

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Vierte Kammer)

5. Mai 2011(*)

„Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats – Freier Kapitalverkehr – Art. 56 EG und 40 des EWR-Abkommens – Beschränkungen – Direkte Besteuerung – Gebietsfremde Steuerpflichtige – Verpflichtung zur Benennung eines steuerlichen Vertreters“

In der Rechtssache C-267/09

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

Europäische Kommission, vertreten durch R. Lyal und G. Braga da Cruz als Bevollmächtigte,
Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Klägerin,

gegen

Portugiesische Republik, vertreten durch L. Inez Fernandes als Bevollmächtigten,

Beklagte,

unterstützt durch

Königreich Spanien, vertreten durch M. Muñoz Pérez als Bevollmächtigten,

Streithelfer,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten J.-C. Bonichot (Berichterstatter), der Richter K. Schiemann und L. Bay Larsen sowie der Richterinnen C. Toader und A. Prechal,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

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

folgendes

Urteil

- 1 Mit ihrer Klageschrift beantragt die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, festzustellen, dass die Portugiesische Republik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus den Art. 18 EG und

56 EG sowie den entsprechenden Artikeln des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 (ABl. 1994, L 1, S. 3, im Folgenden: EWR-Abkommen) verstoßen hat, dass sie Art. 130 des Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Einkommensteuergesetz, im Folgenden: CIRS) erlassen und beibehalten hat, wonach gebietsfremde Steuerpflichtige verpflichtet sind, einen steuerlichen Vertreter in Portugal zu benennen.

Rechtlicher Rahmen

EWR-Abkommen

- 2 Art. 40 des EWR-Abkommens bestimmt:

„Im Rahmen dieses Abkommens unterliegt der Kapitalverkehr in Bezug auf Berechtigte, die in den ... Mitgliedstaaten [der Europäischen Union] 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 Anhang XII („Freier Kapitalverkehr“) des EWR-Abkommens nimmt auf die Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages (Artikel aufgehoben durch den Vertrag von Amsterdam) (ABl. L 178, S. 5) Bezug. Nach Art. 1 Abs. 1 dieser Richtlinie wird der Kapitalverkehr entsprechend der Nomenklatur in Anhang I dieser Richtlinie gegliedert.

Nationales Recht

- 4 Art. 130 CIRS lautet wie folgt:

„Vertreter

1. Gebietsfremde, die der [Einkommensteuer] unterliegende Einkünfte erzielen, sowie Gebietsansässige, die das nationale Hoheitsgebiet für mehr als sechs Monate verlassen, müssen für steuerliche Zwecke eine in Portugal ansässige natürliche oder juristische Person benennen, die sie gegenüber der Generaldirektion für Steuern vertritt und für die Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten sorgt.

2. Die Benennung gemäß Abs. 1 erfolgt in der Erklärung über die Aufnahme der Tätigkeit, über Änderungen oder über die steuerliche Registrierung, in der ausdrücklich die Annahme durch den Vertreter vermerkt sein muss.

3. Im Fall eines Verstoßes gegen Abs. 1 werden die im vorliegenden Gesetz vorgesehenen Mitteilungen unabhängig von den anwendbaren Sanktionen nicht vorgenommen; die Steuerpflichtigen können sich jedoch bei den zuständigen Behörden darüber informieren, worum es in diesen Mitteilungen gegangen wäre.“

- 5 Das Decreto-Lei Nr. 463/79 vom 30. November 1979 in der auf den vorliegenden Fall anwendbaren Fassung sieht in den Art. 2 und 3 vor:

„Artikel 2

1. Für die Zwecke der Zuteilung der Steueridentifikationsnummer sind alle natürlichen

Personen, die steuerpflichtige Einkünfte erzielen, auch wenn sie von der Zahlung dieser Steuer befreit sind, verpflichtet, sich bei einem Finanzamt oder Unterstützungsdienst für Steuerpflichtige zu registrieren. Zu diesem Zweck reichen sie bei diesem ein ordnungsgemäß ausgefülltes Formblatt Nr. 1 und im Fall der Benennung eines steuerlichen Vertreters durch einen gebietsfremden Steuerpflichtigen zusätzlich das Formblatt Nr. 3 ein ...

...

Artikel 3

...

5. Im Fall von gebietsfremden Steuerpflichtigen, die im portugiesischen Hoheitsgebiet nur Einkünfte erzielen, auf die eine Abgeltungssteuer erhoben wird, wird die in Art. 2 Abs. 1 genannte Registrierung von den Steuerbevollmächtigten mittels Einreichung eines vom Finanzminister durch Beschluss zu genehmigenden Formblatts vorgenommen.“

6 Dieses Formblatt wurde durch den Beschluss Nr. 21.305/2003 (*Diário da República*, Serie II, Nr. 256 vom 5. November 2003, S. 16629) genehmigt, in dem es heißt, dass dieses Dokument ausschließlich der Registrierung für die Zwecke der Zuteilung einer Steueridentifikationsnummer an gebietsfremde Wirtschaftsteilnehmer, auf deren im portugiesischen Hoheitsgebiet erzielte Einkünfte lediglich eine Abgeltungssteuer erhoben wird, dient und nicht die Wirtschaftsteilnehmer betrifft, die zwar nicht in Portugal ansässig sind, aber gesetzlich verpflichtet sind, sich eine Steueridentifikationsnummer erteilen zu lassen. In diesem Beschluss heißt es außerdem, dass die Wirtschaftsteilnehmer, die den Quellensteuerabzug vornehmen müssen, die Registrierung zwingend verlangen.

7 Das Rundschreiben Nr. 14/93 vom 31. Mai 1993 der Generaldirektion für Steuern sieht in Nr. 4 vor:

„Die Benennung eines steuerlichen Vertreters ist nicht verpflichtend, wenn ein Gebietsfremder im portugiesischen Hoheitsgebiet nur Einkünfte erzielt, auf die eine Abgeltungssteuer erhoben wird, da durch die Erzielung dieser Einkünfte keine akzessorischen Pflichten für ihn entstehen.“

Vorverfahren

8 Am 18. Juli 2007 übersandte die Kommission der Portugiesischen Republik ein Mahnschreiben, in dem sie geltend machte, dass die Gebietsfremden auferlegte Verpflichtung, einen in Portugal ansässigen steuerlichen Vertreter zu benennen, mit dem Gemeinschaftsrecht und dem EWR-Abkommen unvereinbar sein könne. Die fraglichen Vorschriften könnten sich nämlich als diskriminierend erweisen und gegen die Art. 18 EG und 56 EG sowie die entsprechenden Artikel des EWR-Abkommens verstoßen.

9 Die Portugiesische Republik wies diese Rügen mit Schreiben vom 18. Oktober 2007 zurück.

10 Am 26. Juni 2008 übersandte die Kommission der Portugiesischen Republik eine mit Gründen versehene Stellungnahme und forderte sie auf, die erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen, um dieser Stellungnahme binnen zwei Monaten nach ihrem Eingang nachzukommen.

11 Die Portugiesische Republik antwortete auf diese mit Gründen versehene Stellungnahme mit Schreiben vom 11. Februar 2009 und machte geltend, dass Art. 130 CIRS mit den durch den EG-Vertrag und das EWR-Abkommen verliehenen Freiheiten nicht unvereinbar oder durch

zwingende Gründe des Allgemeininteresses, wie das Ziel, die Wirksamkeit der steuerlichen Überwachung zu gewährleisten und Steuerflucht zu bekämpfen, gerechtfertigt sei.

- 12 Die Kommission hielt diese Ausführungen nicht für ausreichend; sie hat daher beschlossen, die vorliegende Klage zu erheben.

Zur Klage

Vorbringen der Verfahrensbeteiligten

- 13 Die Kommission macht geltend, dass Art. 130 CIRS eine allgemeine Verpflichtung zur Benennung eines steuerlichen Vertreters vorsehe, die sowohl für Gebietsfremde gelte, die der Einkommensteuer unterliegende Einkünfte erzielten, als auch für Gebietsansässige, die das nationale Hoheitsgebiet für mehr als sechs Monate verließen. Zum einen entbinde diese allgemeine und eindeutige Regelung Gebietsfremde, die nur Einkünfte erzielten, auf die eine Abgeltungssteuer erhoben werde, nicht von dieser Verpflichtung. Die Ausnahme, die laut der Portugiesischen Republik für diese Kategorie von Gebietsfremden gelte, ergebe sich nicht aus den von diesem Mitgliedstaat geltend gemachten Rechtsvorschriften, d. h. dem Decreto-Lei Nr. 463/79 und dem Beschluss Nr. 21.305/2003. Eine solche Ausnahme sei lediglich in einem einfachen Rundschreiben vorgesehen, das angesichts seiner Stellung innerhalb der Normenhierarchie keinen Vorrang gegenüber den eindeutigen Vorschriften des Art. 130 CIRS haben könne.
- 14 Für Gebietsfremde, die in Portugal zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtende Einkünfte erzielten, verstoße die Verpflichtung zur Benennung eines steuerlichen Vertreters zum anderen gegen die Freizügigkeit und den freien Kapitalverkehr, da sie sowohl diskriminierend als auch im Hinblick auf das Ziel, die Wirksamkeit der steuerlichen Überwachung zu gewährleisten und Steuerflucht zu bekämpfen, unverhältnismäßig sei. Diese Behinderung der Wahlfreiheit des Steuerpflichtigen führe nämlich nicht nur in der Praxis und in den meisten Fällen dazu, dass Gebietsfremden eine finanzielle Belastung auferlegt werde, das vorgesehene Verfahren stehe auch zum angestrebten Ziel außer Verhältnis, da dieses sowohl durch die Anwendung der 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) als auch durch die Anwendung der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten und indirekten Steuern (ABl. L 336, S. 15) in der durch die Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 (ABl. L 76, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 77/799) erreicht werden könne.
- 15 In Bezug auf die Situation Steuerpflichtiger, die in Drittstaaten oder Staaten ansässig sind, die dem Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) angehören, aber nicht Mitglieder der Europäischen Union sind, macht die Kommission zum einen geltend, dass die Abkommen, die die Portugiesische Republik mit dem Königreich Norwegen und der Republik Island geschlossen habe, bereits einen Informationsaustausch in Steuersachen ermöglichen, und zum anderen, dass die in Rede stehenden Rechtsvorschriften angesichts des Unionsrechts nur in den Fällen Anwendung finden könnten, in denen diese Steuerpflichtigen in einem Land ansässig seien, das mit der Portugiesischen Republik kein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen habe, das einen solchen Informationsaustausch vorsehe.
- 16 Außerdem sei im vorliegenden Fall Art. 18 EG einschlägig, und diese Vorschrift unterscheide nicht zwischen wirtschaftlich aktiven und wirtschaftlich nicht aktiven Bürgern. Da die in Art. 130 CIRS vorgesehene Verpflichtung nicht nur wirtschaftlich aktive Personen betreffe, sei sie gegenüber all

denjenigen diskriminierend, die, und sei es auch nur vorübergehend, von ihrem in Art. 18 EG niedergelegten Recht auf Freizügigkeit im Gemeinschaftsgebiet Gebrauch machten.

- 17 Die Portugiesische Republik bestreitet die Zulässigkeit eines Teils des Vorbringens der Kommission. Diese habe nämlich in ihrer Erwiderung ihre Rüge betreffend Gebietsfremde, die einer Abgeltungssteuer unterlägen, in unbestimmter und inkohärenter Form vorgetragen. Indem sie in ihrer Erwiderung ferner nicht mehr nur in Bezug auf Gebietsfremde, sondern in Bezug auf all diejenigen, die von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch machten, geltend gemacht habe, dass Art. 130 CIRS diskriminierend sei, habe die Kommission außerdem unter Verkennung der Vorgaben des Art. 42 § 2 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs während des Verfahrens eine neue Rüge erhoben. Sie habe außerdem ihre Rügen in Bezug auf das EWR-Abkommen nicht kohärent und verständlich vorgetragen, da sie nicht angegeben habe, auf welche Bestimmung dieses Abkommens sie sich beziehe, und dieses Abkommen keine Bestimmung enthalte, die Art. 18 EG entspreche.
- 18 In der Sache macht die Portugiesische Republik als Erstes in Bezug auf gebietsfremde Steuerpflichtige, die in Portugal nur Einkünfte erzielten, auf die eine Abgeltungssteuer erhoben werde, geltend, dass die Kommission zur Feststellung der behaupteten Vertragsverletzung nicht allein auf den Wortlaut des Art. 130 CIRS abstellen könne, denn diese Vorschrift, so wie sie tatsächlich ausgelegt und angewandt werde, sehe für diese Steuerpflichtigen keine Verpflichtung zur Benennung eines steuerlichen Vertreters vor.
- 19 Aus dem im Decreto-Lei Nr. 463/79 und im Beschluss Nr. 21.305/2003 vorgesehenen vereinfachten Registrierungsverfahren, das für die genannten Steuerpflichtigen gelte, ergebe sich nämlich, dass diese Steuerpflichtigen, da die ausschüttenden Unternehmen in ihrer Eigenschaft als „Steuerbevollmächtigte“ selbst die Abgeltungssteuer einbehielten und für diese verantwortlich seien, sofern keine weiteren akzessorischen Verpflichtungen bestünden, nicht verpflichtet seien, einen steuerlichen Vertreter zu benennen.
- 20 Als Zweites macht die Portugiesische Republik in Bezug auf Gebietsfremde, die in Portugal Einkünfte erzielten, die zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichteten, geltend, dass diese Maßnahme, da Art. 130 CIRS dem Ziel diene, die tatsächliche Erfüllung der Formalitäten zu gewährleisten, die außerhalb des portugiesischen Hoheitsgebiets aufhältige Steuerpflichtige erfüllen müssten, nicht diskriminierend sei, denn sie werde auf Gebietsansässige wie auf Gebietsfremde unter den gleichen Voraussetzungen angewandt. Da die nationalen Regelungen außerdem nicht vorsähen, dass das Vertretungsmandat entgeltlich übernommen werde, bestehe kein Zusammenhang zwischen den fraglichen Steuervorschriften und einer Entgeltlichkeit dieses Mandats. Die Kommission könne daher nicht vom Bestehen einer finanziellen Belastung ausgehen und begründe die behauptete Vertragsverletzung somit nicht.
- 21 Die Portugiesische Republik macht ferner geltend, dass Art. 130 CIRS unter den in Art. 58 Abs. 1 EG vorgesehenen Voraussetzungen das Ziel verfolge, die Wirksamkeit der steuerlichen Überwachung zu gewährleisten und Steuerflucht zu bekämpfen, beides zwingende Gründe des Allgemeininteresses, die eine Beschränkung der vom EG-Vertrag garantierten Verkehrsfreiheiten rechtfertigen könnten. Die Verpflichtung, sich vertreten zu lassen, gehe somit nicht über das insoweit Erforderliche hinaus, und die von der Kommission angeführte Richtlinie 77/799 spiele für die Einhaltung dieser Verpflichtung durch den Steuerpflichtigen keine Rolle. Außerdem könne sich die Kommission angesichts der Rolle des steuerlichen Vertreters, der lediglich akzessorische Pflichten formaler Natur, wie die Abgabe der Erklärungen und die Inempfangnahme von Mitteilungen, erfüllen müsse, nicht mit Erfolg auf die Richtlinie 2008/55 berufen, die die Beitreibung der Steuer betreffe, um die es bei den Aufgaben des Vertreters nicht gehe.
- 22 Außerdem könne die Kommission sich auch nicht mit Erfolg auf Art. 18 EG berufen, der sich nur

auf wirtschaftlich nicht aktive Personen beziehe, die Art. 130 CIRS nicht betreffe. Schließlich lasse sich die Rechtsprechung über Beschränkungen der Ausübung der Verkehrsfreiheiten nicht in vollem Umfang auf die Unterzeichnerstaaten des EWR-Abkommens übertragen, da der durch die Richtlinie 77/799 festgelegte Kooperationsrahmen in diesem Kontext jedenfalls nicht bestehe.

- 23 Das Königreich Spanien beantragt in seinem Streithilfeschriftsatz aus den auch von der Portugiesischen Republik vorgebrachten Gründen die Abweisung der Klage, weist jedoch darauf hin, dass die Kommission die behauptete Vertragsverletzung in Bezug auf Gebietsfremde, auf deren Einkünfte eine Abgeltungssteuer erhoben werde, nicht bewiesen habe; diese aus ihrer eigenen Auslegung des fraglichen nationalen Gesetzes folgende Vertragsverletzung sei rein theoretisch.
- 24 Für die übrigen Gebietsfremden könne sich die Kommission nicht auf Art. 18 EG berufen, da sie nicht darlege, dass die fragliche nationale Maßnahme auf wirtschaftlich nicht aktive Personen angewandt werde. Außerdem sei diese Maßnahme weder diskriminierend – da die Situation Gebietsfremder nicht mit derjenigen Gebietsansässiger vergleichbar sei – noch im Hinblick auf das verfolgte Ziel, das mit den von der Kommission geltend gemachten Richtlinien – die im Übrigen gerade geändert würden, da sie sich als unwirksam erwiesen hätten – nicht erreicht werden könne, unverhältnismäßig. Die Kommission habe ferner keine Beweise dafür vorgelegt, dass die Anwendung des portugiesischen Gesetzes auf den Kapitalverkehr mit Drittländern den Verträgen zuwiderlaufe. Schließlich seien die Richtlinien über die Unterstützung und die Zusammenarbeit in den Beziehungen zu den Unterzeichnerstaaten des EWR-Abkommens nicht anwendbar.

Würdigung durch den Gerichtshof

Zur Zulässigkeit

- 25 Aus Art. 38 § 1 Buchst. c der Verfahrensordnung und 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 wesentlichen 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. insbesondere Urteil vom 14. Januar 2010, Kommission/Tschechische Republik, C-343/08, Slg. 2010, I-0000, Randnr. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 26 Die Kommission begehrt mit ihrer Klage nach dem Wortlaut ihrer Klageanträge die Feststellung, dass die Portugiesische Republik gegen ihre Verpflichtungen aus den Art. 18 EG und 56 EG sowie den entsprechenden Artikeln des EWR-Abkommens verstoßen hat.
- 27 Im vorliegenden Fall ist als Erstes darauf hinzuweisen, dass aus den Klagegründen und dem Vorbringen in der Klageschrift der Kommission eindeutig hervorgeht, dass diese der Portugiesischen Republik vorwirft, dass sie Rechtsvorschriften beibehalte, die den in den geltend gemachten Bestimmungen des EG-Vertrags und des EWR-Abkommens verankerten Grundsätzen des freien Verkehrs zuwiderliefen.
- 28 Zweitens ist zum Vorbringen betreffend das EWR-Abkommen festzustellen, dass die Klageschrift insoweit zwar eine gewisse Ungenauigkeit aufweist, da nach der Geltendmachung eines Verstoßes gegen die Art. 18 EG und 56 EG nur ein Verstoß gegen die „entsprechenden Artikel“ dieses Abkommens angeführt wird. Zum einen hat die Kommission jedoch in ihrer Erwiderung unstreitig ausgeführt, dass sie lediglich einen Verstoß gegen Art. 40 dieses Abkommens habe geltend machen

wollen. Zum anderen ist, wie sich aus Nr. 59 der Klagebeantwortung der Portugiesischen Republik ergibt, jedenfalls offensichtlich, dass diese sich nicht vernünftigerweise darüber im Irrtum befinden konnte, dass sich die Rüge der Kommission betreffend das EWR-Abkommen tatsächlich auf Art. 40 dieses Abkommens bezog. Die Portugiesische Republik war daher in der Lage, sich insoweit gebührend zu verteidigen.

29 Drittens bezieht sich das Vorbringen der Portugiesischen Republik, dass die Argumente der Kommission durch das Vorbringen in ihrer Erwiderung unbestimmt und inkohärent geworden seien, auf die Begründetheit dieses Vorbringens; die Zulässigkeit der Klage wird dadurch nicht in Frage gestellt, da die vorgebrachten Rügen eindeutig sind.

30 Schließlich hat die Kommission mit dem Vorbringen in ihrer Erwiderung, dass die angefochtene Maßnahme auch gegenüber Gebietsansässigen, die vorübergehend von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch machten, diskriminierend sei, lediglich auf das Verteidigungsvorbringen der Portugiesischen Republik, dass sowohl Gebietsfremde als auch Gebietsansässige einen steuerlichen Vertreter benennen müssten, geantwortet. Diese Antwort kann somit nicht als neue Rüge der Kommission angesehen werden.

31 Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass die vorliegende Klage zulässig ist.

Zum behaupteten Verstoß

32 Es ist zu prüfen, ob Art. 130 CIRS, wie die Kommission geltend macht, eine Beschränkung des in den Art. 56 EG und 40 des EWR-Abkommens verankerten freien Kapitalverkehrs sowie der in Art. 18 EG niedergelegten Freizügigkeit darstellt.

– Zum Verstoß gegen Art. 56 Abs. 1 EG

33 Art. 130 CIRS sieht unstreitig sowohl für Gebietsfremde, die der Einkommensteuer unterliegende Einkünfte erzielen, als auch für Gebietsansässige, die das portugiesische Hoheitsgebiet für einen Zeitraum von mehr als sechs Monaten verlassen, eine Verpflichtung zur Benennung eines steuerlichen Vertreters vor. Zu der Frage, ob eine solche Regelung für Situationen gelten kann, die in den Anwendungsbereich des Art. 56 EG fallen, ist darauf hinzuweisen, dass die Portugiesische Republik nicht bestreitet, dass die in Art. 130 CIRS vorgesehene Verpflichtung im von der Kommission angeführten Fall von Kapitalbewegungen im Zusammenhang mit Immobilieninvestitionen Anwendung findet.

34 Nach ständiger Rechtsprechung umfasst der Kapitalverkehr die Vorgänge, durch die Personen im Gebiet eines Mitgliedstaats, in dem sie nicht ihren Wohnsitz haben, Investitionen in Immobilien tätigen; dies ergibt sich aus der Nomenklatur für den Kapitalverkehr in Anhang I der Richtlinie 88/361, die ihren Hinweisscharakter für die Definition des Begriffs des Kapitalverkehrs behält (vgl. Urteile vom 25. Januar 2007, Festersen, C-370/05, Slg. 2007, I-1129, Randnr. 23, und vom 11. Oktober 2007, ELISA, C-451/05, Slg. 2007, I-8251, Randnr. 59).

35 Art. 130 CIRS fällt somit sowohl in den Anwendungsbereich des Art. 56 Abs. 1 EG, der allgemein Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten verbietet, als auch in den Anwendungsbereich des Art. 40 des EWR-Abkommens, der für die Beziehungen zwischen den Vertragsstaaten dieses Abkommens – unabhängig davon, ob es sich um Mitglieder der Union oder der EFTA handelt – ein identisches Verbot vorsieht (vgl. in Bezug auf den letztgenannten Artikel Urteil vom 28. Oktober 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, Slg. 2010, I-0000, Randnr. 21).

36 Folglich ist zu prüfen, ob die in Art. 130 CIRS vorgesehene Verpflichtung eine Beschränkung des

Kapitalverkehrs darstellt.

- 37 In Bezug auf diesen Punkt lässt sich nicht bestreiten, dass Art. 130 CIRS die fraglichen Steuerpflichtigen durch die Verpflichtung zur Benennung eines steuerlichen Vertreters zwingt, Schritte zu unternehmen und in der Praxis die Kosten der Vergütung dieses Vertreters zu tragen. Solche Zwänge schaffen für diese Steuerpflichtigen eine Belastung, die geeignet ist, sie davon abzuhalten, in Portugal Kapital zu investieren und insbesondere Immobilieninvestitionen zu tätigen. Die genannte Verpflichtung ist daher als grundsätzlich durch die Art. 56 Abs. 1 EG und 40 des EWR-Abkommens verbotene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs anzusehen.
- 38 Die Portugiesische Republik macht jedoch geltend, dass das mit der Verpflichtung zur Benennung eines steuerlichen Vertreters verfolgte Ziel darin bestehe, im Rahmen der Einkommensteuer der natürlichen Personen die Wirksamkeit der steuerlichen Überwachung zu gewährleisten und Steuerflucht zu bekämpfen, und beruft sich somit – was die Kommission nicht bestreitet – auf einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses, der eine Beschränkung der vom EG-Vertrag garantierten Grundfreiheiten rechtfertigen kann (vgl. insbesondere Urteile ELISA, Randnr. 81, vom 18. Dezember 2007, A, C-101/05, Slg. 2007, I-11531, Randnr. 55, und vom 11. Juni 2009, X und Passenheim-van Schoot, C-155/08 und C-157/08, Slg. 2009, I-5093, Randnr. 45).
- 39 Nach Ansicht der Kommission ist das in der fraglichen nationalen Regelung vorgesehene Erfordernis jedoch im Hinblick auf das verfolgte Ziel unverhältnismäßig, da die durch die Richtlinien 2008/55 und 77/799 gebotenen Mechanismen zur Erreichung dieses Ziels ausreichen.
- 40 Was die Richtlinie 77/799 angeht, ist darauf hinzuweisen, dass sich nach deren Art. 1 Abs. 1 in Verbindung mit den Abs. 3 und 4 die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten gegenseitig alle Auskünfte erteilen, die für die zutreffende Festsetzung u. a. der Steuern vom Einkommen geeignet sein können. Dieser Auskunftsaustausch findet nach Art. 2 dieser Richtlinie auf Ersuchen der zuständigen Behörde des betreffenden Mitgliedstaats statt. Wie aus Art. 3 der genannten Richtlinie hervorgeht, erteilen sich die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten außerdem Auskünfte ohne vorheriges Ersuchen, und zwar für bestimmte in der Richtlinie 77/799 genannte Gruppen von Einzelfällen automatisch oder nach Art. 4 dieser Richtlinie spontan. Nach Art. 11 der Richtlinie 77/799 schließlich bleiben weiter gehende Verpflichtungen zum Auskunftsaustausch nach anderen Rechtsvorschriften von den Bestimmungen dieser Richtlinie unberührt (Urteil ELISA, Randnrn. 39, 40 und 42).
- 41 Die Portugiesische Republik macht jedoch geltend, dass sie nur dann ein Auskunftsersuchen gemäß Art. 2 der Richtlinie 77/799 stellen könne, wenn sie zuvor über hinreichende Informationen verfüge, wofür gerade ein in Portugal ansässiger steuerlicher Vertreter erforderlich sei, von dem die Steuerverwaltung direkt und persönlich die Erfüllung aller einschlägigen Verpflichtungen zur Erklärung für Rechnung des gebietsfremden Steuerpflichtigen verlangen könne.
- 42 Nach ständiger Rechtsprechung kann die Bekämpfung von Steuerhinterziehung nur dann als Rechtfertigungsgrund für eine Maßnahme angeführt werden, wenn diese rein künstliche Gestaltungen erfassen soll, die auf eine Umgehung des nationalen Steuerrechts gerichtet sind, was jede allgemeine Vermutung einer Steuerhinterziehung ausschließt. Eine allgemeine Vermutung der Steuerflucht oder der Steuerhinterziehung genügt also nicht, um eine steuerliche Maßnahme zu rechtfertigen, die die Ziele des EG-Vertrags beeinträchtigt (vgl. Urteil ELISA, Randnr. 91 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 43 Da die Verpflichtung zur Benennung eines steuerlichen Vertreters jedoch u. a. alle gebietsfremden Steuerpflichtigen trifft, die zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtende Einkünfte erzielen, stellt sie gegenüber einer ganzen Kategorie von Steuerpflichtigen aus dem alleinigen Grund, dass

sie nicht gebietsansässig sind, die Vermutung der Steuerflucht oder Steuerhinterziehung auf, die für sich allein die durch eine solche Verpflichtung verursachte Beeinträchtigung der Ziele des EG-Vertrags nicht rechtfertigen kann.

- 44 Außerdem ist in dem Fall, dass den Steuerbehörden eines Mitgliedstaats Steuergegenstände verschwiegen wurden und diese nicht über Anhaltspunkte verfügen, die die Einleitung von Ermittlungen gestatten, nicht ersichtlich, wie die Verpflichtung zur Benennung eines steuerlichen Vertreters als solche zur Entdeckung solcher Anhaltspunkte führen und die angeblichen Unzulänglichkeiten der sich aus der Richtlinie 77/799 ergebenden Mechanismen der Auskunftserteilung ausgleichen sollte.
- 45 Es steht somit nicht fest, dass die von der Kommission geltend gemachten und im Bereich der direkten Steuern durch die Richtlinie 77/799 vorgesehenen Mechanismen der gegenseitigen Amtshilfe zwischen den zuständigen Steuerbehörden der Mitgliedstaaten in dem Fall, dass ein nicht in Portugal ansässiger Steuerpflichtiger seinen Erklärungspflichten nicht nachkommt und sich erweist, dass die geschuldete Steuer nicht gezahlt wurde, für die tatsächliche Beitreibung dieser Steuer nicht ausreichen. Daher ist nicht zu prüfen, ob dies auch hinsichtlich der Mechanismen gilt, die die Richtlinie 2008/55 – sofern sie in zeitlicher Hinsicht auf den vorliegenden Fall anwendbar ist – für die Beitreibung dieser Steuern vorsieht.
- 46 Folglich geht die Verpflichtung zur Benennung eines steuerlichen Vertreters über das hinaus, was zur Erreichung des Ziels der Bekämpfung der Steuerhinterziehung erforderlich ist, und die Kommission macht somit zu Recht geltend, dass diese Verpflichtung für gebietsfremde Steuerpflichtige, die zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtende Einkünfte erzielen, eine ungerechtfertigte Beschränkung des in Art. 56 EG verankerten freien Kapitalverkehrs darstellt.
- 47 Die Verpflichtung zur Benennung eines steuerlichen Vertreters stellt im Übrigen keine angemessene oder erforderliche Antwort auf das „praktische Problem“ dar, dass es, so die Portugiesische Republik, aufgrund der geografischen Entfernung zwischen den gebietsfremden Steuerpflichtigen und den betroffenen Verwaltungsstellen unmöglich sei, eine unmittelbare Beziehung mit den gebietsfremden Steuerpflichtigen zu unterhalten, da diese Entfernung das ordnungsgemäße Arbeiten dieser Stellen behindere. Angesichts der modernen Kommunikationsmittel wäre es nämlich denkbar, die gebietsfremden Steuerpflichtigen zu verpflichten, den portugiesischen Steuerbehörden für alle von diesen übermittelten Mitteilungen eine Adresse in einem anderen Mitgliedstaat als der Portugiesischen Republik mitzuteilen. Wie die Kommission geltend macht, würde es in den Fällen, in denen eine physische Anwesenheit des Steuerpflichtigen wesentlich ist, ausreichen, diesem die Benennung eines steuerlichen Vertreters zu gestatten, anstatt eine allgemeine Verpflichtung zur Benennung eines solchen Vertreters vorzusehen.
- 48 Es ist jedoch festzustellen, dass, wie die Portugiesische Republik geltend macht, die in Art. 130 CIRS vorgesehene Verpflichtung, einen steuerlichen Vertreter zu benennen, damit dieser, wie es in dieser Vorschrift heißt, den Gebietsfremden gegenüber der Generaldirektion für Steuern vertritt und für die Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten sorgt, nicht für Steuerpflichtige gilt, die lediglich Einkünfte erzielen, auf die eine Abgeltungssteuer erhoben wird und für die keine Steuererklärung abzugeben ist.
- 49 Es steht nämlich fest, dass die Steuerbevollmächtigten – die den Abzug der Steuer vornehmen, die auf Einkünfte zu zahlen ist, auf die eine Abgeltungssteuer erhoben wird – diese Steuer nach Art. 3 Abs. 5 des Decreto-Lei Nr. 463/79 in Verbindung mit dem Beschluss Nr. 21.305/2003 im Namen und für Rechnung dieser Steuerpflichtigen zahlen. Sie sind als Steuerbevollmächtigte verpflichtet, sich selbst bei der Steuerverwaltung einzutragen, vertreten so bereits die Steuerpflichtigen gegenüber dieser Verwaltung und erfüllen damit für diese alle Erklärungsformalitäten im

Zusammenhang mit den genannten Einkünften. Die Kommission kann demnach nicht mit Erfolg geltend machen, dass sich diese Regelung in Wirklichkeit nur aus dem Rundschreiben Nr. 14/93 ergebe, das es den fraglichen Steuerpflichtigen angesichts seiner rechtlichen Bedeutung nicht ermögliche, ihre Situation hinsichtlich der in Art. 130 CIRS vorgesehenen Verpflichtung eindeutig zu bestimmen. Unter diesen Umständen kann der in Randnr. 46 des vorliegenden Urteils in Bezug auf Art. 56 EG festgestellte Verstoß in Bezug auf diese Gebietsfremden, die nur Einkünfte erzielen, auf die eine Abgeltungssteuer erhoben wird, nicht als nachgewiesen angesehen werden.

– Zum Verstoß gegen Art. 40 des EWR-Abkommens

- 50 Eines der Hauptziele des EWR-Abkommens ist die möglichst umfassende Verwirklichung der Freizügigkeit und des freien Waren-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrs im gesamten EWR, so dass der innerhalb des Unionsgebiets verwirklichte Binnenmarkt auf die EFTA-Staaten ausgeweitet wird. Im Hinblick darauf dienen mehrere Bestimmungen des genannten Abkommens dazu, dessen möglichst einheitliche Auslegung im gesamten EWR sicherzustellen (vgl. Gutachten 1/92 vom 10. April 1992, Slg. 1992, I-2821). In diesem Rahmen ist es Sache des Gerichtshofs, darüber zu wachen, dass die Vorschriften des EWR-Abkommens, die im Wesentlichen mit denen des Vertrags identisch sind, innerhalb der Mitgliedstaaten einheitlich ausgelegt werden (Urteile vom 23. September 2003, Ospelt und Schlössle Weissenberg, C-452/01, Slg. 2003, I-9743, Randnr. 29, und vom 19. November 2009, Kommission/Italien, C-540/07, Slg. 2009, I-10983, Randnr. 65).
- 51 Sind Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs zwischen Staatsangehörigen von Vertragsstaaten des EWR-Abkommens anhand von Art. 40 und Anhang XII des EWR-Abkommens zu beurteilen, haben diese Vorschriften folglich dieselbe rechtliche Tragweite wie die im Wesentlichen identischen Bestimmungen des Art. 56 EG (vgl. Urteile vom 11. Juni 2009, Kommission/Niederlande, C-521/07, Slg. 2009, I-4873, Randnr. 33, und Kommission/Italien, Randnr. 66).
- 52 Infolgedessen und aus den Gründen, die im Rahmen der Prüfung der Klage der Kommission anhand von Art. 56 Abs. 1 EG dargelegt worden sind, ist festzustellen, dass die Verpflichtung zur Benennung eines steuerlichen Vertreters, die die portugiesischen Rechtsvorschriften Gebietsfremden auferlegen, eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs im Sinne von Art. 40 des EWR-Abkommens darstellt.
- 53 Es ist jedoch festzustellen, dass diese Beschränkung, wie sich aus den Randnrn. 43 bis 46 des vorliegenden Urteils ergibt, nicht aus dem zwingenden Grund des Allgemeininteresses, die Wirksamkeit der steuerlichen Überwachung zu gewährleisten und Steuerflucht zu bekämpfen, als im Hinblick auf Art. 56 EG gerechtfertigt angesehen werden konnte, da sie über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist, und nicht nachgewiesen wurde, dass die Mechanismen der gegenseitigen Amtshilfe zwischen den zuständigen Steuerbehörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, über die die Portugiesische Republik nach der Richtlinie 77/799 verfügt, zur Erreichung dieses Ziels nicht ausreichen.
- 54 Wie der Gerichtshof jedoch bereits entschieden hat, kann die Rechtsprechung, die sich auf Beschränkungen der Ausübung der Verkehrsfreiheiten innerhalb der Union bezieht, nicht in vollem Umfang auf den Kapitalverkehr zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten übertragen werden, da dieser sich in einen anderen rechtlichen Rahmen einfügt (vgl. Urteile A, Randnr. 60, und Kommission/Italien, Randnr. 69).
- 55 Im vorliegenden Fall ist darauf hinzuweisen, dass der durch die Richtlinie 77/799 sowie durch die Richtlinie 2008/55, soweit diese im vorliegenden Fall einschlägig ist, geschaffene Rahmen der Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten zwischen diesen und den

zuständigen Behörden eines Drittstaats, wenn dieser keine Verpflichtung zur gegenseitigen Amtshilfe eingegangen ist, nicht besteht.

56 Indem die Kommission sich in ihrer Erwiderung auf die Stellungnahme der spanischen Regierung in deren zur Unterstützung der Anträge der Portugiesischen Republik eingereichtem Streithilfeschriftsatz darauf beschränkt hat, in sehr allgemeiner Form die Übereinkommen zu nennen, die zwischen der Portugiesischen Republik und den Staaten, die dem EWR angehören, aber nicht Mitglieder der Union sind, bestehen, hat sie nicht nachgewiesen, dass diese Übereinkommen tatsächlich ausreichende Mechanismen der Auskunftserteilung enthalten, um die Erklärungen zu prüfen und zu kontrollieren, die von in diesen Staaten ansässigen Steuerpflichtigen abgegeben werden.

57 Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass die Verpflichtung zur Benennung eines steuerlichen Vertreters, soweit sie Steuerpflichtige betrifft, die in den nicht zur Union gehörenden Vertragsstaaten des EWR-Abkommens ansässig sind, nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung des Ziels der Gewährleistung der Wirksamkeit der steuerlichen Überwachung und der Bekämpfung von Steuerflucht erforderlich ist.

58 Die Klage ist daher abzuweisen, soweit mit ihr ein Verstoß der Portugiesischen Republik gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 40 des EWR-Abkommens gerügt wird.

– Zum Verstoß gegen Art. 18 EG

59 Die Kommission beantragt außerdem die Feststellung, dass die Portugiesische Republik gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 18 EG verstoßen hat.

60 Da die Bestimmungen des EG-Vertrags über den freien Kapitalverkehr der streitigen Regelung entgegenstehen, braucht diese nicht gesondert anhand von Art. 18 EG geprüft zu werden, der die Freizügigkeit zum Gegenstand hat (vgl. entsprechend Urteil vom 26. Oktober 2006, Kommission/Portugal, C-345/05, Slg. 2006, I-10633, Randnr. 45).

61 Aufgrund der Gesamtheit der vorstehenden Erwägungen ist festzustellen, dass die Portugiesische Republik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 56 EG verstoßen hat, dass sie Art. 130 CIRS erlassen und beibehalten hat, wonach gebietsfremde Steuerpflichtige verpflichtet sind, einen steuerlichen Vertreter in Portugal zu benennen, wenn sie zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtende Einkünfte erzielen.

Kosten

62 Nach Art. 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Der Gerichtshof kann nach Art. 69 § 3 der Verfahrensordnung die Kosten teilen oder beschließen, dass jede Partei ihre eigenen Kosten trägt, wenn jede Partei teils obsiegt, teils unterliegt oder wenn ein außergewöhnlicher Grund gegeben ist.

63 Im vorliegenden Fall ist zu berücksichtigen, dass die Rügen der Kommission in Bezug auf die Anforderungen von Art. 56 EG hinsichtlich der Steuerpflichtigen, die lediglich Einkünfte erzielen, auf die eine Abgeltungssteuer erhoben wird, sowie in Bezug auf die Anforderungen des EWR-Abkommens zurückgewiesen worden sind.

64 Der Portugiesischen Republik sind daher drei Viertel der gesamten Kosten aufzuerlegen, der Kommission das übrige Viertel.

- 65 Nach Art. 69 § 4 Abs. 1 der Verfahrensordnung tragen die Mitgliedstaaten, die dem Rechtsstreit als Streithelfer beigetreten sind, ihre eigenen Kosten. Das Königreich Spanien trägt folglich seine eigenen Kosten.

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

1. **Die Portugiesische Republik hat dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 56 EG verstoßen, dass sie Art. 130 des Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Einkommensteuergesetz) erlassen und beibehalten hat, wonach gebietsfremde Steuerpflichtige verpflichtet sind, einen steuerlichen Vertreter in Portugal zu benennen, wenn sie zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtende Einkünfte erzielen.**
2. **Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.**
3. **Die Portugiesische Republik trägt drei Viertel der gesamten Kosten. Die Europäische Kommission trägt das übrige Viertel.**
4. **Das Königreich Spanien trägt seine eigenen Kosten.**

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Portugiesisch.