

Zaak C-493/09

Europese Commissie

tegen

Portugese Republiek

„Niet-nakoming – Artikel 63 VWEU en artikel 40 EER-Overeenkomst – Vrij verkeer van kapitaal – Buitenlandse en nationale pensioenfondsen – Vennootschapsbelasting – Dividend – Vrijstelling – Verschil in behandeling”

Samenvatting van het arrest

Vrij verkeer van kapitaal – Beperkingen – Belastingwetgeving – Vennootschapsbelasting

(Art. 63 VWEU; art. 40 EER-Overeenkomst)

Een lidstaat die de vrijstelling van vennootschapsbelasting uitsluitend voorbehoudt aan op zijn grondgebied gevestigde pensioenfondsen, komt de verplichtingen niet na die op hem rusten krachtens artikel 63 VWEU en artikel 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte.

Wegens een dergelijke regeling is de investering die een niet-ingezeten pensioenfonds in een ingezeten vennootschap kan doen namelijk minder aantrekkelijk dan de investering die een ingezeten pensioenfonds zou kunnen doen. Dit verschil in behandeling weerhoudt niet-ingezeten pensioenfondsen ervan te investeren in ingezeten vennootschappen en ontmoedigt ingezeten spaarders in dergelijke pensioenfondsen te investeren.

Een dergelijke beperking van het vrije verkeer van kapitaal wordt niet gerechtvaardigd door de noodzaak om de samenhang van het nationale belastingstelsel te bewaren, daar niet rechtens genoegzaam is aangetoond dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen het betrokken fiscale voordeel en de compensatie van dat voordeel door een bepaalde belastingheffing. Dat rechtstreekse verband moet worden beoordeeld op basis van het met de betrokken belastingregeling nagestreefde doel.

Voorts mag de vrijstelling van vennootschapsbelasting dan al een tegenprestatie vormen voor de naleving door de pensioenfondsen van de strenge voorwaarden inzake beheer, werking, kapitaalvorming en financiële aansprakelijkheid die zijn neergelegd in richtlijn 2003/41 betreffende de werkzaamheden van en het toezicht op instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening, alsook in het nationale recht, toch kan de betrokken beperking niet worden gerechtvaardigd door de noodzaak om de inachtneming van deze voorwaarden te controleren, en dus om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen, aangezien de nationale regeling een pensioenfonds volstrekt belet het bewijs te leveren dat het voldoet aan de voorwaarden waaronder het voor de vrijstelling van vennootschapsbelasting in aanmerking zou kunnen komen. Het valt immers niet a priori uit te sluiten dat in een andere lidstaat gevestigde pensioenfondsen relevante bewijsstukken kunnen overleggen aan de hand waarvan de nationale belastingdiensten duidelijk en nauwkeurig kunnen nagaan of zij in hun staat van vestiging voorwaarden vervullen die gelijkwaardig zijn aan die welke naar nationaal recht gelden.

Hoe dan ook kan het feit dat het voor niet-ingezeten pensioenfondsen volstrekt onmogelijk is om de vrijstelling te krijgen die aan ingezeten pensioenfondsen wordt verleend, evenmin in verhouding worden geacht met de door de betrokken lidstaat aangevoerde moeilijkheden inzake het verzamelen van relevante inlichtingen en de invordering van belastingschulden.

Wat ten eerste in een andere lidstaat gevestigde pensioenfondsen betreft, bieden richtlijn 77/799 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen en richtlijn 2008/55 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit bepaalde bijdragen, rechten en belastingen, alsmede uit andere maatregelen, de nationale autoriteiten namelijk een kader voor samenwerking en bijstand waarbinnen deze de krachtens hun nationale recht vereiste inlichtingen kunnen verkrijgen en hun de middelen kunnen worden aangereikt om eventuele belastingschulden bij niet-ingezeten pensioenfondsen in te vorderen. Wat ten tweede in een lidstaat van de EER gevestigde pensioenfondsen betreft, moet worden vastgesteld dat, hoewel bovengenoemde mechanismen als zodanig geen toepassing vinden, de betrokken regeling toch niet als evenredig kan worden beschouwd aangezien zij de vrijstelling van vennootschapsbelasting niet afhankelijk stelt van het bestaan van een bilaterale bijstandsovereenkomst tussen de betrokken lidstaat en de EER-staten die een samenwerking en een bijstand mogelijk zou maken die gelijkwaardig zijn aan die welke tussen de lidstaten van de Unie zijn ingevoerd. Voorts zijn maatregelen ter verzekering van de invordering van belastingschulden denkbaar die het vrije verkeer van kapitaal minder beperken dan de betrokken regeling, zoals de verplichting om vooraf de financiële waarborgen te stellen die voor de voldoening van die schulden noodzakelijk zijn.

(cf. punten 30, 36-37, 46, 48-50, 52 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

6 oktober 2011 (*)

„Niet-nakoming – Artikel 63 VWEU en artikel 40 EER-Overeenkomst – Vrij verkeer van kapitaal – Buitenlandse en nationale pensioenfondsen – Vennootschapsbelasting – Dividend – Vrijstelling – Verschillende behandeling”

In zaak C-493/09,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 258 VWEU, ingesteld op 1 december 2009,

Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en M. Afonso als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Portugese Republiek, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes en H. Ferreira als

gemachtigden,

verweerster,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Tizzano, kamerpresident, J. J. Kasel, A. Borg Barthet, E. Levits (rapporteur) en M. Safjan, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 24 maart 2011,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 25 mei 2011,

het navolgende

Arrest

1 De Europese Commissie verzoekt het Hof vast te stellen dat de Portugese Republiek, door de dividendontvangsten van niet-ingezeten pensioenfondsen zwaarder te belasten dan de dividendontvangsten van op het Portugese grondgebied gevestigde pensioenfondsen, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 63 VWEU en artikel 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 (PB 1994, L 1, blz. 3; hierna: „EER-Overeenkomst”).

Toepasselijke bepalingen

2 Volgens artikel 16, lid 1, van het Estatuto dos Benefícios Fiscais (Portugese regeling inzake belastingvoordelen; hierna: „EBF”) zijn inkomsten van naar Portugees recht opgerichte en werkzaam zijnde pensioenfondsen en daaraan gelijk te stellen instellingen vrijgesteld van Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (vennootschapsbelasting; hierna: „IRC”).

3 Artikel 16, lid 4, EBF bepaalt dat bij niet-naleving van de in lid 1 van dit artikel gestelde voorwaarden deze vrijstelling niet geldt voor het betrokken boekjaar, en vennootschappen die pensioenfondsen en daaraan gelijk te stellen instellingen, waaronder ook ziekenfondsen, beheren, primair aansprakelijk zijn voor de belastingsschulden van de door hen beheerde fondsen of vermogens en de verschuldigde belasting dienen te betalen binnen de termijn voorzien in artikel 120, lid 1, van de Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (Portugese wet op de vennootschapsbelasting; hierna: „CIRC”).

4 Volgens artikel 4, lid 2, CIRC blijven rechtspersonen en andere instellingen die hun zetel of feitelijke leiding niet op Portugees grondgebied hebben, IRC verschuldigd over de in Portugal verkregen inkomsten. Artikel 80, lid 4, sub c, CIRC preciseert dat de IRC 20 % bedraagt, behoudens de eventuele toepassing van bepalingen van verdragen ter voorkoming van dubbele belasting.

5 Artikel 4, lid 3, sub c, punt 3, CIRC bepaalt dat de inkomsten van kapitaalinvesteringen waarvan de debiteur op Portugees grondgebied woont of aldaar zijn zetel of werkelijke leiding heeft of waarvan de betalingen aan een vaste inrichting in Portugal toerekenbaar zijn, tot de in

Portugal belastbare inkomsten van niet-ingezetenen behoren.

6 Overeenkomstig artikel 88, leden 1, sub c, 3, sub b, en 5, CIRC wordt de IRC geheven in de vorm van een definitieve bronbelasting.

7 Artikel 88, lid 11, CIRC luidt:

„Winstuitkeringen door aan IRC onderworpen instellingen aan geheel of gedeeltelijk daarvan vrijgestelde belastingplichtigen, waaronder dan ook kapitaalopbrengsten zijn begrepen, worden autonoom belast tegen een tarief van 20 % wanneer de winst opleverende aandelen niet onafgebroken in het bezit van dezelfde belastingplichtige zijn geweest gedurende het jaar voorafgaande aan de uitkering en niet gedurende de voor die periode vereiste duur zijn aangehouden.”

8 Artikel 88, lid 12, CIRC bepaalt:

„Op het overeenkomstig het bepaalde in lid 11 vastgestelde belastingbedrag wordt de eventueel aan de bron ingehouden belasting in mindering gebracht, aangezien het ingehouden bedrag in dat geval niet uit hoofde van artikel 90, lid 2, kan worden afgetrokken.”

Precontentieuze procedure

9 Op 23 maart 2007 heeft de Commissie de Portugese Republiek een aanmaningsbrief gestuurd, waarin zij stelde dat de Portugese belastingbepalingen inzake de fiscale behandeling van dividend- en renteontvangsten van niet op het Portugese grondgebied gevestigde pensioenfondsen, onverenigbaar waren met artikel 63 VWEU en artikel 40 EER-Overeenkomst.

10 Omdat de Commissie geen genoegen nam met het antwoord van de Portugese Republiek van 18 juni 2007, heeft zij haar op 8 mei 2008 een met redenen omkleed advies gestuurd waarin zij haar verzocht de maatregelen te nemen die noodzakelijk waren om aan dit advies te voldoen binnen twee maanden na ontvangst ervan.

11 In haar antwoord van 14 augustus 2008 heeft de Portugese Republiek erkend dat de betrokken belastingregeling een beperking van het vrije kapitaalverkeer vormde, maar stelt zij dat die beperking gerechtvaardigd was in het licht van het recht van de Unie. In het bijzonder heeft zij aangevoerd dat de aan de in Portugal gevestigde pensioenfondsen voorbehouden, gunstiger belastingregeling een compensatie vormde voor de specifieke wettelijke verplichtingen waaraan die fondsen onderworpen waren.

12 Niet tevreden met deze uitleg heeft de Commissie besloten het onderhavige beroep wegens niet-nakoming in te stellen.

Procesverloop voor het Hof

13 Bij akte, neergelegd ter griffie van het Hof op 8 april 2010, heeft de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA op grond van artikel 40, derde alinea, van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie en artikel 93 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof, verzocht om toelating tot interventie aan de zijde van de Commissie.

14 Bij beschikking van 15 juli 2010 heeft de president van het Hof dat verzoek afgewezen.

Beroep

Argumenten van partijen

15 De Commissie stelt dat de Portugese belastingregeling betreffende de pensioenfondsen een verschillende behandeling op grond van de plaats van vestiging van die fondsen invoert. Zo zijn dividenduitkeringen aan naar Portugees recht opgerichte en werkzaam zijnde pensioenfondsen volledig van IRC vrijgesteld, terwijl dividenduitkeringen aan niet-ingezeten pensioenfondsen wél aan die belasting zijn onderworpen.

16 De Commissie ziet in deze verschillende behandeling een beperking van het vrije kapitaalverkeer, aangezien het investeren door niet-ingezeten pensioenfondsen in Portugese ondernemingen minder aantrekkelijk wordt gemaakt.

17 De Portugese Republiek preciseert vooraf dat ingezeten en niet-ingezeten pensioenfondsen ingevolge artikel 88, lid 11, CIRC niet verschillend worden behandeld wanneer het uitgekeerde dividend afkomstig is van aandelen die door het ontvangende fonds korter dan een jaar zijn aangehouden, aangezien over deze inkomsten in beide gevallen IRC wordt geheven.

18 Voor de overige gevallen erkent de Portugese Republiek dat het vrije kapitaalverkeer wordt beperkt, maar stelt zij dat dit om twee redenen gerechtvaardigd is.

19 Ten eerste is de belastingregeling betreffende de pensioenfondsen gerechtvaardigd om de fiscale samenhang te bewaren. Zo wordt de vrijstelling van de inkomsten van de ingezeten pensioenfondsen gecompenseerd doordat over de pensioenuitkeringen aan de in Portugal wonende gerechtigden belasting over de inkomsten van natuurlijke personen wordt geheven. Op pensioengebied is een ruime uitlegging van deze dwingende reden van algemeen belang noodzakelijk om ieder risico van aantasting van het financiële evenwicht van het sociaalezekerheidsstelsel weg te nemen.

20 Ten tweede is de beperking van de IRC-vrijstelling tot ingezeten pensioenfondsen gebaseerd op vereisten die verband houden met de doeltreffendheid van de fiscale controles. Volgens de wettelijke voorwaarden om voor deze vrijstelling in aanmerking te komen, moeten fondsen met belangstelling voor deze vrijstelling door de Portugese belastingdiensten rechtstreeks kunnen worden gecontroleerd.

21 Zo zijn de in Portugal ingezeten fondsen niet alleen onderworpen aan bijzonder strenge prudentiële vereisten ter bescherming van investeerders overeenkomstig richtlijn 2003/41/EG van het Europees Parlement en de Raad van 3 juni 2003 betreffende de werkzaamheden van en het toezicht op instellingen voor bedr?fspensioenvoorziening (PB L 235, blz. 10), maar ook aan extra eigen voorwaarden van Portugees recht, met name inzake financiële aansprakelijkheid. Op dit punt bepaalt artikel 16, lid 4, EBF met name dat vennootschappen die pensioenfondsen beheren, primair aansprakelijk zijn voor de belastingschulden van de door hen beheerde fondsen of vermogens.

22 Het controleren van deze voorwaarden is bijzonder ingewikkeld en vereist dat de Portugese belastingdiensten zich rechtstreeks tot de van IRC vrijgestelde pensioenfondsen kunnen wenden. Met name in geval van niet-naleving van de voorwaarden van de Portugese regeling inzake de IRC-vrijstelling is een rechtstreekse aanpak van het betrokken fonds absoluut noodzakelijk om de terugbetaling van de uit hoofde van de IRC verschuldigde bedragen te verzekeren. Dit is onmogelijk bij in een andere lidstaat gevestigde fondsen en a fortiori bij fondsen die gevestigd zijn in een derde staat die partij is bij de EER-Overeenkomst, aangezien de Uniebepalingen betreffende de samenwerking op fiscaal gebied in deze samenhang niet toepasbaar zijn.

23 Tegen deze argumenten brengt de Commissie ten eerste in dat, wat de beperking van het vrije kapitaalverkeer door de Portugese belastingregeling inzake de pensioenfondsen betreft, de rechtvaardiging ontleend aan de fiscale samenhang niet kan worden aanvaard.

24 Enerzijds is de over de inkomsten van niet-ingezeten pensioenfondsen geheven IRC geen rechtstreekse financieringsbron voor het socialezekerheidsstelsel. Anderzijds wordt verlies aan belastinginkomsten als gevolg van de IRC-vrijstelling slechts doeltreffend door het heffen van belasting over pensioenuitkeringen gecompenseerd, wanneer de betrokken uitkeringsgerechtigden in Portugal wonen.

25 Ten tweede is de Commissie van mening dat de betrokken beperking ook niet door overwegingen in verband met de doeltreffendheid van de fiscale controles kan worden gerechtvaardigd.

26 Het concurrentievoordeel dat niet-ingezeten pensioenfondsen op het gebied van na te leven vereisten zouden hebben, kan namelijk niet rechtvaardigen dat zij fiscaal minder gunstig worden behandeld.

27 Voorts kan de aan niet-ingezeten pensioenfondsen voorbehouden fiscale behandeling niet worden geacht te strekken tot bescherming van de ondernemingen waarin zij investeren en de in Portugal wonende particulieren. Die behandeling wil gewoon het voordeel van de IRC-vrijstelling beperken tot ingezetene pensioenfondsen zonder dat het voor niet-ingezetene pensioenfondsen mogelijk is te bewijzen dat zij waarborgen bieden die gelijkwaardig zijn aan die welke door ingezetene fondsen worden geboden. Om verwezenlijking van de door de Portugese Republiek aangevoerde doelstellingen te verzekeren, volstaat het derhalve om van de niet-ingezetene pensioenfondsen het bewijs te vragen van hun kwaliteit en het wettelijke kader waarbinnen zij werkzaam zijn, aangezien de Portugese autoriteiten op grond van de in het Unierecht vervatte mechanismen voor samenwerking en wederzijdse bijstand, maar ook, waar het de EER-staten betreft, door multi- en bilaterale overeenkomsten, tot de noodzakelijke verificaties en ook de inning van belastingschulden kunnen overgaan.

Beoordeling door het Hof

Bestaan van een beperking van het vrije verkeer van kapitaal

28 Volgens vaste rechtspraak omvatten de maatregelen die ingevolge artikel 63, lid 1, VWEU verboden zijn op grond dat zij het kapitaalverkeer beperken, mede de maatregelen die niet-ingezetenen ervan doen afzien, in een lidstaat investeringen te doen, of ingezetenen van deze lidstaat ontmoedigen in andere staten investeringen te doen (arrest van 10 februari 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen, C-436/08 en C-437/08, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 50).

29 Wat de vraag betreft of de betrokken nationale regeling het vrije kapitaalverkeer beperkt, moet worden vastgesteld dat de dividenduitkeringen door op Portugees grondgebied gevestigde ondernemingen aan pensioenfondsen slechts van IRC zijn vrijgesteld, wanneer zij twee voorwaarden vervullen. Om te beginnen moet het dividend worden uitgekeerd aan naar Portugees recht opgerichte en werkzaam zijnde pensioenfondsen. Voorts moet dit dividend worden uitgekeerd uit aandelen die onafgebroken in het bezit van hetzelfde pensioenfonds zijn geweest gedurende minstens het jaar voorafgaande aan de uitkering of gedurende de voor die periode vereiste duur zijn aangehouden.

30 Wegens de eerste voorwaarde van de betrokken nationale regeling is de investering die een

niet-ingezeten pensioenfondsen in een Portugese onderneming kan doen bijgevolg minder aantrekkelijk dan de investering die een ingezeten pensioenfonds zou kunnen doen. Enkel in het eerste geval wordt namelijk over het door de Portugese onderneming uitgekeerde dividend 20 % IRC geheven, ook wanneer dat dividend afkomstig is van aandelen die door dat fonds gedurende minstens het jaar voorafgaande aan de uitkering zijn aangehouden. Deze verschillende behandeling weerhoudt niet-ingezeten pensioenfondsen ervan te investeren in Portugese ondernemingen en ontmoedigt in Portugal wonende beleggers te investeren in dergelijke pensioenfondsen.

31 Van een dergelijke verschillende behandeling is echter geen sprake wanneer het door een ingezeten onderneming uitgekeerde dividend afkomstig is van aandelen die gedurende het jaar voorafgaande aan de uitkering niet in het bezit van dezelfde belastingplichtige zijn gebleven. Ingevolge artikel 88, lid 11, CIRCS geldt de in artikel 16, lid 1, EBF voorziene vrijstelling in die omstandigheden namelijk niet, zodat over dit dividend IRC wordt geheven ongeacht de plaats waar het dividendontvangende pensioenfonds is gevestigd.

32 Vastgesteld moet dan ook worden dat de betrokken regeling, voor zover zij betrekking heeft op de heffing van belasting over dividend dat door op het Portugese grondgebied gevestigde ondernemingen wordt uitgekeerd uit aandelen die langer dan een jaar door een pensioenfonds zijn aangehouden, een in beginsel bij artikel 63 VWEU verboden beperking van het vrije verkeer van kapitaal vormt.

Mogelijke gronden ter rechtvaardiging van de betrokken wettelijke regeling

33 Volgens vaste rechtspraak kunnen nationale maatregelen die het vrije verkeer van kapitaal beperken, gerechtvaardigd worden door de in artikel 63 VWEU genoemde redenen of door dwingende redenen van algemeen belang, op voorwaarde dat zij geschikt zijn om de verwezenlijking van het gestelde doel te waarborgen en niet verder gaan dan voor het bereiken van dit doel noodzakelijk is (arrest van 1 juli 2010, Dijkman en Dijkman-Lavaleije, C-233/09, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

34 Volgens de Portugese Republiek wordt de betrokken wettelijke regeling gerechtvaardigd door redenen die verband houden met de noodzaak tot veiligstelling van enerzijds de fiscale samenhang en anderzijds de doeltreffendheid van de controle van de vereisten waaraan de pensioenfondsen moeten voldoen om voor de betrokken vrijstelling van vennootschapsbelasting in aanmerking te komen.

– Doel ontleend aan de noodzaak om de fiscale samenhang te bewaren

35 Er zij aan herinnerd dat het Hof in het verleden reeds heeft erkend dat de noodzaak om de samenhang van een belastingstelsel te bewaren een beperking van de uitoefening van de in het EG-Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden kan rechtvaardigen (arrest van 27 november 2008, Papillon, C-418/07, Jurispr. blz. I-8947, punt 43, en arrest Dijkman en Dijkman-Lavaleije, reeds aangehaald, punt 54).

36 Een beroep op een dergelijke rechtvaardigingsgrond kan volgens het Hof evenwel alleen slagen indien er een rechtstreeks verband bestaat tussen het betrokken fiscale voordeel en de compensatie van dat voordeel door een bepaalde belastingheffing, waarbij het rechtstreekse verband op basis van het door de betrokken belastingregeling nagestreefde doel moet worden beoordeeld (reeds aangehaalde arresten Papillon, punt 44, alsmede Dijkman en Dijkman-Lavaleije, punt 55).

37 Dienaangaande heeft de Portugese Republiek niet rechtens genoegzaam aangetoond dat

een dergelijk verband bestaat, aangezien zij enkel heeft gesteld dat de vrijstelling van vennootschapsbelasting de inkomstenbelasting compenseert die aangeslotenen bij een in Portugal gevestigd pensioenfonds over hun uitkeringen moeten betalen en dat met die vrijstelling dus kan worden voorkomen dat die inkomsten dubbel worden belast.

38 Bovendien moet ten eerste worden vastgesteld dat uit de betrokken regeling niet blijkt dat geen inkomstenbelasting wordt geheven over inkomsten die door niet-ingezeten pensioenfondsen aan in Portugal woonachtige gerechtigden worden uitgekeerd. In dergelijke omstandigheden wordt bijgevolg vennootschapsbelasting geheven over de dividenduitkeringen aan niet-ingezeten fondsen en inkomstenbelasting over de bedragen die door deze fondsen aan ingezeten gerechtigden worden uitgekeerd.

39 Ten tweede wordt, wanneer een ingezeten fonds inkomsten uitkeert aan een niet-ingezeten gerechtigde, het door dat fonds ontvangen dividend van vennootschapsbelasting vrijgesteld, ongeacht hoe de door hem uitgekeerde inkomsten in de woonstaat van de gerechtigde ervan fiscaal worden behandeld.

40 Wat verder het argument betreft inzake de noodzaak om het voortbestaan van het Portugese pensioenstelsel te verzekeren, heeft de Portugese Republiek niets aangevoerd waaruit kan worden opgemaakt in hoeverre de financiering van dit stelsel op de helling zou kunnen komen te staan, wanneer dividenduitkeringen aan niet-ingezeten fondsen van vennootschapsbelasting zouden worden vrijgesteld.

41 Gelet op de door haar aangevoerde argumenten kan de Portugese Republiek zich ter rechtvaardiging van de uit de betrokken regeling resulterende beperking van het vrije kapitaalverkeer bijgevolg niet beroepen op de noodzaak om de fiscale samenhang te bewaren.

– Doel ontleend aan de noodzaak om de doeltreffendheid van de controles te waarborgen

42 Volgens vaste rechtspraak is de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen, een dwingende reden van algemeen belang die een beperking van de uitoefening van de verdragsrechtelijk gewaarborgde fundamentele vrijheden kan rechtvaardigen (arrest Dijkman en Dijkman-Lavaleije, reeds aangehaald, punt 58 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43 Volgens de Portugese Republiek vormt de IRC-vrijstelling een tegenprestatie voor de naleving door de pensioenfondsen van de in richtlijn 2003/41 en het Portugese recht gestelde vereisten.

44 In het bijzonder zouden de voorwaarden waaraan ingezeten pensioenfondsen moeten voldoen om van IRC te worden vrijgesteld, het voortbestaan van het Portugese pensioenstelsel beogen te verzekeren, doordat deze fondsen daarbij aan bijzonder strenge vereisten inzake beheer, werking, kapitalisatie en financiële aansprakelijkheid worden onderworpen. De belastingdienst zou de naleving van deze vereisten evenwel alleen kunnen controleren wanneer deze pensioenfondsen in Portugal gevestigd zijn.

45 Dienaangaande moet echter worden vastgesteld dat de betrokken regeling niet-ingezeten pensioenfondsen principieel van de IRC-vrijstelling uitsluit, zonder dat hun de mogelijkheid wordt geboden, te bewijzen dat zij aan de vereisten van het Portugese recht voldoen. De Portugese Republiek kan dan ook niet stellen dat het betrokken verschil in behandeling van ingezeten pensioenfondsen en niet-ingezeten pensioenfondsen op het gebied van de IRC-vrijstelling een tegenprestatie vormt voor de naleving, door eerstgenoemde fondsen, van de in het Portugese recht gestelde vereisten. Niet-ingezeten pensioenfondsen zijn namelijk hoe dan ook van die vrijstelling uitgesloten, ook wanneer zij aan de vereisten voor het verkrijgen daarvan zouden

voldoen.

46 Een nationale regeling die een pensioenfonds volstrekt belet het bewijs te leveren dat het de voorwaarden vervult waaronder het voor de IRC-vrijstelling in aanmerking zou komen, indien het in Portugal gevestigd was, kan evenwel niet door de doeltreffendheid van de fiscale controles gerechtvaardigd worden. Immers valt niet van tevoren uit te sluiten dat in een andere lidstaat dan de Portugese Republiek gevestigde pensioenfondsen relevante bewijsstukken kunnen overleggen aan de hand waarvan de Portugese belastingdiensten duidelijk en nauwkeurig kunnen nagaan dat zij in hun staat van vestiging voorwaarden vervullen die gelijkwaardig zijn aan die welke naar Portugees recht gelden.

47 Een dergelijke vaststelling geldt voor de lidstaten van de Europese Unie en de lidstaten van de Europese Economische Ruimte (EER) des te meer daar het door de Portugese Republiek in haar verweerschrift aangevoerde wetsbesluit nr. 12/2006 van 20 januari 2006, zoals de advocaat-generaal in de punten 57 en 58 van zijn conclusie heeft uiteengezet, beoogt uitvoering te geven aan richtlijn 2003/41, die ook in de EER-staten van toepassing is.

48 Hoe dan ook kan het feit dat het voor niet-ingezeten pensioenfondsen volstrekt onmogelijk is om de vrijstelling te verkrijgen die aan in Portugal gevestigde pensioenfondsen wordt verleend, evenmin in verhouding worden geacht met de door de Portugese Republiek aangevoerde moeilijkheden inzake het verzamelen van relevante inlichtingen en de invordering van belastingschulden.

49 Wat ten eerste in een andere lidstaat dan de Portugese Republiek gevestigde pensioenfondsen betreft, bieden richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen (PB L 336, blz. 15) en richtlijn 2008/55/EG van de Raad van 26 mei 2008 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit bepaalde bijdragen, rechten en belastingen, alsmede uit andere maatregelen (PB L 150, blz. 28) de Portugese autoriteiten een kader voor samenwerking en bijstand waarbinnen zij de krachtens hun nationale recht vereiste inlichtingen kunnen verkrijgen en hun de middelen kunnen worden aangereikt om eventuele belastingschulden bij niet-ingezeten pensioenfondsen in te vorderen.

50 Wat ten tweede in een lidstaat van de EER gevestigde pensioenfondsen betreft, moet worden vastgesteld dat hoewel de in het vorige punt van dit arrest beschreven mechanismen als zodanig geen toepassing vinden, de betrokken regeling de vrijstelling van vennootschapsbelasting niet afhankelijk stelt van het bestaan van een bilaterale bijstandsovereenkomst tussen de Portugese Republiek en de EER-staten die een samenwerking en bijstand mogelijk zou maken die gelijkwaardig zijn met die welke tussen de lidstaten van de Unie zijn ingevoerd. Zoals voorts de advocaat-generaal in punt 70 van zijn conclusie heeft aangegeven, zijn maatregelen ter verzekering van de invordering van belastingschulden denkbaar die het vrije kapitaalverkeer minder beperken dan de betrokken regeling, zoals de verplichting om vooraf de financiële waarborgen te stellen die voor de voldoening van die schulden noodzakelijk zijn.

51 Bijgevolg kan de uit de betrokken regeling resulterende beperking van het vrije kapitaalverkeer niet op de door de Portugese Republiek aangevoerde gronden worden gerechtvaardigd.

52 In die omstandigheden moet worden vastgesteld dat de Portugese Republiek, door de vrijstelling van vennootschapsbelasting uitsluitend aan op het Portugese grondgebied gevestigde pensioenfondsen voor te behouden, de krachtens artikel 63 VWEU en artikel 40 EER-Overeenkomst op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen.

Kosten

53 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen voor zover dit is gevorderd. Aangezien de Portugese Republiek in het ongelijk is gesteld, moet zij overeenkomstig de vordering van de Commissie in de kosten worden verwezen.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart:

1) **Door de vrijstelling van vennootschapsbelasting uitsluitend aan op het Portugese grondgebied gevestigde pensioenfondsen voor te behouden, is de Portugese Republiek de verplichtingen niet nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 63 VWEU en artikel 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992.**

2) **De Portugese Republiek wordt verwezen in de kosten.**

ondertekeningen

* Procestaal: Portugees.