

**Downloaded via the EU tax law app / web**

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

6. Oktober 2011(\*)

„Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats – Art. 63 AEUV und Art. 40 des EWR-Abkommens – Freier Kapitalverkehr – Ausländische und inländische Pensionsfonds – Körperschaftsteuer – Dividenden – Befreiung – Unterschiedliche Behandlung“

In der Rechtssache C-493/09

betreffend eine Vertragsverletzungsklage nach Art. 258 AEUV, eingereicht am 1. Dezember 2009,

**Europäische Kommission**, vertreten durch R. Lyal und M. Afonso als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Klägerin,

gegen

**Portugiesische Republik**, vertreten durch L. Inez Fernandes und H. Ferreira als Bevollmächtigte,

Beklagte,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Tizzano sowie der Richter J. J. Kasel, A. Borg Barthet, E. Levits (Berichterstatter) und M. Safjan,

Generalanwalt: P. Mengozzi,

Kanzler: M. Ferreira, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 24. März 2011,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 25. Mai 2011

folgendes

**Urteil**

1 Mit ihrer Klage beantragt die Europäische Kommission die Feststellung, dass die Portugiesische Republik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 63 AEUV 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 die von gebietsfremden Pensionsfonds bezogenen Dividenden zu einem höheren Steuersatz besteuert als die von im portugiesischen Hoheitsgebiet ansässigen Pensionsfonds bezogenen Dividenden.

**Rechtlicher Rahmen**

2 Nach Art. 16 Abs. 1 der portugiesischen Regelung über Steuervergünstigungen (Estatuto

dos Beneficios Fiscais, im Folgenden: EBF) sind die Einkünfte von Pensionsfonds und diesen gleichgestellten Körperschaften, die nach portugiesischem Recht errichtet und tätig sind, von der Körperschaftsteuer (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, im Folgenden: IRC) befreit.

3 Art. 16 Abs. 4 EBF sieht vor, dass bei Nichterfüllung der in Art. 16 Abs. 1 EBF aufgestellten Voraussetzungen die in Abs. 1 vorgesehene Vergünstigung für das betroffene Geschäftsjahr nicht greift, da die Gesellschaften, die Pensionsfonds und diesen gleichgestellte Körperschaften einschließlich der Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit verwalten, originär für die Steuerschulden der Fonds oder Vermögen haften, deren Verwaltung ihnen obliegt, und die geschuldete Steuer innerhalb der in Art. 120 Abs. 1 des portugiesischen Körperschaftsteuergesetzbuchs (Código do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Colectivas, im Folgenden: CIRC) vorgesehenen Frist abführen 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 im portugiesischen Hoheitsgebiet erzielten Einkünfte weiterhin dem IRC. Nach Art. 80 Abs. 4 Buchst. c CIRC beläuft sich der IRC auf 20 %, vorbehaltlich der etwaigen Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.

5 Gemäß Art. 4 Abs. 3 Buchst. c Nr. 3 CIRC gehören Einkünfte aus Kapitalanlagen, deren Schuldner im portugiesischem Hoheitsgebiet ansässig ist, sich dort niedergelassen hat oder dort 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 Der IRC wird nach Art. 88 Abs. 1 Buchst. c, 3 Buchst. b und 5 CIRC als definitive Steuer an der Quelle erhoben.

7 Art. 88 Abs. 11 CIRC lautet:

„Gewinne, die von dem IRC unterliegenden Körperschaften an Steuerpflichtige 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 Anteile, 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 der zur Vollendung dieses Zeitraums erforderlichen Zeit gehalten worden sind.“

8 Art. 88 Abs. 12 CIRC bestimmt:

„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.“

## **Vorverfahren**

9 Am 23. März 2007 richtete die Kommission ein Mahnschreiben an die Portugiesische Republik, in dem sie geltend machte, dass die portugiesischen Steuervorschriften über die steuerliche Behandlung der von nicht im portugiesischen Hoheitsgebiet ansässigen Pensionsfonds bezogenen Dividenden und Zinsen mit Art. 63 AEUV und Art. 40 des EWR-Abkommens unvereinbar seien.

10 Da die Kommission von der Antwort der Portugiesischen Republik vom 18. Juni 2007 nicht befriedigt war, forderte sie diese in einer mit Gründen versehenen Stellungnahme vom 8. Mai 2008 auf, die erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen, um der Stellungnahme binnen zwei Monaten nach ihrem Eingang nachzukommen.

11 In ihrer Antwort vom 14. August 2008 räumte die Portugiesische Republik ein, dass die streitige Steuerregelung eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstelle, vertrat aber die Auffassung, dass eine solche Beschränkung nach dem Unionsrecht gerechtfertigt sei. Sie machte insbesondere geltend, dass die den in Portugal ansässigen Pensionsfonds vorbehaltene günstigere Steuerregelung einen Ausgleich für die besonderen gesetzlichen Pflichten dieser Fonds darstelle.

12 Da auch diese Erläuterungen die Kommission nicht zufriedenstellten, hat sie die vorliegende Vertragsverletzungsklage erhoben.

### **Verfahren vor dem Gerichtshof**

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

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

### **Zur Klage**

#### *Vorbringen der Parteien*

15 Die Kommission trägt vor, dass die für Pensionsfonds geltende portugiesische Steuerregelung eine unterschiedliche Behandlung je nach dem Ort des Sitzes der Fonds vorsehe. Dividenden an Pensionsfonds, die nach portugiesischem Recht errichtet und tätig seien, seien vollständig vom IRC befreit, während Dividenden an gebietsfremde Pensionsfonds dieser Steuer unterlägen.

16 Die Kommission sieht in dieser unterschiedlichen Behandlung eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs, da die Investition gebietsfremder Pensionsfonds in portugiesische Gesellschaften weniger attraktiv gemacht werde.

17 Die Portugiesische Republik führt zunächst aus, dass aufgrund von Art. 88 Abs. 11 CIRC keine unterschiedliche Behandlung von gebietsansässigen Pensionsfonds und gebietsfremden Pensionsfonds vorliege, wenn die Dividenden auf Anteilen beruhten, die der begünstigte Fonds während eines Zeitraums von weniger als einem Jahr gehalten habe, da auf diese Einkünfte in beiden Fällen der IRC erhoben werde.

18 In den übrigen Fällen liege zwar eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs vor, doch sei diese aus zwei Gründen gerechtfertigt.

19 Erstes sei die für Pensionsfonds geltende Steuerregelung zur Wahrung der steuerlichen Kohärenz gerechtfertigt. Die Befreiung der Einkünfte gebietsansässiger Pensionsfonds vom IRC werde nämlich durch die Erhebung von Einkommensteuer auf die Altersrenten ausgeglichen, die an in Portugal ansässige Empfänger gezahlt würden. Im Bereich der Renten sei eine weite

Auslegung dieses zwingenden Grundes des Allgemeininteresses erforderlich, um jede Gefahr einer Beeinträchtigung des finanziellen Gleichgewichts des Systems der sozialen Sicherheit auszuschließen.

20 Zweitens beruhe die Beschränkung der Befreiung vom IRC auf die gebietsansässigen Pensionsfonds auf Erfordernissen, die mit der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zusammenhängen. Die gesetzlichen Voraussetzungen für den Anspruch auf Befreiung vom IRC erforderten nämlich, dass die Fonds, die an dieser Befreiung interessiert seien, unmittelbar von den portugiesischen Finanzbehörden kontrolliert werden könnten.

21 So unterlägen die in Portugal ansässigen Pensionsfonds nicht nur besonders strengen Aufsichtsvorschriften und Anforderungen an den Anlegerschutz aufgrund 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), sondern außerdem zusätzlichen, dem portugiesischen Recht eigenen Bedingungen, insbesondere auf dem Gebiet der finanziellen Haftung. Art. 16 Abs. 4 EBF etwa sehe insbesondere vor, dass Gesellschaften, die Pensionsfonds verwalteten, originär für die Steuerschulden der Fonds oder Vermögen hafteten, deren Verwaltung ihnen obliege.

22 Die diesbezügliche Kontrolle sei 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. Ein solcher Zugriff sei jedoch bei Pensionsfonds, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig seien, nicht möglich; erst recht gelte dies für Fonds, die in einem dem EWR angehörenden Drittstaat ansässig seien, da die Vorschriften der Union über die Zusammenarbeit in Steuersachen insoweit nicht anwendbar seien.

23 Die Kommission entgegnet auf dieses Vorbringen erstens, dass der Rechtfertigungsgrund der steuerlichen Kohärenz hinsichtlich der Beschränkung des freien Kapitalverkehrs durch die portugiesische Regelung der Besteuerung von Pensionsfonds nicht greife.

24 Zum einen sei nämlich der auf die Einkommen gebietsfremder Pensionsfonds erhobene IRC keine direkte Quelle der Finanzierung des Systems der sozialen Sicherheit. Zum anderen werde der aus der Befreiung vom IRC resultierende Verlust an Steuereinnahmen nur in denjenigen Fällen tatsächlich durch die Besteuerung der Altersrenten ausgeglichen, in denen die Rentenempfänger in Portugal ansässig seien.

25 Zweitens sei die streitige Beschränkung auch nicht aus Erwägungen im Zusammenhang mit der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen gerechtfertigt.

26 Zum einen könne nämlich der behauptete Wettbewerbsvorteil, den die gebietsfremden Pensionsfonds in Bezug auf die zu erfüllenden Anforderungen hätten, nicht rechtfertigen, dass sie steuerlich weniger günstig behandelt würden.

27 Zum anderen könne nicht davon ausgegangen werden, dass die steuerliche Behandlung der gebietsfremden Pensionsfonds dem Schutz der Gesellschaften, in die sie investierten, sowie der in Portugal ansässigen Privatpersonen diene. Sie solle lediglich den Vorteil der Befreiung vom IRC auf die gebietsansässigen Pensionsfonds beschränken, ohne den gebietsfremden Fonds die Möglichkeit des Nachweises zu bieten, dass sie Garantien böten, die den von den gebietsansässigen Fonds gebotenen gleichwertig seien. Um die Erreichung der von der Portugiesischen Republik angeführten Ziele sicherzustellen, würde es daher genügen, von den

gebietsfremden Pensionsfonds zu verlangen, ihre Eigenschaft und den rechtlichen Rahmen, in dem sie tätig seien, nachzuweisen, da die Mechanismen der Zusammenarbeit und der gegenseitigen Unterstützung, die im Unionsrecht, aber auch – hinsichtlich der dem EWR angehörenden Drittstaaten – in multilateralen und bilateralen Übereinkünften vorgesehen seien, den portugiesischen Behörden ermöglichten, die erforderlichen Nachprüfungen und sogar die Eintreibung der Steuerschulden vorzunehmen.

### *Würdigung durch den Gerichtshof*

#### Zum Vorliegen einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs

28 Nach ständiger Rechtsprechung gehören zu den Maßnahmen, die Art. 63 Abs. 1 AEUV als Beschränkungen des Kapitalverkehrs verbietet, solche, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die dort Ansässigen von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten (Urteil vom 10. Februar 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen, C-436/08 und C-437/08, Slg. 2011, I-0000, Randnr. 50).

29 Zur Frage, ob die streitige nationale Regelung eine Beschränkung des Kapitalverkehrs darstellt, ist festzustellen, dass Dividenden, die von im portugiesischen Hoheitsgebiet ansässigen Gesellschaften an Pensionsfonds ausgeschüttet werden, zwei Voraussetzungen erfüllen müssen, damit kein IRC auf sie erhoben wird. Zum einen müssen sie an Pensionsfonds gezahlt werden, die nach portugiesischem Recht errichtet und tätig sind. Zum anderen müssen sie aufgrund von Anteilen ausgeschüttet werden, die mindestens während des dem Zeitpunkt ihrer Zurverfügungstellung vorausgehenden Jahres ununterbrochen in den Händen desselben Pensionsfonds geblieben sind oder während der zur Vollendung dieses Zeitraums erforderlichen Zeit gehalten worden sind.

30 Aufgrund der ersten Voraussetzung der streitigen nationalen Regelung ist die Investition, die ein gebietsfremder Pensionsfonds in eine portugiesische Gesellschaft tätigen kann, weniger attraktiv als die Investition, die ein gebietsansässiger Pensionsfonds tätigen kann. Nur im erstgenannten Fall wird nämlich auf die von der portugiesischen Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden der IRC mit einem Satz von 20 % erhoben, auch wenn sie auf Anteilen beruhen, die mindestens während des dem Zeitpunkt ihrer Zurverfügungstellung vorausgehenden Jahres ununterbrochen in den Händen des gebietsfremden Pensionsfonds geblieben sind. Diese unterschiedliche Behandlung führt dazu, dass gebietsfremde Pensionsfonds von Investitionen in portugiesische Gesellschaften und in Portugal ansässige Anleger von Investitionen in gebietsfremde Pensionsfonds abgehalten werden.

31 Dagegen liegt eine solche Ungleichbehandlung nicht vor, wenn die von einer gebietsansässigen Gesellschaft gezahlten Dividenden auf Anteilen beruhen, die nicht während des dem Zeitpunkt ihrer Zurverfügungstellung vorausgehenden Jahres in den Händen desselben Steuerpflichtigen geblieben sind. Nach Art. 88 Abs. 11 CIRSC ist nämlich die in Art. 16 Abs. 1 EBF vorgesehene Befreiung unter diesen Umständen nicht anwendbar, so dass auf diese Dividenden unabhängig vom Ort des Sitzes des Pensionsfonds der IRC erhoben wird.

32 Demnach ist festzustellen, dass die streitige Regelung, soweit es um die Besteuerung von Dividenden geht, die im portugiesischen Hoheitsgebiet ansässige Gesellschaften aufgrund von Anteilen zahlen, die ein Pensionsfonds länger als ein Jahr gehalten hat, eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt, die grundsätzlich nach Art. 63 AEUV verboten ist.

#### Zu den möglichen Rechtfertigungsgründen für die streitige Regelung

33 Nach ständiger Rechtsprechung können nationale Regelungen, die den freien

Kapitalverkehr beschränken, aus den in Art. 63 AEUV genannten Gründen oder aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses unter der Voraussetzung gerechtfertigt sein, dass sie dazu geeignet sind, die Verwirklichung des verfolgten Ziels zu gewährleisten, und nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist (Urteil vom 1. Juli 2010, Dijkman und Dijkman-Lavaleije, C-233/09, Slg. 2010, I-0000, Randnr. 49 und die dort angeführte Rechtsprechung).

34 Nach Auffassung der portugiesischen Regierung ist die streitige Regelung durch die Notwendigkeit gerechtfertigt, zum einen die steuerliche Kohärenz und zum anderen die Wirksamkeit der Kontrolle, ob die Pensionsfonds den Anforderungen für die Gewährung der streitigen Befreiung von der Körperschaftsteuer genügen, zu wahren.

– Zur Notwendigkeit der Wahrung der steuerlichen Kohärenz

35 Der Gerichtshof hat bereits anerkannt, dass die Notwendigkeit der Wahrung der Kohärenz einer Steuerregelung eine Beschränkung der Ausübung der vom EG-Vertrag gewährleisteten Grundfreiheiten rechtfertigen kann (Urteile vom 27. November 2008, Papillon, C-418/07, Slg. 2008, I-8947, Randnr. 43, sowie Dijkman und Dijkman-Lavaleije, Randnr. 54).

36 Ein auf diesen Rechtfertigungsgrund gestütztes Argument kann jedoch nur Erfolg haben, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung besteht, wobei die Unmittelbarkeit dieses Zusammenhangs im Hinblick auf das mit der fraglichen Regelung verfolgte Ziel beurteilt werden muss (Urteile Papillon, Randnr. 44, sowie Dijkman und Dijkman-Lavaleije, Randnr. 55).

37 Die Portugiesische Republik hat einen solchen Zusammenhang nicht rechtlich hinreichend dargetan, da sie lediglich geltend gemacht hat, die Befreiung von der Körperschaftsteuer gleiche die Einkommensteuer aus, die von den in Portugal ansässigen Mitgliedern von Pensionsfonds auf ihre Altersrenten zu entrichten sei, so dass eine Doppelbesteuerung dieser Einkünfte vermieden werden könne.

38 Überdies ist festzustellen, dass sich aus der streitigen Regelung zum einen nicht ergibt, dass die Einkünfte, die Gebietsansässige von gebietsfremden Pensionsfonds beziehen, nicht der Einkommensteuer unterliegen. Unter diesen Umständen wird somit auf die an gebietsfremde Pensionsfonds ausgeschütteten Dividenden Körperschaftsteuer erhoben und auf die von diesen Fonds an gebietsansässige Empfänger gezahlten Beträge Einkommensteuer.

39 Zum anderen werden, wenn ein Gebietsfremder von einem gebietsansässigen Fonds Einkünfte bezieht, die an den Fonds ausgeschütteten Dividenden unabhängig von der steuerlichen Behandlung der von ihm im Wohnsitzstaat des Empfängers bewirkten Einkünfte von der Körperschaftsteuer befreit.

40 Was des Weiteren das Argument angeht, der Fortbestand des portugiesischen Altersversorgungssystems müsse sichergestellt werden, hat die Portugiesische Republik keine Angaben gemacht, anhand deren sich feststellen ließe, inwieweit die Finanzierung dieses Systems in Frage gestellt sein könnte, wenn die an gebietsfremde Fonds gezahlten Dividenden von der Körperschaftsteuer befreit wären.

41 Angesichts dieses Vorbringens der Portugiesischen Republik ist festzustellen, dass sie sich somit nicht auf die Notwendigkeit der Wahrung der steuerlichen Kohärenz berufen kann, um die aus der streitigen Regelung folgende Beschränkung des freien Kapitalverkehrs zu rechtfertigen.

– Zur Notwendigkeit einer Gewährleistung der Wirksamkeit der Kontrollen

42 Nach ständiger Rechtsprechung zählt die Notwendigkeit, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu gewährleisten, zu den zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, die eine Beschränkung der vom Vertrag garantierten Grundfreiheiten rechtfertigen können (Urteil Dijkman und Dijkman-Lavaleije, Randnr. 58 und die dort angeführte Rechtsprechung).

43 Die Portugiesische Republik hat vorgetragen, die Befreiung vom IRC sei ein Ausgleich dafür, dass die Pensionsfonds die in der Richtlinie 2003/41 und im portugiesischen Recht vorgesehenen Anforderungen beachten müssten.

44 Insbesondere sollten die Voraussetzungen, die gebietsansässige Pensionsfonds erfüllen müssten, um vom IRC befreit zu werden, den Fortbestand des portugiesischen Altersversorgungssystems sicherstellen, da diese Fonds besonders strengen Anforderungen an Verwaltung, Betrieb, Kapitaldeckung und Haftung unterlägen. Die Kontrolle dieser Anforderungen durch die Finanzverwaltung sei aber nur möglich, wenn diese Pensionsfonds in Portugal ansässig seien.

45 Hierzu ist jedoch festzustellen, dass die streitige Regelung die gebietsfremden Pensionsfonds grundsätzlich von der Befreiung vom IRC ausschließt, ohne ihnen die Möglichkeit des Nachweises zu geben, dass sie den Anforderungen des portugiesischen Rechts genügen. Die Portugiesische Republik kann daher nicht mit Erfolg geltend machen, dass der festgestellte Unterschied zwischen der Behandlung gebietsansässiger Pensionsfonds und der Behandlung gebietsfremder Pensionsfonds hinsichtlich der Befreiung vom IRC ein Ausgleich dafür sei, dass die erstgenannten Fonds die Anforderungen des portugiesischen Rechts beachten müssten. Gebietsfremde Pensionsfonds sind nämlich auf jeden Fall von dieser Befreiung ausgeschlossen, selbst wenn sie die für deren Erlangung aufgestellten Voraussetzungen erfüllen.

46 Eine nationale Regelung, die einem Pensionsfonds den Nachweis völlig unmöglich macht, dass er den Anforderungen genügt, die es ihm, wenn er in Portugal ansässig wäre, erlauben würden, die Befreiung vom IRC in Anspruch zu nehmen, kann nicht mit der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen gerechtfertigt werden. Es lässt sich nämlich nicht von vornherein ausschließen, dass die in einem anderen Mitgliedstaat als Portugal ansässigen Pensionsfonds in der Lage sind, Belege vorzulegen, anhand deren die portugiesischen Steuerbehörden eindeutig und genau prüfen können, ob diese Fonds in ihrem Sitzstaat Anforderungen erfüllen, die den im portugiesischen Recht vorgesehenen gleichwertig sind.

47 Diese Feststellung gilt sowohl für die Mitgliedstaaten der Europäischen Union als auch für die Mitgliedstaaten des EWR, zumal, wie der Generalanwalt in den Nrn. 57 und 58 seiner Schlussanträge dargelegt hat, das Decreto-Lei Nr. 12/2006 vom 20. Januar 2006, auf das sich die portugiesische Regierung in ihrer Klagebeantwortung berufen hat, der Umsetzung der Richtlinie 2003/41 dient, deren Anwendung auf die Mitgliedstaaten des EWR erstreckt wurde.

48 Jedenfalls kann der Umstand, dass es den gebietsfremden Pensionsfonds völlig unmöglich ist, in den Genuss der Befreiung zu gelangen, die den in Portugal ansässigen Pensionsfonds gewährt wird, auch im Hinblick auf die von der portugiesischen Regierung geltend gemachten Schwierigkeiten bei der Sammlung der relevanten Informationen und der Eintreibung der Steuerschulden nicht als verhältnismäßig angesehen werden.

49 Was erstens die in einem anderen Mitgliedstaat als der Portugiesischen Republik ansässigen Fonds angeht, bieten die Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im

Bereich der direkten Steuern (ABl. L 336, S. 15) und die Richtlinie 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) den portugiesischen Behörden einen Rahmen der Zusammenarbeit und Unterstützung, der es ihnen ermöglicht, die nach dem nationalen Recht erforderlichen Informationen zu erhalten, sowie die Mittel, um etwaige Steuerschulden bei den gebietsfremden Pensionsfonds einzutreiben.

50 Was zweitens die in einem Mitgliedstaat des EWR ansässigen Pensionsfonds angeht, sind zwar die in der vorstehenden Randnummer genannten Mechanismen in diesem Fall nicht anwendbar, doch ist zum einen festzustellen, dass die streitige Regelung die Befreiung von der Körperschaftsteuer nicht vom Bestehen eines Amtshilfeabkommens zwischen der Portugiesischen Republik und den Mitgliedstaaten des EWR abhängig macht, das eine Zusammenarbeit und eine Unterstützung ermöglichen würde, die denen gleichwertig wären, die zwischen den Mitgliedstaaten der Union eingeführt wurden. Zum anderen lassen sich, wie der Generalanwalt in Nr. 70 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, den freien Kapitalverkehr weniger einschränkende Maßnahmen als die streitige Regelung denken, um die Eintreibung von Steuerschulden sicherzustellen, etwa die Verpflichtung, die für die Begleichung dieser Schulden erforderlichen Sicherheiten zu stellen.

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

52 Daher ist festzustellen, dass die Portugiesische Republik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 63 AEUV und Art. 40 des EWR-Abkommens verstoßen hat, dass sie die Befreiung von der Körperschaftsteuer den im portugiesischen Hoheitsgebiet ansässigen Pensionsfonds vorbehalten hat.

### **Kosten**

53 Nach Art. 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei 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 (Erste Kammer) für Recht erkannt und entschieden:

- 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 Befreiung von der Körperschaftsteuer den im portugiesischen Hoheitsgebiet ansässigen Pensionsfonds vorbehalten hat.**
- 2. Die Portugiesische Republik trägt die Kosten.**

Unterschriften

\* Verfahrenssprache: Portugiesisch.