

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Vierte Kammer)

22. November 2012(*)

„Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats – Freier Kapitalverkehr – Besteuerung von Dividenden und Zinsen, die an Pensionsfonds und Pensionskassen gezahlt werden – Behandlung von Dividenden und Zinsen, die an gebietsfremde Einrichtungen gezahlt werden – Abzug von Betriebsausgaben, die mit der Erzielung von Einkünften in Form von Dividenden und Zinsen in unmittelbarem Zusammenhang stehen – Beweislast“

In der Rechtssache C-600/10

betreffend eine Vertragsverletzungsklage nach Art. 258 AEUV, eingereicht am 16. Dezember 2010,

Europäische Kommission, vertreten durch R. Lyal und W. Mölls als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Klägerin,

gegen

Bundesrepublik Deutschland, vertreten durch T. Henze und J. Möller als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Beklagte,

unterstützt durch:

Französische Republik, vertreten durch G. de Bergues und N. Rouam als Bevollmächtigte,

Königreich der Niederlande, vertreten durch C. Wissels und C. Schillemans als Bevollmächtigte,

Republik Finnland, vertreten durch M. Pere als Bevollmächtigte,

Königreich Schweden, vertreten durch A. Falk und S. Johannesson als Bevollmächtigte,

Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland, vertreten durch H. Walker als Bevollmächtigte im Beistand von G. Facenna, Barrister,

Streithelfer,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

unter Mitwirkung des Richters L. Bay Larsen in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Vierten Kammer, des Richters J.-C. Bonichot, der Richterinnen C. Toader und A. Prechal (Berichterstatterin) sowie des Richters E. Jarašiūnas,

Generalanwältin: E. Sharpston,

Kanzler: K. Malacek, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 20. September 2012,

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

folgendes

Urteil

- 1 Mit ihrer Klage beantragt die Europäische Kommission, festzustellen, dass die Bundesrepublik Deutschland 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 Rechtsvorschriften beibehalten hat, nach denen Dividenden, die an beschränkt steuerpflichtige Pensionsfonds gezahlt werden, sowie Zinsen, die an beschränkt steuerpflichtige Pensionsfonds und Pensionskassen gezahlt werden, in der Bundesrepublik Deutschland steuerlich ungünstiger behandelt werden als Dividenden oder Zinsen, die an in diesem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtige Pensionskassen oder Pensionsfonds gezahlt werden.

Deutsches Recht

- 2 Das Einkommensteuergesetz (BGBl. 2002 I S. 4210) in der auf den Sachverhalt des vorliegenden Falles anwendbaren Fassung (BGBl. 2009 I S. 3366) sieht in § 43a vor:

„(1) Die Kapitalertragsteuer beträgt

1. in den Fällen des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 4, 6 bis 7a und 8 bis 12 sowie Satz 2:

25 Prozent des Kapitalertrags;

...

(2) Dem Steuerabzug unterliegen die vollen Kapitalerträge ohne jeden Abzug. ...“

- 3 Das Körperschaftsteuergesetz (BGBl. 2002 I S. 4144) in der für den vorliegenden Rechtsstreit maßgebenden Fassung sieht in § 32 Abs. 1 vor:

„Die Körperschaftsteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, ist durch den Steuerabzug abgegolten,

...

2. wenn der Bezieher der Einkünfte beschränkt steuerpflichtig ist und die Einkünfte nicht in einem inländischen gewerblichen oder land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb angefallen sind.“

Vorverfahren

- 4 Da die Kommission der Ansicht war, dass die Besteuerungsbedingungen für die an beschränkt steuerpflichtige Pensionsfonds und Pensionskassen gezahlten Dividenden und Zinsen gegen Art. 63 AEUV und Art. 40 des EWR-Abkommens verstießen, richtete sie am 23. Oktober 2007 ein Mahnschreiben an die Bundesrepublik Deutschland, das diese mit Schreiben vom 22. Februar 2008 beantwortete.
- 5 Am 1. Dezember 2008 richtete die Kommission ein ergänzendes Mahnschreiben an die Bundesrepublik Deutschland, das diese mit Schreiben vom 29. Januar 2009 beantwortete.

- 6 Die Kommission, die ihren in den beiden Mahnschreiben zum Ausdruck gebrachten Standpunkt aufrechterhielt, gab am 3. November 2009 eine mit Gründen versehene Stellungnahme ab, in der sie die Bundesrepublik Deutschland aufforderte, die erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen, um dieser Stellungnahme innerhalb von zwei Monaten nach deren Zugang nachzukommen.
- 7 Da die Antwort der Bundesrepublik Deutschland vom 29. Dezember 2009 auf diese mit Gründen versehene Stellungnahme die Kommission nicht zufriedenstellte, hat sie die vorliegende Klage erhoben.

Verfahren vor dem Gerichtshof

- 8 Mit Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofs vom 11. Juli 2011 sind das Königreich Dänemark, die Französische Republik, das Königreich der Niederlande, die Republik Finnland, das Königreich Schweden und das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge der Bundesrepublik Deutschland zugelassen worden. Das Königreich Dänemark ist jedoch nach Rücknahme seines Streithilfeantrags mit Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofs vom 14. Dezember 2011 als Streithelfer im Register gestrichen worden.
- 9 Wegen einer zwei Tage vor Klageeinreichung in der vorliegenden Rechtssache veröffentlichten Änderung der nationalen Rechtsvorschriften hat die Kommission dem Gerichtshof mit Schreiben vom 19. Januar 2012 mitgeteilt, dass sie ihre Klage zurücknehme, soweit diese im Fall gebietsfremder Pensionskassen die Erhebung einer Kapitalertragsteuer auf die von diesen Kassen bezogenen Zinsen und im Fall gebietsfremder Pensionsfonds, die Dividenden und Zinsen aus deutscher Quelle bezögen, die Anwendung eines höheren Steuersatzes als bei gebietsansässigen Pensionsfonds betreffe.
- 10 Die Kommission erhält ihre Klage jedoch aufrecht, soweit sie sich dagegen richtet, dass nach der deutschen Regelung gebietsfremde Pensionsfonds von den in Deutschland bezogenen Dividenden und Zinsen keinerlei Betriebsausgaben abziehen könnten.

Zur Klage

- 11 Die Kommission trägt vor, die Regelung in der auf den Sachverhalt des vorliegenden Falles anwendbaren Fassung von § 43a Abs. 1 Nrn. 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes und in der für den vorliegenden Rechtsstreit maßgebenden Fassung von § 32 Abs. 1 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes, wonach beschränkt steuerpflichtige Pensionsfonds von den in Deutschland bezogenen Dividenden und Zinsen die mit der Erzielung dieser Einnahmen in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben nicht abziehen könnten, sei nicht mit Art. 63 AEUV vereinbar. Unter Bezugnahme u. a. auf die Urteile vom 12. Juni 2003, Gerritse (C-234/01, Slg. 2003, I-5933), vom 3. Oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Slg. 2006, I-9461), und vom 15. Februar 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, Slg. 2007, I-1425), macht sie geltend, ein beschränkt Steuerpflichtiger müsse in der Lage sein, solche Betriebsausgaben abzuziehen, da er sonst gegenüber unbeschränkt Steuerpflichtigen, die diese Ausgaben nach den allgemeinen Regeln abziehen könnten, benachteiligt würde.
- 12 Die Bundesrepublik Deutschland trägt, unterstützt von den Streithelfern, u. a. vor, die Kommission weise den behaupteten Verstoß nicht nach, sondern stütze sich auf bloße Vermutungen.
- 13 Hierzu ist erstens darauf hinzuweisen, dass es nach ständiger Rechtsprechung in einem Vertragsverletzungsverfahren nach Art. 258 AEUV der Kommission obliegt, das Vorliegen der gerügten Vertragsverletzung nachzuweisen. Sie muss dem Gerichtshof die erforderlichen

- Anhaltspunkte liefern, anhand deren er das Vorliegen der Vertragsverletzung prüfen kann, und darf sich dabei nicht auf irgendeine Vermutung stützen (vgl. u. a. Urteil vom 17. Juni 2010, Kommission/Portugal, C-105/08, Slg. 2010, I-5331, Randnr. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 14 Zweitens gehören zu den Maßnahmen, die Art. 63 Abs. 1 AEUV als Beschränkungen des Kapitalverkehrs verbietet, nach ständiger Rechtsprechung solche, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die in diesem Mitgliedstaat Ansässigen von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten (vgl. u. a. Urteil vom 8. November 2012, Kommission/Finnland, C-342/10, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnr. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).
 - 15 Insbesondere kann eine ungünstigere Behandlung der an gebietsfremde Pensionsfonds gezahlten Dividenden gegenüber den an gebietsansässige Pensionsfonds gezahlten Dividenden durch einen Mitgliedstaat die in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaften davon abhalten, im erstgenannten Mitgliedstaat zu investieren, und stellt damit eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar, die nach Art. 63 AEUV grundsätzlich verboten ist (vgl. in diesem Sinne Urteil Kommission/Finnland, Randnr. 33).
 - 16 Eine solche Behandlung ist jedoch u. a. dann mit den Bestimmungen des AEU-Vertrags über den freien Kapitalverkehr vereinbar, wenn sie Sachlagen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind (vgl. in diesem Sinne Urteil Kommission/Finnland, Randnr. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).
 - 17 Nach ständiger Rechtsprechung befinden sich Gebietsansässige und Gebietsfremde in Bezug auf Betriebsausgaben, die unmittelbar mit einer Tätigkeit zusammenhängen, aus der die in einem Mitgliedstaat zu versteuernden Einkünfte erzielt wurden, in einer vergleichbaren Lage, so dass die Gefahr besteht, dass sich eine Regelung dieses Staates, die Gebietsfremden bei der Besteuerung den Abzug solcher Ausgaben verweigert, ihn Gebietsansässigen aber gewährt, hauptsächlich zum Nachteil der Angehörigen anderer Mitgliedstaaten auswirkt und damit eine mittelbare Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit beinhaltet (vgl. Urteile vom 31. März 2011, Schröder, C-450/09, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnr. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie Kommission/Finnland, Randnr. 37).
 - 18 Nach Ansicht der Kommission verstößt die Bundesrepublik Deutschland dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 63 AEUV, dass sie gebietsfremden Pensionsfonds den Abzug von Betriebsausgaben versage, die mit dem Bezug von Dividenden und Zinsen in Deutschland in unmittelbarem Zusammenhang stünden. Sie fügt jedoch hinzu, dass auf Rentenverpflichtungen beruhende Rückstellungen, wie sie Gegenstand der im Urteil Kommission/Finnland behandelten finnischen Rechtsvorschriften gewesen seien, nicht Gegenstand ihrer Klage seien.
 - 19 Als Beispiele für Betriebsausgaben, die in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Bezug von Dividenden und Zinsen durch gebietsfremde Pensionsfonds in Deutschland stehen, nennt die Kommission – im Wesentlichen in ihrer Stellungnahme zu den Streithilfeschriftsätzen – Bankgebühren und ähnliche Transaktionskosten, Kosten im Zusammenhang mit einer Auseinandersetzung über die Zahlung der von einer gebietsansässigen Gesellschaft an einen gebietsfremden Fonds ausgeschütteten Dividenden und Ausgaben für den Einsatz von Personal, das speziell mit dem Erwerb von Aktien befasst sei, mit denen Dividenden erzielt werden sollten.
 - 20 Was erstens Bankgebühren und ähnliche Transaktionskosten anbelangt, hat die Kommission jedoch, wie das Königreich Schweden in der mündlichen Verhandlung zutreffend ausgeführt hat, keine Belege dafür beigebracht, dass solche Ausgaben, mögen sie auch gegebenenfalls unmittelbar mit einem bei einer Wertpapiertransaktion gezahlten Betrag zusammenhängen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. Januar 2006, Bouanich, C-265/04, Slg. 2006, I-923,

Randnr. 40), zwangsläufig auch mit der Erzielung von Einkünften in Form von Dividenden oder Zinsen als solcher in unmittelbarem Zusammenhang stehen.

- 21 Was zweitens die Kosten im Zusammenhang mit einer Auseinandersetzung über die Zahlung der von einer gebietsansässigen Gesellschaft an einen gebietsfremden Fonds ausgeschütteten Dividenden betrifft, so handelt es sich dabei um ein hypothetisches Beispiel; darauf weist im Übrigen auch die Bundesrepublik Deutschland hin.
- 22 Selbst wenn man aber davon ausginge, dass solche Kosten unter allen Umständen als Ausgaben in unmittelbarem Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften in Form von Dividenden angesehen werden könnten, ließe sich in Ermangelung jeglicher Angaben der Kommission dazu, dass solche Kosten tatsächlich bei nicht in Deutschland ansässigen Pensionsfonds anfallen, daraus nicht schließen, dass die Bundesrepublik Deutschland den gebietsfremden Pensionsfonds in der Praxis eine ungünstigere Behandlung als den gebietsansässigen Pensionsfonds zuteil werden lässt, die eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellen kann.
- 23 Was drittens die Ausgaben für den Einsatz von Personal angeht, das speziell mit dem Erwerb von Aktien befasst ist, mit denen Dividenden erzielt werden sollen, ist festzustellen, dass die Kommission keine Belege beigebracht hat, aus denen ersichtlich wäre, welche Personalausgaben bei den gebietsfremden Fonds in der Praxis für den Bezug von Dividenden und Zinsen in Deutschland anfallen.
- 24 Wie die Bundesrepublik Deutschland in der mündlichen Verhandlung zutreffend ausgeführt hat, erscheint es aber wenig wahrscheinlich, dass die Pensionsfonds spezielle laufende Kosten haben, von denen angenommen werden kann, dass sie mit der Erzielung bestimmter Einkünfte in Form von Dividenden oder Zinsen in unmittelbarem Zusammenhang stehen.
- 25 Die Kommission macht ferner geltend, unabhängig von diesen drei Beispielen lasse der bloße Umstand, dass die Bundesrepublik Deutschland den gebietsfremden Pensionsfonds nicht gestatte, die mit dem Bezug von Dividenden und Zinsen in Deutschland in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben abzuziehen, die Feststellung zu, dass dieser Mitgliedstaat seine Verpflichtungen aus Art. 63 AEUV verletzt habe.
- 26 Die Verletzung der Verpflichtungen der Bundesrepublik Deutschland aus Art. 63 AEUV kann jedoch nicht als rechtlich hinreichend nachgewiesen angesehen werden, wenn es der Kommission nicht gelingt, ein plausibles Beispiel für eine Situation anzuführen, in der dieser Mitgliedstaat die gebietsfremden Pensionsfonds in der Praxis tatsächlich ungünstiger behandelt hat als die gebietsansässigen Pensionsfonds, indem er Ersteren den Abzug von Betriebsausgaben verweigert hat, die in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Bezug von Dividenden und Zinsen in Deutschland stehen; sonst könnte sich die Kommission nämlich auf bloße Vermutungen stützen (vgl. entsprechend Urteil Kommission/Portugal, Randnrn. 30 und 31).
- 27 Gleiches gilt für Art. 40 des EWR-Abkommens, da die Bestimmungen dieses Artikels dieselbe rechtliche Tragweite wie die im Wesentlichen mit ihnen übereinstimmenden Bestimmungen des Art. 63 AEUV haben (vgl. in diesem Sinne Urteil Kommission/Finnland, Randnr. 53).
- 28 Die Klage der Kommission ist daher abzuweisen.

Kosten

- 29 Nach Art. 138 Abs. 1 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Kommission mit ihrem Vorbringen unterlegen ist, sind ihr gemäß dem Antrag der Bundesrepublik Deutschland ihre eigenen Kosten und die Kosten der Bundesrepublik Deutschland aufzuerlegen.

30 Die Französische Republik, das Königreich der Niederlande, die Republik Finnland, das Königreich Schweden und das Vereinigte Königreich, die dem Rechtsstreit als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge der Bundesrepublik Deutschland beigetreten sind, tragen nach Art. 140 Abs. 1 der Verfahrensordnung ihre eigenen Kosten.

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

1. **Die Klage wird abgewiesen.**
2. **Die Europäische Kommission trägt ihre eigenen Kosten und die Kosten, die der Bundesrepublik Deutschland entstanden sind.**
3. **Die Französische Republik, das Königreich der Niederlande, die Republik Finnland, das Königreich Schweden und das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland tragen ihre eigenen Kosten.**

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Deutsch.