderten Mitgliedstaat die notwendigen Angaben zur Vorbereitung seiner Verteidigung an die Hand geben soll und zum anderen es diesem Staat ermöglichen soll, die Angelegenheit zu bereinigen, bevor der Gerichtshof angerufen wird (vgl. u. a. Urteile Kommission/Deutschland, Randnr. 47, und vom 10. April 2008, Kommission/Italien, Randnr. 22).

20 Außerdem muss zwar die mit Gründen versehene Stellungnahme eine detaillierte und zusammenhängende Darlegung der Gründe enthalten, aus denen die Kommission zu der Überzeugung gelangt ist, dass der betreffende Mitgliedstaat gegen eine ihm nach dem Vertrag obliegende Verpflichtung verstoßen hat, doch können an die Genauigkeit des Mahnschreibens, das zwangsläufig nur in einer ersten knappen Zusammenfassung der Beanstandungen bestehen kann, keine so strengen Anforderungen gestellt werden wie an die mit Gründen versehene Stellungnahme. Die Kommission ist somit nicht daran gehindert, in der mit Gründen versehenen Stellungnahme die Vorwürfe näher darzulegen, die sie im Mahnschreiben bereits in allgemeiner Form erhoben hat (vgl. u. a. Urteile vom 31. Januar 1984, Kommission/Irland, 74/82, Slg. 1984, 317, Randnr. 20, vom 28. März 1985, Kommission/Italien, 274/83, Slg. 1985,

1077, Randnr. 21, und vom 6. November 2003, Kommission/Spanien, C-358/01, Slg. 2003, I-13145, Randnr. 29).

21 Im vorliegenden Fall war es der Portugiesischen Republik aufgrund des Mahnschreibens möglich, von den gegen sie erhobenen Vorwürfen Kenntnis zu erlangen und sich zu verteidigen. Die Kommission hat zwar im Mahnschreiben die Vergünstigung für öffentliche Anleihen des portugiesischen Staates mit der Behandlung aller anderen von der RERT erfassten Vermögenswerte verglichen, während sie in der mit Gründen versehenen Stellungnahme diesen Anleihen nur die von anderen Mitgliedstaaten und den anderen EWR-Staaten ausgegebenen öffentlichen Anleihen gegenübergestellt hat. Wie jedoch der Generalanwalt in Nr. 21 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, stellen die erwähnten Vermögenswerte eine allgemeinere Kategorie als diejenige der von Staaten ausgegebenen öffentlichen Anleihen dar und umfassen diese zwangsläufig.

22 Die Kommission hat daher in der mit Gründen versehenen Stellungnahme die im Mahnschreiben dargelegten Vorwürfe lediglich präzisiert. Sie hat damit den Streitgegenstand auf die unterschiedliche Behandlung der öffentlichen Anleihen des portugiesischen Staates einerseits und der von anderen Mitgliedstaaten und den anderen EWR-Staaten ausgegebenen öffentlichen Anleihen andererseits festgelegt, ohne ihn hierdurch auszudehnen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 9. November 1999, Kommission/Italien, C-365/97, Slg. 1999, I-7773, Randnr. 25, und entsprechend Urteil vom 18. Mai 2006, Kommission/Spanien, C-221/04, Slg. 2006, I-4515, Randnr. 33).

23 Die von der Portugiesischen Republik erhobene Einrede der Unzulässigkeit wegen fehlender Übereinstimmung von Mahnschreiben und mit Gründen versehener Stellungnahme ist demnach zurückzuweisen.

Zur Einrede der Unzulässigkeit wegen Gegenstandslosigkeit der Klage

— Vorbringen der Parteien

24 Die Portugiesische Republik macht geltend, die Klage sei gegenstandslos und somit unzulässig. Die RERT habe nur für einen sehr begrenzten Zeitraum gegolten, da diese Begrenzung für das Ziel der RERT, nämlich einen Anreiz für die Steuerpflichtigen zur spontanen Bereinigung ihrer steuerlichen Verhältnisse zu schaffen, wesentlich gewesen sei.

25 Eine Vertragsverletzungsklage nach Art. 226 EG sei jedoch unzulässig, wenn der Verstoß gegen die Verpflichtungen aus dem Unionsrecht bei Ablauf der in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzten Frist nicht mehr bestehe. Genau dies sei hier der Fall, da mit Ablauf des Jahres 2005 die streitige Regelung nicht mehr habe angewandt werden dürfen. Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Regelung sei nämlich die Zahlung des zur Bereinigung der steuerlichen Verhältnisse geschuldeten Betrags gewesen, die nach Art. 5 Abs. 2 und 3 RERT innerhalb von zehn Werktagen nach Einreichung der Erklärung zur Bereinigung der steuerlichen Verhältnisse zu leisten gewesen sei, die ihrerseits bis spätestens 16. Dezember 2005 habe erfolgen müssen.

26 Im vorliegenden Fall gehe es nicht um einen andauernden Sachverhalt. Die vollständige Zahlung eines mehr oder weniger hohen Betrags sei nämlich ein punktuelles Ereignis. Der finanzielle Nachteil, den Personen erlitten hätten, die nicht in den Genuss der steuerlichen Vergünstigung hätten kommen können, habe im Zeitpunkt der Zahlung des Betrags geendet, der sich aus der Anwendung des in der RERT festgesetzten Steuersatzes ergeben habe. Dieser Zeitpunkt sei für die Prüfung, ob sämtliche Wirkungen der behaupteten Vertragsverletzung schon vor Ablauf der in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzten Frist erschöpft gewesen seien, rechtlich relevant.

27 Die Portugiesische Republik führt für ihre Auffassung insbesondere Randnr. 73 des Urteils vom 4. Mai 2006, Kommission/Vereinigtes Königreich (C-508/03, Slg. 2006, I-3969) an, wonach eine Klage wegen einer Vertragsverletzung, die bei Ablauf der in der mit Gründen versehenen Stellungnahme festgesetzten Frist nicht mehr bestanden habe, wegen fehlenden Gegenstands unzulässig sei.

28 Nach Ansicht der Kommission ist die vorliegende Klage hingegen zulässig.

29 Die Portugiesische Republik habe die behauptete Vertragsverletzung nicht freiwillig beendet, um den rechtmäßigen Zustand wiederherzustellen. Die RERT sei nicht mehr in Kraft, weil diese Regelung von Anfang an und ihrer Art nach vorübergehend gewesen sei. Auch wenn die fragliche Situation nicht mehr vorliege, könne das Vertragsverletzungsverfahren fortgesetzt werden, um festzustellen, ob ein Mitgliedstaat gegen seine Verpflichtungen verstoßen habe, wenn weiterhin ein Interesse an der Durchführung dieses Verfahrens bestehe. Dieses Interesse könne insbesondere dann weiterhin bestehen, wenn die Wirkungen einer vorübergehenden Maßnahme dauerhafter Art seien. Die Personen, die keine steuerliche Vergünstigung hätten in Anspruch nehmen können, blieben jedoch finanziell gegenüber jenen benachteiligt, die diese Möglichkeit gehabt hätten. Eine Wirkung sei dauerhaft, wenn sie andauere, selbst wenn sie sich nicht wiederhole.

30 In der mündlichen Verhandlung hat die Kommission ergänzend vorgetragen, dass sich die Dauerhaftigkeit der Wirkungen der streitigen Regelung auch daran zeige, dass die Inhaber portugiesischer Staatsanleihen, die den günstigeren Bereinigungssatz nach der RERT hätten in Anspruch nehmen wollen, nach Art. 6 Abs. 4 RERT verpflichtet gewesen seien, diese Anleihen mindestens drei Jahre lang ab Einreichung ihrer Erklärung zur Bereinigung der steuerlichen Verhältnisse zu behalten.

— Würdigung durch den Gerichtshof

31 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung das Vorliegen einer Vertragsverletzung anhand der Lage zu beurteilen ist, in der sich der Mitgliedstaat bei Ablauf der Frist befand, die in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzt worden war (vgl. u. a. Urteile vom 27. Oktober 2005, Kommission/Italien, C-525/03, Slg. 2005, I-9405, Randnr. 14, und vom 6. Dezember 2007, Kommission/Deutschland, C-456/05, Slg. 2007, I-10517, Randnr. 15).

32 Im vorliegenden Fall lief die Frist, die der Portugiesischen Republik in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzt worden war, um dieser nachzukommen, im Juli 2007 ab.

33 Es ist daher zu prüfen, ob die streitige Regelung zu diesem Zeitpunkt noch Wirkungen entfaltete (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 27. Oktober 2005, Kommission/Italien, Randnr. 16, vom 18. Mai 2006, Kommission/Spanien, Randnr. 25, und vom 6. Dezember 2007, Kommission/Deutschland, Randnr. 16).

34 Insoweit ergibt sich aus der RERT, dass Voraussetzung für die Inanspruchnahme dieser Regelung die Zahlung des zur Bereinigung der steuerlichen Verhältnisse geschuldeten Betrags war, die innerhalb von zehn Werktagen nach der Einreichung der Erklärung zur Bereinigung der steuerlichen Verhältnisse erfolgen musste. Diese Erklärung war nach Art. 5 Abs. 2 RERT bis spätestens 16. Dezember 2005 einzureichen.

35 Außerdem mussten die vom portugiesischen Staat ausgegebenen öffentlichen Anleihen, die von Steuerpflichtigen gehalten wurden, die die steuerliche Vergünstigung in Anspruch nehmen wollten, nach Art. 6 Abs. 4 und 5 RERT unabhängig vom Zeitpunkt ihres Erwerbs mindestens drei Jahren lang ab dem Zeitpunkt der Einreichung der Erklärung zur Bereinigung der steuerlichen Verhältnisse im Eigentum dieser

Steuerpflichtigen verbleiben; andernfalls hatten sie die Differenz zwischen dem Betrag, der sich bei Anwendung des allgemeinen Bereinigungssatzes ergeben hätte, und dem Betrag, den sie auf der Grundlage des ermäßigten Steuersatzes gezahlt hatten, zuzüglich entsprechender, um fünf Prozentpunkte erhöhter Verzugszinsen zu zahlen.

36 Wie der Generalanwalt in Nr. 49 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, stand die Vergünstigung daher erst nach Ablauf einer Frist von drei Jahren ab der Einreichung der Erklärung zur Bereinigung der steuerlichen Verhältnisse fest, d. h. zwischen frühestens Ende Juli 2008 und spätestens 16. Dezember 2008.

37 Ferner ist darauf hinzuweisen, dass die Portugiesische Republik nach Art. 6 Abs. 5 RERT über den Geltungszeitraum der RERT hinaus die Möglichkeit hatte, bei Steuerpflichtigen, die ihre vom portugiesischen Staat ausgegebenen öffentlichen Anleihen, deren Besitz die Anwendung des besonderen Satzes von 2,5 % begründet hatte, während des in Art. 6 Abs. 4 RERT genannten Dreijahreszeitraums abgetreten hatten, den allgemeinen Steuersatz von 5 % zuzüglich Verzugszinsen anzuwenden. Sie hatte daher bis 16. Dezember 2008 die Möglichkeit, Steuerpflichtige, die vom portugiesischen Staat ausgegebene öffentliche Anleihen veräußerten, anders zu behandeln als Steuerpflichtige, die solche Anleihen behielten. Es ist daher festzustellen, dass diese Möglichkeit bei Ablauf der Frist zur Befolgung der mit Gründen versehenen Stellungnahme noch bestand.

38 Die streitige Regelung entfaltete demnach bei Ablauf der in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzten Frist noch Wirkungen.

39 In der mündlichen Verhandlung hat die Portugiesische Republik im Wesentlichen vorgetragen, dass ihr die Kommission nicht vorwerfe, eine Verpflichtung vorgesehen zu haben, vom portugiesischen Staat ausgegebene öffentliche Anleihen, auf die der ermäßigte Bereinigungssatz angewandt worden sei, mindestens drei Jahre lang zu

behalten, sondern von ihr nur verlange, die Vergünstigung auf die Inhaber von Anleihen anderer Mitgliedstaaten oder EWR-Staaten auszudehnen. Die fragliche Verpflichtung stelle jedoch für die betroffenen Steuerpflichtigen keinen Vorteil, sondern eine Belastung dar.

40 Dieses Vorbringen der Portugiesischen Republik ist jedoch für die Prüfung, ob sämtliche Wirkungen der streitigen Regelung bei Ablauf der in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzten Frist erschöpft waren, nicht relevant.

41 Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass der Kommission kraft ihres Amtes die Aufgabe zufällt, die Anwendung des Gemeinschaftsrechts durch die Mitgliedstaaten im allgemeinen Interesse zu überwachen und etwaige Verstöße gegen die sich hieraus ergebenden Verpflichtungen feststellen zu lassen, damit sie abgestellt werden (vgl. Urteile vom 1. Februar 2001, Kommission/Frankreich, C-333/99, Slg. 2001, I-1025, Randnr. 23, und vom 2. Juni 2005, Kommission/Griechenland, C-394/02, Slg. 2005, I-4713, Randnr. 15). Im vorliegenden Fall beschränkt sich die Kommission zu Recht darauf, die Feststellung der behaupteten Vertragsverletzung durch den Gerichtshof zu beantragen und die Portugiesische Republik aufzufordern, diese Vertragsverletzung abzustellen, und zwar ohne diesem Mitgliedstaat, anders als er meint, ein bestimmtes Verhalten zur Beseitigung der gerügten Ungleichbehandlung vorzuschreiben.

42 Ohne dass auf das Vorbringen der Kommission, die finanzielle Benachteiligung der Personen, die die steuerliche Vergünstigung nicht hätten in Anspruch nehmen können, gegenüber jenen, die diese Möglichkeit gehabt hätten, stelle als solche eine dauerhafte Wirkung der streitigen Regelung dar, einzugehen wäre, ist demnach festzustellen, dass diese Regelung zu dem für die Beurteilung der Zulässigkeit der Klage maßgebenden Zeitpunkt noch Wirkungen entfaltete, so dass die Einrede der Unzulässigkeit wegen Gegenstandslosigkeit der Klage zurückzuweisen ist.

Zur Begründetheit

Vorbringen der Parteien

43 Die Kommission wirft der Portugiesischen Republik vor, dadurch gegen Art. 56 EG und Art. 40 EWR-Abkommen verstoßen zu haben, dass sie vom portugiesischen Staat ausgegebene öffentliche Anleihen im Rahmen der RERT steuerlich begünstigt habe.

44 Nach den Art. 2 und 6 RERT sei der Steuersatz von 5 %, der auf die in der Erklärung zur Bereinigung der steuerlichen Verhältnisse angegebenen Vermögenswerte anzuwenden gewesen sei, für in Anleihen des portugiesischen Staates bestehende Vermögenswerte oder für andere Vermögenswerte, wenn sie vor Einreichung dieser Erklärung wieder in solchen Anleihen angelegt worden seien, auf 2,5 % ermäßigt worden.

45 Die Kommission stellt zwar nicht in Frage, dass für von Staaten ausgegebene öffentliche Anleihen Vergünstigungen vorgesehen werden dürfen, meint aber, dass ein niedrigerer Steuersatz nur für steuerlich bereinigte Vermögenswerte, bei denen es sich um Anleihen des portugiesischen Staates handele, eine nach Art. 56 EG verbotene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstelle, da Steuerpflichtige, die die RERT hätten in Anspruch nehmen können, davon abgehalten worden seien, ihre steuerlich bereinigten Vermögenswerte in anderer Form als in Anleihen des portugiesischen Staates zu behalten. Eine nationale Steuervorschrift, die Steuerpflichtige davon abhalten könne, Investitionen in anderen Mitgliedstaaten zu tätigen, stelle jedoch nach dem Urteil vom 21. November 2002, X und Y (C-436/00, Slg. 2002, I-10829, Randnr. 70), eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs im Sinne von Art. 56 EG dar. Eine solche Beschränkung könne nicht nach Art. 58 Abs. 1 EG gerechtfertigt sein.

46 Zur Untermauerung ihres Standpunkts beruft sich die Kommission auf das Urteil vom 6. Juni 2000, Verkooijen (C-35/98, Slg. 2000, I-4071, Randnrn. 43 und 44). Es gebe keine objektive Rechtfertigung für die Anwendung zweier verschiedener Bereinigungssätze, da sich alle betroffenen Steuerpflichtigen in derselben Lage befänden, die dadurch gekennzeichnet sei, dass alle ihre steuerlichen Verhältnisse bereinigen wollten.

47 In ihrer Erwiderung weist die Kommission ergänzend darauf hin, dass die Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen (ABl. L 157, S. 38) nicht zur Rechtfertigung der Vergünstigung für portugiesische Staatsanleihen herangezogen werden könne.

48 Nach Ansicht der Portugiesischen Republik ist die streitige Regelung im Hinblick auf das mit ihr verfolgte Ziel des Allgemeininteresses, das in der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -umgehung bestehe, gerechtfertigt. Sie beruft sich in diesem Zusammenhang auf Art. 58 Abs. 1 Buchst. b EG, wobei sie darauf hinweist, dass die streitige Regelung auch die Anforderungen nach Abs. 3 dieses Artikels erfülle, und nimmt auch Bezug auf den Begriff der zwingenden Gründe des Allgemeininteresses, für den sie auf das Urteil vom 15. Juli 2004, Lenz (C-315/02, Slg. 2004, I-7063, Randnr. 27), verweist.

49 Die RERT sei zur Bereinigung steuerlicher Verhältnisse in Bezug auf Vermögenswerte eingeführt worden, die der Besteuerung in Portugal entzogen worden seien. In diesem Zusammenhang sei die Zahlung eines Betrags, der sich aus der Anwendung eines Steuersatzes von 2,5 % oder 5 % ergeben habe, tatsächlich der „Preis für die Bereinigung“ der steuerlichen Verhältnisse der betroffenen Personen gewesen. Die Zahlung sei gleichsam eine Abfindung für das Erlöschen der Steuerschulden gegenüber dem portugiesischen Staat in Bezug auf Vermögenswerte gewesen, die Gegenstand einer Erklärung gewesen seien.

50 Diese Abfindungsfunktion rechtfertige es, eine Ermäßigung des Bereinigungspreises nur für Anleihen des portugiesischen Staates vorzusehen, da im Zusammenhang mit der RERT wegen des Erlöschens der Steuerschulden für die betreffenden

Vermögenswerte nur die Steuereinnahmen dieses Mitgliedstaats berücksichtigt worden seien. Der portugiesische Staat habe daher mittelbar über ihm zustehende Steuereinnahmen verfügt.

51 Außerdem habe die Aussicht auf eine Ermäßigung des Steuersatzes zu einer breiteren Inanspruchnahme der RERT führen können, was zu einer wirksameren Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -umgehung beigetragen habe.

52 Die streitige Regelung sei daher mit dem Unionsrecht vereinbar und im Hinblick auf das verfolgte Ziel verhältnismäßig, da sie auf eine klar abgegrenzte Kategorie von Titeln beschränkt gewesen sei und keinesfalls eine Segmentierung der Märkte hervorgerufen habe.

53 Die Portugiesische Republik stützt sich ferner auf die Richtlinie 2003/48. Da diese Richtlinie diese Art der Differenzierung für von einer Behörde ausgegebene umlauffähige Schuldtitel zugelassen habe, sei es bei der Ausarbeitung der RERT auch als zulässig angesehen worden, die vom portugiesischen Staat ausgegebenen Anleihen zu begünstigen.

Würdigung durch den Gerichtshof

— Zum Vorliegen einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs

54 Es ist darauf hinzuweisen, dass Maßnahmen eines Mitgliedstaats, die die Gebietsansässigen davon abhalten können, in anderen Mitgliedstaaten Darlehen aufzunehmen oder Investitionen zu tätigen, Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs im

Sinne von Art. 56 EG darstellen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 14. November 1995, Svensson und Gustavsson, C-484/93, Slg. 1995, I-3955, Randnr. 10, vom 16. März 1999, Trummer und Mayer, C-222/97, Slg. 1999, I-1661, Randnr. 26, sowie vom 14. Oktober 1999, Sandoz, C-439/97, Slg. 1999, I-7041, Randnr. 19).

55 Im vorliegenden Fall steht fest, dass Steuerpflichtige, die portugiesische Staatsanleihen hielten, nach Art. 6 Abs. 1 RERT gegenüber Steuerpflichtigen begünstigt werden konnten, die von anderen Mitgliedstaaten ausgegebene öffentliche Anleihen hielten. Während Letztere nämlich einen Betrag entrichten mussten, der einem Steuersatz von 5 % auf die in ihrer Erklärung zur Bereinigung der steuerlichen Verhältnisse angegebenen Vermögenswerte entsprach, unterlagen Steuerpflichtige, die in vom portugiesischen Staat ausgegebene öffentliche Anleihen investiert hatten, insoweit nur einem ermäßigten Steuersatz von 2,5 %. Außerdem war dieser ermäßigte Satz nach Art. 6 Abs. 2 RERT auch auf alle anderen angegebenen Vermögenswerte anwendbar, wenn sie bis zur Einreichung der Erklärung zur Bereinigung der steuerlichen Verhältnisse wieder in Anleihen des portugiesischen Staates angelegt worden waren.

56 Die streitige Regelung sah daher je nachdem, ob die Steuerpflichtigen vom portugiesischen Staat oder von anderen Mitgliedstaaten ausgegebene öffentliche Anleihen hielten, eine unterschiedliche Behandlung vor, die für die letztgenannte Kategorie von Steuerpflichtigen ungünstiger war. Eine solche Ungleichbehandlung kann Steuerpflichtige somit davon abhalten, in von anderen Mitgliedstaaten ausgegebene öffentliche Anleihen zu investieren oder solche Anleihen zu behalten.

57 Die streitige Regelung stellt folglich eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar, die nach Art. 56 Abs. 1 EG grundsätzlich verboten ist.

— Zur Rechtfertigung der Beschränkung des freien Kapitalverkehrs

58 Es ist zu prüfen, ob die festgestellte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs durch vom Unionsrecht anerkannte legitime Belange objektiv gerechtfertigt sein kann.

59 Wie der Gerichtshof wiederholt entschieden hat, darf der freie Kapitalverkehr durch eine nationale Regelung nur beschränkt werden, wenn diese aus einem der in Art. 58 EG genannten Gründe oder aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofs gerechtfertigt ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 4. Juni 2002, Kommission/Portugal, C-367/98, Slg. 2002, I-4731, Randnr. 49, und vom 14. Februar 2008, Kommission/Spanien, C-274/06, Randnr. 35).

60 Es ist unbestritten, dass die von der Portugiesischen Republik angeführten Ziele der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -umgehung eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs rechtfertigen können (vgl. in diesem Sinne zur Bekämpfung der Steuerumgehung Urteil vom 26. September 2000, Kommission/Belgien, C-478/98, Slg. 2000, I-7587, Randnr. 39, und zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung Urteil vom 19. November 2009, Kommission/Italien, C-540/07, Slg. 2009, I-10983, Randnr. 55).

61 Die Beschränkung des freien Kapitalverkehrs muss jedoch außerdem geeignet sein, die Erreichung dieser Ziele zu gewährleisten, und darf nicht über das hierzu Erforderliche hinausgehen (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteil vom 19. November 2009, Kommission/Italien, Randnr. 57).

62 Dazu ist festzustellen, dass die streitige Regelung, selbst wenn anzunehmen wäre, dass die damit durchgeführte Bereinigung der steuerlichen Verhältnisse allgemein zum Erreichen der Ziele der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -umgehung

beitragen konnte, diesen Anforderungen nicht entspricht, da sie eine unterschiedliche Behandlung für die vom portugiesischen Staat und für die von anderen Mitgliedstaaten ausgegebenen öffentlichen Anleihen vorsieht.

63 Nach dieser Regelung war nämlich im Rahmen der Bereinigung der steuerlichen Verhältnisse je nachdem, ob es sich bei den angegebenen Vermögenswerten um vom portugiesischen Staat oder von anderen Mitgliedstaaten ausgegebene öffentliche Anleihen handelte, die Anwendung unterschiedlicher Bereinigungssätze vorgesehen, obwohl die übrigen Regeln der RERT für Steuerpflichtige, die ihre steuerlichen Verhältnisse bereinigen wollten, unabhängig davon galten, aus welchem Staat diese Vermögenswerte stammten.

64 Das Vorbringen der Portugiesischen Republik, diese unterschiedlichen Bereinigungssätze seien gerechtfertigt, weil die Zahlung des sich aus der Anwendung eines solchen Steuersatzes ergebenden Betrags eine Abfindung darstelle, die im Wesentlichen für steuerlich bereinigte Investitionen, die in öffentlichen Anleihen anderer Mitgliedstaaten bestünden, höher sein könne, läuft in Wirklichkeit, wie der Generalanwalt in Nr. 89 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, auf den Versuch hinaus, eine den freien Kapitalverkehr beschränkende Maßnahme mit der Verfolgung eines wirtschaftlichen Ziels zu rechtfertigen, nämlich des Ausgleichs der Steuerausfälle des betreffenden Mitgliedstaats.

65 Dazu genügt der Hinweis, dass nach ständiger Rechtsprechung ein rein wirtschaftliches Ziel die Beschränkung einer durch den Vertrag garantierten Grundfreiheit nicht rechtfertigen kann (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 28. April 1998, Decker, C-120/95, Slg. 1998, I-1831, Randnr. 39, Verkooijen, Randnr. 48, und vom 8. Juli 2010, Kommission/Portugal, C-171/08, Slg. 2010, I-6817, Randnr. 71).

66 Zum Vorbringen der Portugiesischen Republik, die Richtlinie 2003/48 könne zur Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung umlauffähiger Schuldtitel einer Behörde

und solcher, die von Privatpersonen ausgegeben würden, herangezogen werden, ist festzustellen, dass, selbst wenn diese Richtlinie die Einführung einer solchen Ungleichbehandlung gestatten sollte, dies eine Ungleichbehandlung von Titeln gleicher Art, nämlich im vorliegenden Fall von öffentlichen Anleihen des portugiesischen Staates und solchen anderer Mitgliedstaaten, nicht rechtfertigen könnte.

67 Die aus der streitigen Regelung resultierende Beschränkung des freien Kapitalverkehrs kann folglich nicht mit den von der Portugiesischen Republik geltend gemachten Gründen gerechtfertigt werden.

68 Da Art. 40 EWR-Abkommen dieselbe rechtliche Tragweite wie der im Wesentlichen identische Art. 56 EG hat (vgl. Urteile vom 11. Juni 2009, Kommission/Niederlande, C-521/07, Slg. 2009, I-4873, Randnr. 33, und vom 6. Oktober 2009, Kommission/Spanien, C-562/07, Slg. 2009, I-9553, Randnr. 67), sind die vorstehenden Erwägungen unter Umständen wie denen der vorliegenden Klage auf Art. 40 EWR-Abkommen entsprechend übertragbar.

69 Die von der Kommission erhobene Klage ist daher begründet.

70 Somit ist festzustellen, dass die Portugiesische Republik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 56 EG und Art. 40 EWR-Abkommen verstoßen hat, dass sie im Rahmen der mit Gesetz Nr. 39-A/2005 eingeführten RERT nur für vom portugiesischen Staat ausgegebene öffentliche Anleihen eine steuerliche Vergünstigung vorgesehen hat.

Kosten

71 Nach Art. 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Portugiesische Republik mit ihrem Vorbringen unterlegen ist, sind ihr gemäß dem Antrag der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

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

1. **Die Portugiesische Republik hat dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 56 EG und Art. 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 verstoßen, dass sie im Rahmen der mit Gesetz Nr. 39-A/2005 vom 29. Juli 2005 eingeführten Ausnahmeregelung zur steuerlichen Bereinigung von Vermögenswerten, die sich am 31. Dezember 2004 nicht im portugiesischen Hoheitsgebiet befinden („Regime excepcional de regularização tributária de elementos patrimoniais que não se encontrem no território português em 31 de Dezembro de 2004"), nur für vom portugiesischen Staat ausgegebene öffentliche Anleihen eine steuerliche Vergünstigung vorgesehen hat.**

2. **Die Portugiesische Republik trägt die Kosten.**

Unterschriften