SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN JULIANE KOKOTT vom 15. Februar 2007 [1]

I — Einleitung

1. Im vorliegenden Vertragsverletzungsverfahren wirft die Kommission der Hellenischen Republik vor, die Richtlinie 69/335/EWG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital [2] (im Folgenden: Gesellschaftsteuer) nicht ordnungsgemäß umgesetzt zu haben.

2. Nach Ansicht der Kommission verstoßen zum einen die griechischen Bestimmungen, die die Besteuerung der Verlegung des Sitzes von Kapitalgesellschaften nach Griechenland regeln, gegen die Vorgaben der Richtlinie.

3. Zum anderen hält die Kommission diejenigen griechischen Bestimmungen, nach denen landwirtschaftliche Genossenschaften und deren Verbände und Konsortien sowie Reedereien, Schifffahrtskonsortien und Schiffsgesellschaften jeder Art von der Gesellschaftsteuer befreit sind, für unvereinbar mit der Richtlinie 69/335.

II — Rechtlicher Rahmen

A — *Die Richtlinie 69/335*

4. Das ursprüngliche Ziel der Richtlinie hält der zweite Erwägungsgrund fest:

„Die gegenwärtig in den Mitgliedstaaten bestehenden indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, d.h. die Steuer auf die Einbringungen in Gesellschaften und die Wertpapiersteuer, sind Ursache von Diskriminierungen, Doppelbesteuerungen und Unterschiedlichkeiten, die den freien Kapitalverkehr behindern und deshalb durch

1 — Originalsprache: Deutsch.

2 — Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. L 249, S. 25) in der Fassung der Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 zur Änderung der Richtlinie 69/335/EWG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. L 156, S. 23), im Folgenden: Richtlinie 69/335.

eine Harmonisierung beseitigt werden sollen."

5. Die erweiterte Zielsetzung der Richtlinie und deren Hintergrund stellen der zweite und dritte Erwägungsgrund der Änderungsrichtlinie 85/303 [3] dar:

„Die wirtschaftlichen Auswirkungen der Gesellschaftsteuer sind für den Zusammenschluss und die Entwicklung der Unternehmen ungünstig. Besonders negativ sind sie bei der derzeitigen Konjunktur, in der die Belebung der Investitionen als vordringlich zu gelten hat.

Um dies zu erreichen, erscheint als beste Lösung die Abschaffung der Gesellschaftsteuer. ..."

6. Die Situation Griechenlands nach seinem Beitritt zur Europäischen Union greift der fünfte Erwägungsgrund der Änderungsrichtlinie 85/303 auf:

„Am 1. Juli 1984 bestand in Griechenland keine Gesellschaftsteuer. Daher sollte die Möglichkeit vorgesehen werden, in diesem Land eine solche Steuer einzuführen sowie bestimmte Vorgänge davon zu befreien."

Dementsprechend sieht die Richtlinie einige spezielle Regelungen für Griechenland vor.

7. Art. 1 der Richtlinie 69/335 regelt die Modalitäten der Erhebung der Gesellschaftsteuer grundlegend wie folgt:

„Die Mitgliedstaaten erheben eine gemäß den Bestimmungen der Art. 2 bis 9 harmonisierte Abgabe auf Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften, die nachfolgend als Gesellschaftsteuer bezeichnet wird."

8. Die steuerpflichtigen Gesellschaften bezeichnet Art. 3 Abs. 1:

„Kapitalgesellschaften im Sinne dieser Richtlinie sind:

a) ...

3 — Zitiert in Fn. 2.

b) jede Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristische Person, deren Kapital- oder Vermögensanteile in einem der Mitgliedstaaten börsenfähig sind;

c) jede Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristische Person mit Erwerbszweck, deren Mitglieder berechtigt sind, ihre Anteile ohne vorherige Genehmigung an Dritte zu veräußern, und deren Mitglieder für Schulden der Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person nur bis zur Höhe ihrer Beteiligung haften."

9. Art. 3 Abs. 2 erweitert den Anwendungsbereich der Richtlinie im Wege einer gesetzlichen Fiktion auf bestimmte Gesellschaften, die keine Kapitalgesellschaften sind, behält den Mitgliedstaaten jedoch eine abweichende steuerliche Behandlung dieser Gesellschaften vor:

„(2) Zur Anwendung dieser Richtlinie werden den Kapitalgesellschaften alle anderen Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen gleichgestellt, die einen Erwerbszweck verfolgen. Ein Mitgliedstaat kann jedoch davon absehen, sie für die Erhebung der Gesellschaftsteuer als Kapitalgesellschaft zu betrachten."

10. Welche Vorgänge die Mitgliedstaaten der Gesellschaftsteuer unterwerfen dürfen, regelt Art. 4:

„(1) Der Gesellschaftsteuer unterliegen die nachstehenden Vorgänge:

a) die Gründung einer Kapitalgesellschaft;

...

g) die Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung einer Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, wenn sie für die Erhebung der Gesellschaftsteuer in letzterem als Kapitalgesellschaft, im anderen Mitgliedstaat hingegen nicht als Kapitalgesellschaft angesehen wird;

h) die Verlegung des satzungsmäßigen Sitzes einer Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person, die den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in einem Drittland hat, von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, wenn sie für die Erhebung der Gesellschaftsteuer in letzterem als Kapitalgesellschaft, im anderen Mitgliedstaat hingegen nicht als Kapitalgesellschaft angesehen wird.

(2) ...

Jedoch legt die Republik Griechenland fest, auf welche der vorstehend aufgeführten Vorgänge sie die Gesellschaftsteuer erhebt.

(3) Als Gründung im Sinne des Abs. 1 Buchst. a gelten nicht Änderungen gleich welcher Art des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung einer Kapitalgesellschaft und insbesondere nicht:

...

b) die Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung oder des satzungsmäßigen Sitzes einer Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person von einem Mitgliedstaat in einen anderen, wenn diese für die Erhebung der Gesellschaftsteuer in beiden Mitgliedstaaten als Kapitalgesellschaft angesehen wird;

..."

11. Art. 7 Abs. 1 und 2 bestimmen:

„(1) Mit Ausnahme der in Artikel 9 genannten Vorgänge befreien die Mitgliedstaaten von der Gesellschaftsteuer die Vorgänge, die am 1. Juli 1984 steuerfrei waren oder einem Gesellschaftsteuersatz von 0,50 v. H. oder weniger unterlagen.

...

Die Republik Griechenland bestimmt die Vorgänge, die sie von der Gesellschaftsteuer befreit.

(2) Die Mitgliedstaaten können entweder alle anderen als die in Absatz 1 bezeichneten Vorgänge von der Gesellschaftsteuer befreien oder darauf die Steuer mit einem einheitlichen Satz von höchstens 1 v. H. erheben."

12. Darüber hinaus erlaubt Art. 8 die Befreiung folgender bestimmter Kapitalgesellschaften von der Gesellschaftsteuer:

„Vorbehaltlich des Art. 7 Abs. 1 können die Mitgliedstaaten eine Befreiung von der Gesellschaftsteuer auf die in Art. 4 Abs. 1 und 2 genannten Vorgänge bei folgenden Gesellschaften gewähren:

— Kapitalgesellschaften, die Versorgungsbetriebe sind, wie Unternehmen, die dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen, Wasser-, Gas-

oder Elektrizitätswerke, wenn deren Kapital mindestens zur Hälfte im Besitz des Staates oder anderer Gebietskörperschaften ist;

— Kapitalgesellschaften, die gemäß ihrer Satzung und ihrer tatsächlichen Verwaltung ausschließlich und unmittelbar kulturellen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken oder der Volksbildung dienen."

13. Die Voraussetzungen, unter denen die Mitgliedstaaten im Übrigen von den Modalitäten der Erhebung der Gesellschaftsteuer abweichen können, bestimmt Art. 9 wie folgt:

„Für bestimmte Arten von Vorgängen oder Kapitalgesellschaften können Befreiungen, Ermäßigungen oder Erhöhungen der Sätze vorgenommen werden, und zwar aus Gründen der Steuergerechtigkeit, aus sozialen Gründen oder um einem Mitgliedstaat zu ermöglichen, einer besonderen Lage Rechnung zu tragen. Zieht ein Mitgliedstaat eine solche Maßnahme in Betracht, so befasst er die Kommission rechtzeitig im Hinblick auf die Anwendung des Art. 102 des Vertrages damit."

B — *Nationales Recht*

14. In Griechenland dient das Gesetz Nr. 1676/86 der Umsetzung der Richtlinie 69/335. Art. 17 des griechischen Gesetzes unterwirft Handelsgesellschaften, Konsortien Gewerbetreibender, Genossenschaften jeder Stufe sowie jede andere Gesellschaft, juristische Person oder Vereinigung, die einen Erwerbszweck verfolgt, der Gesellschaftsteuer.

15. Die steuerpflichtigen Vorgänge, wie etwa die Gründung einer Kapitalgesellschaft, die Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft oder die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens benennt Art. 18. In ihrem zweiten Absatz stellt die Vorschrift unter den Buchst. c und d die Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung einer juristischen Person im Sinne des Art. 17 von einem Mitgliedstaat nach Griechenland dem gleich, sofern diese juristischen Personen in ihrem Herkunftsmitgliedstaat nicht steuerpflichtig sind. Gleiches gilt für die Verlegung des satzungsmäßigen Sitzes einer juristischen Person, deren tatsächliche Geschäftsleitung sich in einem Drittstaat befindet, von einem Mitgliedstaat nach Griechenland.

16. Art. 18 Abs. 4 stellt dagegen klar, dass die Verlegung der tatsächlichen Geschäftsleitung bzw. des satzungsmäßigen Sitzes einer juristischen Person im Sinne des Art. 17 keine Kapitalansammlung und damit keinen steuerpflichtigen Vorgang darstellt, wenn die juristische Person in dem Herkunftsmitgliedstaat steuerpflichtig ist.

17. Art. 22 Abs. 1 des griechischen Gesetzes befreit unter Buchst. a landwirtschaftliche

Genossenschaften jeder Stufe einschließlich aller Verbände und Konsortien zwischen diesen sowie unter Buchst. b Reedereien, Schifffahrtskonsortien und Schifffahrtsgesellschaften jeder Art von der Gesellschaftsteuer.

18. Landwirtschaftliche Genossenschaften sind Gegenstand des Gesetzes Nr. 2810/2000, das u. a. Gründung, Aufbau und Organisation der landwirtschaftlichen Genossenschaften regelt.

III — Verfahren und Anträge der Parteien

19. Nach ordnungsgemäßer Durchführung des Vorverfahrens erhob die Kommission am 19. April 2005 die vorliegende Klage, mit der sie beantragt

— festzustellen, dass die Hellenische Republik mit ihren gesetzlichen Regelungen über die Erhebung einer Steuer auf die Verlegung des satzungsmäßigen Sitzes oder die Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung sowie über die Befreiung von dieser Steuer für alle landwirtschaftlichen Genossenschaften auf jeder Stufe und der Verbände oder Konsortien jeder Art dieser Genossenschaften sowie der Reedereien, der Schifffahrtskonsortien und der Schifffahrtsgesellschaften jeder Art gegen ihre Verpflichtungen aus der Richtlinie 69/335/EWG verstoßen hat.

— der Hellenischen Republik die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.

20. Die Hellenische Republik beantragt,

— die Klage abzuweisen.

21. Das Königreich Spanien, das durch Beschluss vom 19. September 2005 als Streithelfer zugelassen wurde, stellt den Antrag,

— die Klage abzuweisen und der Kommission die Kosten aufzuerlegen,

— hilfsweise, sofern der Gerichtshof die Vertragsverletzung feststellt, die zeitlichen Wirkungen des Urteils auf die Zukunft zu beschränken.

IV — Würdigung

A — *Zulässigkeit*

22. Griechenland hat die Unzulässigkeit der Klage nicht ausdrücklich vorgetragen. Zweifel an der Zulässigkeit könnte jedoch der Einwand der griechischen Regierung erwekken, dass das Gesetz Nr. 1676/86, welches der Umsetzung der Richtlinie in nationales Recht dienen soll, einschließlich der hier streitigen Vorschriften der Kommission bereits im September 1986 als Gesetzesvorhaben übermittelt worden war. Zwischen der Notifizierung des Gesetzesvorhabens und dem Mahnschreiben der Kommission vom 1. April 2004 sind also fast 18 Jahre vergangen. Bis zur Einleitung des dieser Klage zugrunde liegenden Vorverfahrens hatte die Kommission der griechischen Regierung zu keinem Zeitpunkt eine mögliche Verletzung ihrer Verpflichtungen aus der Richtlinie angezeigt.

23. Art. 226 EG sieht jedoch keine Klagefrist vor. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs hängt die Zulässigkeit eines Vertragsverletzungsverfahrens nicht davon ab, dass die Kommission eine bestimmte Frist zur Einleitung des Vorverfahrens oder zur Klageerhebung einhält, sie verfügt hierbei vielmehr über ein Ermessen, das nicht der Nachprüfung durch den Gerichtshof unterliegt.[4]

24. Etwas anderes kann sich nur dann ergeben, wenn eine überlange Dauer des vorprozessualen Verfahrens es dem betroffenen Mitgliedstaat erschwert, die Argumente der Kommission zu widerlegen, und somit die Verteidigungsrechte des Mitgliedstaates beeinträchtigt.[5] Ob Entsprechendes für den Fall gelten muss, in dem zwar nicht das vorprozessuale Verfahren an sich von langer Dauer ist, sondern das Vertragsverletzungsverfahren sehr lange nach Erlass der streitigen Maßnahme eingeleitet wird, kann dahin gestellt belieben. Denn jedenfalls hat der Mitgliedstaat die negative Auswirkung auf die Verteidigungsrechte zu beweisen.[6] Im vorliegenden Fall hat die griechische Regierung jedoch nicht vorgetragen, dass die späte Einleitung des Vertragsverletzungsverfahrens eine Auswirkung auf die Gestaltung ihrer Verteidigung gehabt hätte.

4 — Vgl. u.a. Urteil vom 10. Mai 1995, Kommission/Deutschland (C-422/92, Slg. 1995, I-1097, Randnr. 18), Klageeinreichung mehr als sechs Jahre nach Inkrafttreten der angegriffenen Regelung; Urteil vom 16. Mai 1991, Kommission/Niederlande (C-96/89, Slg. 1991, I-2461, Randnr. 15); Urteil vom 1. Juni 1994, Kommission/Deutschland (C-317/92, Slg. 1994, I-2039, Randnr. 4).

5 — Urteil Kommission/Niederlande (zitiert in Fn. 4, Randnr. 16).

6 — Vgl. Urteile Kommission/Niederlande (zitiert in Fn. 4, Randnrn. 14-16), vom 21. Januar 1999, Kommission/Belgien (C-207/97, Slg. 1999, I-275, Randnrn. 24f.), und vom 8. Dezember 2005, Kommission/Luxemburg (C-33/04, Slg. 2005, I-10629, Randnr. 76).

25. Die griechische Regierung hat darüber hinaus, ohne diesbezüglich die Zulässigkeit der Klage zu rügen, vorgetragen, dass die unterbliebene Reaktion der Kommission auf die Notifizierung der hier streitigen Vorschriften sie davon abgehalten habe, das Verfahren nach Art. 9 der Richtlinie 69/335 einzuleiten.

26. Nach Art. 9 der Richtlinie können bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen Ausnahmen von der Erhebung der Gesellschaftsteuer vorgesehen werden. Hierfür muss der Mitgliedstaat die Kommission von sich aus rechtzeitig befassen. Die Tatsache, dass ein Nichtstun der Kommission bei einem Mitgliedstaat den Eindruck hervorruft, dass ein Vorgehen nach Art. 9 nicht erforderlich sei, kann jedoch nicht zur Unzulässigkeit des Vertragsverletzungsverfahrens führen. Denn das Vertragsverletzungsverfahren dient nicht der Durchsetzung von Rechten der Kommission, die diese möglicherweise verwirken könnte, indem sie eine Berufung eines Mitgliedstaates auf eine Ausnahmeklausel vereitelt. Vielmehr dient das Vertragsverletzungsverfahren der objektiven Feststellung eines Verstoßes gegen Gemeinschaftsrecht.[7] Im Übrigen hat ein Mitgliedstaat sowohl während, als auch nach einem Vertragsverletzungsverfahren noch die Möglichkeit, nach dem in Art. 9 der Richtlinie vorgesehenen Verfahren unter Beteiligung der Kommission eine Ausnahme zu erwirken.

27. Die Klage ist somit zulässig.

7 — Vgl. nur Urteil vom 4. Mai 2006, Kommission/Vereinigtes Königreich (C-508/03, Slg. 2006, I-3969, Randnr. 67).

B — *Begründetheit*

28. Nach Ansicht der Kommission verstoßen die griechischen Rechtsvorschriften in dreifacher Hinsicht gegen die Richtlinie 69/335. Zum einen geht es um die Frage des Anknüpfungspunktes für die Besteuerung der Sitzverlegung (im Folgenden unter 1), zum anderen um die Befreiung von der Gesellschaftsteuer für bestimmte Unternehmen, nämlich für landwirtschaftliche Genossenschaften (im Folgenden unter 2 a) und für Reedereien, Schifffahrtskonsortien und Schifffahrtsgesellschaften (im Folgenden unter 2 b).

1. Anknüpfungspunkt für die Besteuerung bei Verlegung des satzungsmäßigen Sitzes oder des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung

29. Die Kommission ist der Ansicht, dass die Hellenische Republik Art. 4 Abs. 1 Buchst. g und h und Abs. 3 Buchst. b der Richtlinie 69/335 nicht ordnungsgemäß umgesetzt hat. Diese Bestimmungen regeln die Voraussetzungen für die Erhebung der Gesellschaftsteuer auf die Verlegung des satzungsmäßigen Sitzes oder des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung (im Folgenden auch: Sitzverlegung) von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat.

30. Nach Auffassung der Kommission statuiert die Richtlinie 69/335 als das für die Frage der Besteuerung der Sitzverlegung

entscheidende Kriterium, ob die Gesellschaft im Herkunftsstaat als Kapitalgesellschaft qualifiziert wird. Die griechische Regelung hingegen mache die Erhebung der Gesellschaftsteuer auf die Sitzverlegung davon abhängig, ob von der betreffenden Gesellschaft im Herkunftsstaat Gesellschaftsteuer erhoben worden sei (dann werde die Sitzverlegung nicht besteuert) oder keine Gesellschaftsteuer erhoben worden sei (dann werde die Sitzverlegung besteuert).

31. Die griechische Regierung hat in ihrer Klagebeantwortung das Verständnis der griechischen Vorschrift durch die Kommission kritisiert und betont, dass das griechische Recht nicht darauf abstellt, ob im Herkunftsstaat eine Gesellschaftsteuer *erhoben* wurde, sondern vielmehr darauf, ob die Gesellschaft im Herkunftsstaat grundsätzlich *gesellschaftsteuerpflichtig* ist.[8] Sei eine Gesellschaft im Herkunftsstaat nicht gesellschaftsteuerpflichtig, werde ihre Sitzverlegung nach Griechenland besteuert, sei sie dort hingegen gesellschaftsteuerpflichtig, bleibe ihre Sitzverlegung unbesteuert. Nach Ansicht der griechischen Regierung entspricht dieses Kriterium den Vorgaben der Richtlinie. Nach Ansicht der Kommission ist allerdings auch das Kriterium der *Gesellschaftsteuerpflichtigkeit* nicht mit der Richtlinie vereinbar.

8 — Dass die griechische Regierung diese Differenzierung erstmals in der Klagebeantwortung vorgebracht hat, ist irrelevant, da es einem Mitgliedstaat nicht verwehrt ist, wesentliche Argumente erst nach Erhalt der begründeten Stellungnahme vorzutragen, vgl. Urteil vom 16. September 1999, Kommission/Spanien (C-414/97, Slg. 1999, I-5585, Randnr. 19).

32. Im Folgenden ist also zu untersuchen, ob das in der griechischen Bestimmung verwendete Kriterium der Steuerpflichtigkeit eine ordnungsgemäße Umsetzung der Richtlinie darstellt. Hierfür ist Art. 4 der Richtlinie 69/335 auszulegen.

33. Gemäß Art. 4 Abs. 1 Buchst. g unterliegt die Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung einer Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat dann der Gesellschaftsteuer, wenn diese für die Erhebung der Gesellschaftsteuer im Aufnahmestaat als Kapitalgesellschaft, im Herkunftsstaat hingegen nicht als Kapitalgesellschaft angesehen wird. Art. 4 Abs. 1 Buchst. h trifft die parallele Regelung für die Verlegung des satzungsmäßigen Sitzes einer Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person, die den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in einem Drittland hat, von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat.

34. Art. 4 Abs. 3 Buchst. b der Richtlinie 69/335 stellt fest, dass u. a. folgender Vorgang nicht als eine der Gesellschaftsteuer unterliegende Gründung einer Kapitalgesellschaft anzusehen ist: die Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung oder des satzungsmäßigen Sitzes einer Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person von einem Mitgliedstaat in einen anderen, wenn diese für die Erhebung der Gesellschaftsteuer in beiden Mitgliedstaaten als Kapitalgesellschaft angesehen wird.

35. Festzustellen ist zunächst, dass das im griechischen Recht verwendete Kriterium der *Steuerpflichtigkeit* nicht dem Wortlaut der Richtlinie 69/335 entspricht. Die griechische Regierung trägt allerdings vor, dass dieses Kriterium zu identischen Ergebnissen führt wie das in der Richtlinie verwendete Kriterium. Um dieses Verteidigungsvorbringen zu überprüfen, muss also untersucht werden, wann eine Sitzverlegung nach der Richtlinie der Gesellschaftsteuer unterliegt. In einem zweiten Schritt ist dann zu prüfen, ob das Kriterium des griechischen Rechts in allen Fällen zu einem identischen Ergebnis führt.

36. Nach dem Wortlaut von Art. 4 Abs. 1 Buchst. g und h unterliegt die Sitzverlegung dann der Gesellschaftsteuer, wenn die betreffende Gesellschaft im Aufnahmestaat *für die Erhebung der Gesellschaftsteuer als Kapitalgesellschaft angesehen wird,* im Herkunftsstaat hingegen *nicht* als Kapitalgesellschaft angesehen wird. Voraussetzung für die Anwendung dieser Bestimmung ist somit das Auseinanderfallen der Qualifikation als Kapitalgesellschaft. Damit verweist Art. 4 auf Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie, dessen Terminologie er auch aufgreift. Art. 3 Abs. 2 legt in Satz 1 fest, dass zur Anwendung der Richtlinie den Kapitalgesellschaften alle anderen Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen gleichgestellt werden, die einen Erwerbszweck verfolgen. In Satz 2 gestattet die Bestimmung den Mitgliedstaaten, davon abzusehen, diese gleichgestellten Gesellschaften *für die Erhebung der Gesellschaftsteuer als Kapitalgesellschaft anzusehen.* Da es im Fall dieser gleichgestellten Gesellschaften somit zu einem Auseinanderfallen der Qualifikation als Kapitalgesellschaft kommen kann, wird deren Sitzverlegung durch Art. 4 Abs. 1 geregelt.

37. Bezüglich der Gesellschaften, die unter Art. 3 Abs. 1 der Richtlinie 69/335 fallen, ist ein Auseinanderfallen der Qualifikation als Kapitalgesellschaft grundsätzlich nicht möglich. Denn in Abs. 1 werden Kapitalgesellschaften abschließend und verbindlich für alle Mitgliedstaaten definiert. Teils werden sie dort explizit aufgezählt, teils werden dort Voraussetzungen genannt, bei deren Vorliegen Gesellschaften Kapitalgesellschaften im Sinne der Richtlinie sind. Es ist daher nicht möglich, dass diese Gesellschaften in einem Mitgliedstaat für die Erhebung der Gesellschaftsteuer nicht *als Kapitalgesellschaften angesehen* werden. Gemäß Art. 4 Abs. 3 Buchst. b stellt die Sitzverlegung der von Art. 3 Abs. 1 erfassten Gesellschaften somit nie einen steuerpflichtigen Vorgang dar, da sie entsprechend den Vorgaben der Richtlinie sowohl im Herkunfts- als auch im Aufnahmestaat zwingend als Kapitalgesellschaften anzusehen sind.

38. Der griechischen Regierung ist zuzugestehen, dass das Kriterium der Richtlinie und das im griechischen Recht verwendete Kriterium der „Steuerpflichtigkeit" in einigen Konstellationen zum selben Ergebnis führen können. Wird eine Gesellschaft im Herkunftsstaat nicht als Kapitalgesellschaft angesehen, unterliegt ihre Sitzverlegung gemäß Art. 4 Abs. 1 Buchst. g und h der Gesellschaftsteuer. Da eine Gesellschaft, die in

ihrem Herkunftsstaat nicht als Kapitalgesellschaft angesehen wird, dort auch nicht gesellschaftsteuerpflichtig ist, käme in dieser Konstellation das griechische Kriterium zu keinem abweichenden Ergebnis.

39. Anders stellt sich die Lage jedoch dar, wenn der Herkunftsstaat gemäß Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 69/335 alle Vorgänge von der Gesellschaftsteuer befreit, die Gesellschaftsteuer somit abgeschafft hat.

40. Ob sich die Besteuerung der Sitzverlegung in dieser Konstellation nach Art. 4 Abs. 1 Buchst. g und h richtet (mit der Konsequenz, dass sie der Gesellschaftsteuer unterliegt) oder nach Art. 4 Abs. 3 Buchst. b (mit der Folge, dass sie nicht der Gesellschaftsteuer unterliegt), entscheidet sich ebenfalls danach, ob eine Gesellschaft im Herkunftsstaat „für die Erhebung der Gesellschaftsteuer als Kapitalgesellschaft angesehen wird". [9]

41. Einerseits ließe sich argumentieren, dass eine Gesellschaft in einem Land, das die Gesellschaftsteuer abgeschafft hat, dort auch nicht mehr für die Erhebung der Gesellschaftsteuer als Kapitalgesellschaft angesehen wird, weil gerade keine Gesellschaftsteuer mehr erhoben wird. Bei dieser Sichtweise käme man zur Anwendung von Art. 4 Abs. 1 mit der Folge, dass die Sitzverlegung besteuert wird.

42. Diese Lösung vermag jedoch nicht zu überzeugen. Denn sie geht davon aus, dass es für die Frage der Einordnung als Kapitalgesellschaft auf die Einordnung nach nationalem Recht ankommt. Dies ist jedoch nicht zutreffend. Vielmehr legt die Richtlinie in Art. 3 selbst abschließend fest, welche Gesellschaften für die Erhebung der Gesellschaftsteuer als Kapitalgesellschaft anzusehen sind. Die Qualifikation nach nationalem Recht ist allein im Hinblick auf die Ausübung der Option von Bedeutung, bestimmte Gesellschaften, die *keine* Kapitalgesellschaften sind, von der allgemeinen Gleichstellung mit Kapitalgesellschaften nach Art. 3 Abs. 2 auszunehmen. Auch wenn ein Mitgliedstaat die Gesellschaftsteuer gemäß Art. 7 Abs. 2 abgeschafft hat, bestimmt sich die Frage, welche Gesellschaften als Kapitalgesellschaften anzusehen sind dagegen allein nach Art. 3 der Richtlinie. Bei diesem hier vertretenen Verständnis richtet sich die Besteuerung der Sitzverlegung demnach grundsätzlich nach Art. 4 Abs. 3, d.h. sie wird nicht der Gesellschaftsteuer unterworfen.

43. Bestätigung findet die hier vertretene Auffassung auch in dem Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Senior Engineering. [10] Darin hat der Gerichtshof nämlich

9 — Die Bestimmungen zur Sitzverlegung wurden anlässlich der Einführung von Art. 7 Abs. 2 durch die Änderungsrichtlinie 85/303 (zitiert in Fn. 2) nicht geändert.

10 — Urteil vom 12. Januar 2006, Senior Engineering (C-494/03, Slg. 2006, I-525, Randnr. 43).

für die Bestimmung des für die Steuererhebung zuständigen Staates allein darauf abgestellt, ob in diesem ein steuerpflichtiger Vorgang im Sinne der Richtlinie verwirklicht wurde. Unbeachtlich ist es dagegen, dass der betreffende Staat die Gesellschaftsteuer gemäß Art. 7 Abs. 2 abgeschafft hat. Auf den Punkt gebracht hat der Gerichtshof diesen Gedanken in der Aussage, dass die Richtlinie 69/335 nicht so ausgelegt werden kann, dass es einem Mitgliedstaat gestattet wird, die steuerrechtliche Enthaltsamkeit eines anderen Mitgliedstaats dazu auszunützen, seine eigenen Steuereinnahmen zu erhöhen. [11]

44. Dementsprechend kommt es auch in der vorliegend untersuchten Konstellation allein darauf an, ob eine Gesellschaft nach den Bestimmungen des Art. 3 der Richtlinie als der Gesellschaftsteuer unterliegende Kapitalgesellschaft anzusehen ist. Diese Qualifikation bleibt davon unberührt, dass ein Mitgliedstaat keine Gesellschaftsteuer mehr erhebt.

45. Dieses Verständnis der Richtlinie 69/335 entspricht im Übrigen auch ihrem Ziel, das seit ihrer Änderung in der Abschaffung der Gesellschaftsteuer besteht. [12] Entspricht ein Mitgliedstaat diesem Ziel und schafft die Gesellschaftsteuer ab, dann dürfen die Vorschriften über die Sitzverlegung nicht so ausgelegt werden, dass diese Entscheidung durch die Besteuerung im Aufnahmestaat aufgehoben wird. Darüber hinaus führt diese Interpretation auch zur bestmöglichen Verwirklichung der Grundfreiheiten, in diesem Fall der Niederlassungsfreiheit, da sie die Sitzverlegung in einen anderen Mitgliedstaat erleichtert.

46. Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die Abschaffung der Gesellschaftsteuer gemäß Art. 7 Abs. 2 durch den Herkunftsstaat nicht dazu führt, dass die Sitzverlegung einer in der Richtlinie als Kapitalgesellschaft definierten Gesellschaft der Gesellschaftsteuer unterliegt.

47. Bei Anwendung des Kriteriums des griechischen Rechts — Steuerpflichtigkeit der betreffenden Gesellschaft im Herkunftsstaat — kommt man bei der untersuchten Konstellation hingegen zu einem abweichenden Ergebnis. Unterliegt eine Kapitalgesellschaft nach dem Recht des Herkunftsstaates hinsichtlich keines Vorgangs mehr der Gesellschaftsteuer, gilt sie nach griechischem Recht — wie die griechische Regierung im Verfahren vor dem Gerichtshof selbst eingeräumt hat — als *nicht gesellschaftsteuerpflichtig*. Nach dem im griechischen Recht verwendeten Kriterium würde somit in dieser Konstellation, anders als bei der Anwendung des Kriteriums der Qualifizierung als Kapitalgesellschaft, die Sitzverlegung immer der Gesellschaftsteuer unterliegen.

11 — Urteil Senior Engineering (zitiert in Fn. 10, Randnr. 43).

12 — Vgl. den dritten Erwägungsgrund der Änderungsrichtlinie 85/303 (zitiert in Fn. 2). Ursprünglich zielte die Richtlinie 69/335 auf Abschaffung von Diskriminierungen und Doppelbesteuerungen, vgl. ihren zweiten und sechsten Erwägungsgrund.

48. Das im griechischen Recht verwendete Kriterium führt folglich, entgegen dem Vorbringen der griechischen Regierung, nicht in allen Fällen zum selben Ergebnis wie das von der Richtlinie verwandte Kriterium der Qualifikation als Kapitalgesellschaft. Mit der Wahl des Kriteriums der *Steuerpflichtigkeit* hat die Hellenische Republik somit die Richtlinie nicht ordnungsgemäß umgesetzt.

49. Das Königreich Spanien, das sich als Streithelfer am vorliegenden Verfahren beteiligt hat, weist auf seine dem griechischen Recht ähnlichen Regelungen hin. Die Ausgestaltung wie sie das spanische und griechische Recht treffe, sei erforderlich, um Betrug und Steuerflucht vorzubeugen.

50. In ständiger Rechtsprechung ist anerkannt, dass eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Gemeinschaftsrecht nicht gestattet ist. Das bedeutet, dass die Anwendung einer Gemeinschaftsregelung nicht so weit gehen darf, dass missbräuchliche Praktiken von Wirtschaftsteilnehmern gedeckt werden, d. h. Vorgänge, die nicht im Rahmen normaler Handelsgeschäfte stattfinden, sondern nur dem Zweck dienen, missbräuchlich in den Genuss von in gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen vorgesehenen Vorteilen zu kommen. [13] Die Inanspruchnahme der vom Gemeinschaftsrecht eröffneten Gestaltungsmöglichkeiten darf für sich allein allerdings den Verdacht des Missbrauchs nicht begründen. [14]

51. Art. 4 der Richtlinie 69/335 ermöglicht es einer Kapitalgesellschaft, deren Herkunftsstaat sie nicht der Gesellschaftsteuer unterwirft, ihren Sitz in einen anderen Mitgliedstaat zu verlegen, ohne dass diese Sitzverlegung der Gesellschaftsteuer unterliegt. Diesen Vorteil, den die Richtlinie den Gesellschaften einräumt, darf ein Mitgliedstaat nicht generell aufheben.

52. Nur wenn besondere Umstände hinzukommen, die die Berufung auf diese Gemeinschaftsrechtsregelung missbräuchlich machen, dürfte ein Mitgliedstaat die Berufung auf die Richtlinienbestimmung versagen. Die griechischen Regelungen beschränken sich jedoch nicht darauf, den Missbrauch in besonderen Fällen zu bekämpfen, sondern unterwerfen die Sitzverlegung von Gesellschaften, die im Herkunftsstaat rechtmäßig nicht der Gesellschaftsteuer unterliegen, allgemein der Gesellschaftsteuer. Sie gehen damit jedenfalls über das hinaus, was zur Bekämpfung der Steuerflucht erforderlich ist. Auch unter Berücksichtigung des Gedankens der Vermeidung von Steuer-

13 — Vgl. Urteile vom 9. März 1999, Centros (C-212/97, Slg. 1999, I-1459, Randnr. 24 mit weiteren Nachweisen), vom 6. April 2006, Agip Petroli (C-456/04, Slg. 2006, I-3395, Randnr. 20), vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, Slg. 2006, I-1609, Randnr. 68 und 69), und vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes (C-196/04, Slg. 2006, I-7995, Randnr. 35); siehe hierzu auch meine Schlussanträge vom 8. Februar 2007 in der Rechtssache Kofoed (C-321/05, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Nr. 57ff.).

14 — Vgl. in diesem Sinne das Urteil Centros (zitiert in Fn. 13, Randnr. 27) und das Urteil Cadbury Schweppes (zitiert in Fn. 13, Randnr. 36 ff.).

flucht stellen sich die griechischen Bestimmungen somit nicht als ordnungsgemäße Umsetzung der Richtlinie 69/335 dar.

2. Ausnahme von der Gesellschaftsteuer für bestimmte Arten von Gesellschaften

a) Ausnahme für landwirtschaftliche Genossenschaften

53. Nach griechischem Recht sind landwirtschaftliche Genossenschaften jeder Stufe sowie deren Verbände und Konsortien von der Gesellschaftsteuer ausgenommen. Diese Ausnahme ist nach Ansicht der Kommission nicht mit der Richtlinie 69/335 vereinbar.

54. Art. 1 der Richtlinie 69/335 bestimmt, dass die Mitgliedstaaten eine gemäß der Richtlinie harmonisierte Gesellschaftsteuer von Kapitalgesellschaften erheben. Im Folgenden ist also zu untersuchen, ob die landwirtschaftlichen Genossenschaften des griechischen Rechts Kapitalgesellschaften sind, mit der Folge, dass von ihnen eine Gesellschaftsteuer grundsätzlich zu erheben ist. Sollten die landwirtschaftlichen Genossenschaften Kapitalgesellschaften im Sinne der Richtlinie sein, ist in einem zweiten Schritt zu untersuchen, ob und in welchem Umfang die Richtlinie Ausnahmen von der Erhebung der Gesellschaftsteuer gestattet.

55. Art. 3 Abs. 1 Buchst. a zählt bestimmte Gesellschaftsformen der mitgliedstaatlichen Rechtsordnungen als Kapitalgesellschaften auf, während Art. 3 Abs. 1 Buchst. b und c Eigenschaften benennt, bei deren Vorliegen eine Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristische Person ebenfalls eine Kapitalgesellschaft im Sinne der Richtlinie ist. Landwirtschaftliche Genossenschaften griechischen Rechts finden sich weder in der Aufzählung unter Buchst. a, noch weisen sie die Eigenschaften auf, die in den Buchst. b und c als Voraussetzung für die Qualifizierung als Kapitalgesellschaft angegeben werden.

56. Nach Buchst. b ist eine Gesellschaft dann eine Kapitalgesellschaft, wenn ihre Kapital- oder Vermögensanteile in einem der Mitgliedstaaten börsenfähig sind. Wie die Kommission selbst vorgetragen hat, sind die Anteile landwirtschaftlicher Genossenschaften nicht börsenfähig.

57. Nach Buchst. c gilt als Kapitalgesellschaft im Sinne der Richtlinie jede Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristische Person mit Erwerbszweck, deren Mitglieder berechtigt sind, ihre Anteile ohne vorherige Genehmigung an Dritte zu veräußern, und deren Mitglieder für Schulden der Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person, nur bis zur Höhe ihrer Beteiligung haften. Nach dem Vortrag der Kommission sieht das griechische Recht vor, dass die Anteile an einer landwirtschaftlichen Genossenschaft nur veräußert werden dürfen, wenn es die Satzung der jeweiligen Genossenschaft vorsieht und wenn der Ver-

waltungsrat der Genossenschaft der Veräußerung zustimmt. Die Anteile einer landwirtschaftlichen Genossenschaft griechischen Rechts sind somit nicht ohne vorherige Genehmigung an Dritte zu veräußern. Ob die landwirtschaftlichen Genossenschaften das zweite in Buchst. c genannte Kriterium — die Haftung der Mitglieder für die Schulden der Gesellschaft nur bis zur Höhe ihrer Beteiligung — erfüllen, kann dahinstehen. Denn um gemäß Buchst. c als Kapitalgesellschaft zu gelten, muss eine Gesellschaft beide dort genannten Kriterien erfüllen. Da landwirtschaftliche Genossenschaften griechischen Rechts bereits das erste Kriterium nicht erfüllen, sind sie folglich keine Kapitalgesellschaft im Sinne des Buchst. c.

58. Art. 3 Abs. 2 stellt allerdings für die Anwendung der Richtlinie 69/335 den Kapitalgesellschaften alle anderen Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristische Personen gleich, die einen Erwerbszweck verfolgen. Der Gerichtshof hat festgestellt, dass diese Bestimmung verhindern soll, dass wirtschaftlich gleichwertige Tätigkeiten je nach der Wahl dieser oder jener Rechtsform steuerlich unterschiedlich behandelt werden. [15]

59. Um gemäß Abs. 2 eine Kapitalgesellschaft zu sein, müssten landwirtschaftliche Genossenschaften griechischen Rechts demnach einen Erwerbszweck verfolgen.

60. Die Kommission weist zutreffend darauf hin, dass das Kriterium des Erwerbszwecks weit verstanden werden muss. Eine Gesellschaft verfolgt nicht nur dann einen Erwerbszweck im Sinne von Art. 3 Abs. 2 Satz 1 der Richtlinie, wenn das Ziel ihres Wirtschaftens das Erzielen einer Kapitalrendite ist. Vielmehr verfolgt sie auch dann einen Erwerbszweck, wenn, wie dies bei einer landwirtschaftlichen Genossenschaft der Fall ist, die wirtschaftlichen Erfolge ihrer Tätigkeit zu direkten Vorteilen ihrer Mitglieder sowie der wirtschaftlichen Stärkung der Gesellschaft als Solidargemeinschaft führen, ohne dass dies zur Auszahlung einer direkten Kapitalrendite führen würde. Dass zumindest eine Kategorie der landwirtschaftlichen Genossenschaften, nämlich die „akkerbaulichen Genossenschaften“ [16], einen Erwerbszweck im Sinne der Richtlinie verfolgen und damit den Kapitalgesellschaften gleichgestellt sind, räumt im Übrigen auch die griechische Regierung ein.

61. Art. 3 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie 69/335 eröffnet jedoch die Möglichkeit, dass ein Mitgliedstaat davon absehen kann, die den Kapitalgesellschaften nach Satz 1 gleichgestellten Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristische Personen für die Erhebung der Gesellschaftsteuer als Kapitalgesellschaft zu betrachten. Im Folgenden ist also zu untersuchen, ob die Befreiung der landwirtschaftlichen Genossenschaften von der hier eröffneten Ausnahmemöglichkeit gedeckt ist.

15 — Urteil vom 12. November 1987, Amro Aandelen Fonds (Rechtssache 112/86, Slg. 1987, S. 4453, Randnr. 10).

16 — Auf Griechisch: „γεωργικοί συνεταιρισμοί“.

62. Hierfür ist zu bestimmen, was unter der Formulierung „kann davon absehen, sie für die Erhebung der Gesellschaftsteuer als Kapitalgesellschaft zu betrachten", zu verstehen ist.

63. Vom Wortlaut her kommen mehrere Interpretationsmöglichkeiten in Betracht:

64. Einerseits könnte man hierunter verstehen, dass ein Mitgliedstaat von der Gleichstellung gemäß Satz 2 nur insgesamt absehen kann, also entweder alle den Kapitalgesellschaften gleichgestellte Gesellschaftsformen befreit oder keine von ihnen. Dieses Verständnis würde aber nicht dem Sinn und Zweck der Richtlinie 69/335 entsprechen. Denn eines ihrer Ziele ist seit der Änderungsrichtlinie 85/303 [17] die Abschaffung der Gesellschaftsteuer. Dürfte man im Rahmen von Art. 3 Abs. 2 entweder nur alle gleichgestellten Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen insgesamt ausnehmen oder aber keine, dann würde dies eine sehr große Hürde darstellen für die Abschaffung der Gesellschaftsteuer. Dagegen würde es die Abschaffung der Gesellschaftsteuer erleichtern, wenn man dabei sukzessive vorgehen kann. Art. 3 Abs. 2 ist also nicht dahin gehend zu verstehen, dass nur alle gleichgestellten Gesellschaften insgesamt von der Gesellschaftsteuer befreit werden dürfen. [18]

65. Andererseits könnte man Art. 3 Abs. 2 Satz 2 auch so verstehen, dass die Mitgliedstaaten völlig frei sind, einzelne Gesellschaften oder Gruppen von Gesellschaften von der Gleichstellung auszunehmen. Ziel der Richtlinie ist es jedoch, alle Kapitalgesellschaften, sowie ihnen gleichgestellte Gesellschaftsformen im Hinblick auf die Gesellschaftsteuer grundsätzlich gleichzustellen. Sektorale Befreiungen lässt die Richtlinie nach Art. 8 nur für bestimmte Bereiche zu. Es entspräche nicht der Systematik der Richtlinie, wenn die Mitgliedstaaten nach Art. 3 Abs. 2 weitere sektorale Ausnahmen einführen dürften. Im Übrigen würde die Möglichkeit, einzelne Produktionszweige von der Gesellschaftsteuer auszunehmen, die Gefahr eines Widerspruchs zum Beihilfenverbot in Art. 87 EG eröffnen. Art. 3 Abs. 2 Satz 2 ist somit nicht so zu verstehen, dass uneingeschränkt einzelne Gesellschaften oder Wirtschaftszweige von der Gesellschaftsteuer befreit werden können.

17 — Fundstelle siehe Fn. 2.

18 — Deutlicher kommt dieses Verständnis in der französischen Sprachfassung zum Ausdruck, in der bezüglich der auszunehmenden Gesellschaften der Singular verwendet wird: „Toutefois, un État membre peut ne pas la considérer comme telle pour la perception du droit d'apport." In der griechischen Fassung wird hingegen wie in der deutschen Fassung der Plural verwendet: „Εν τούτοις, ένα Κράτος μέλος δύναται να μη τις θεωρεί ως κεφαλαιουχικές εταιρίες για την είσπραξη του φόρου εισφοράς."

66. Die Ausnahmemöglichkeit in Art. 3 Abs. 2 Satz 2 ist vielmehr so zu verstehen, dass ein Mitgliedstaat einzelne den Kapitalgesellschaften in Abs. 1 gleichgestellte *Gesellschaftsformen*, also eigenständige Rechtsformen, von der Anwendung der Richtlinie ausnehmen kann.

67. In diese Richtung weist auch das Urteil Amro Andeelen Fonds, in dem der Gerichtshof ausführte, dass gemäß Art. 3 Abs. 2 „bestimmte Kapitalansammlungen" von der Erhebung der Gesellschaftsteuer ausgenommen werden dürfen. [19] Dieses Normverständnis begünstigt insbesondere das von der Richtlinie verfolgte Ziel der Abschaffung der Gesellschaftsteuer, da die Mitgliedstaaten sukzessiv und damit in überschaubaren Schritten vorgehen können.

68. Nach griechischem Recht sind nun aber nicht alle Genossenschaften von der Gesellschaftsteuer befreit, sondern lediglich landwirtschaftliche Genossenschaften. Prima facie scheint hiermit ein wirtschaftlicher Sektor von der Gesellschaftsteuer ausgenommen zu sein. Landwirtschaftliche Genossenschaften sind allerdings nach griechischem Recht in einem eigenständigen Gesetz geregelt, das umfassend Struktur, Aufbau und Organisation der landwirtschaftlichen Genossenschaften regelt.

69. Die Kommission selbst hat eingeräumt, dass landwirtschaftliche Genossenschaften einem speziellen gesetzlichen Regime unterstehen. Bei landwirtschaftlichen Genossenschaften handelt es sich demnach um eine eigenständige Gesellschaftsform, die nach Art. 3 Abs. 2 Satz 2 von der Gesellschaftsteuer ausgenommen werden kann. Es fällt nur vorliegend zusammen, dass eine eigenständige Gesellschaftsform einen einzelnen Wirtschaftssektor betrifft. Klarzustellen bleibt insofern nur, dass ein Mitgliedstaat zur Umgehung des Verbots von sektoralen Ausnahmen nicht für einzelne Wirtschaftssektoren jeweils eigenständige Gesellschaftsformen schaffen dürfte, um diese dann wirksam von der Gesellschaftsteuer zu befreien. Die Kommission hat im vorliegenden Verfahren aber keine Anhaltspunkte für eine entsprechende missbräuchliche Ausgestaltung des griechischen Rechts vorgetragen.

70. Wenn landwirtschaftliche Genossenschaften wirksam von der Gesellschaftsteuer befreit werden können, dann muss das auch für die Vereinigungen und Zusammenschlüsse landwirtschaftlicher Genossenschaften gelten.

71. Die Hellenische Republik durfte folglich mit Art. 22 Abs. 1 Buchst. a des griechischen Gesetzes Nr. 1676/86 landwirtschaftliche Genossenschaften sowie deren Verbände und Konsortien von der Gleichstellung mit Kapitalgesellschaften ausnehmen und damit von der Gesellschaftsteuer freistellen. Hierin liegt kein Verstoß gegen die Bestimmungen der Richtlinie 69/335.

19 — Urteil Amro Aandelen Fonds (zitiert in Fn. 15, Randnr. 12).

b) Ausnahme für Schifffahrtsgesellschaften

72. Schließlich ist die Befreiung von der Gesellschaftsteuer für Reedereien, Schifffahrtskonsortien und Schifffahrtsgesellschaften jeder Art auf ihre Vereinbarkeit mit der Richtlinie 69/335 zu untersuchen.

73. Nach der Richtlinie 69/335 unterliegen grundsätzlich nach Art. 3 Abs. 1 alle Kapitalgesellschaften und nach Art. 3 Abs. 2 die den Kapitalgesellschaften gleichgestellten Gesellschaften, d. h. diejenigen Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen, die einen Erwerbszweck verfolgen, der Gesellschaftsteuer. Bei Reedereien, Schifffahrtskonsortien und Schiffsgesellschaften jeder Art handelt es sich entweder um Kapitalgesellschaften im Sinne von Art. 3 Abs. 1 oder jedenfalls, da sie einen Erwerbszweck verfolgen, um gleichgestellte Gesellschaften im Sinne von Art. 3 Abs. 2, mit der Folge, dass sie grundsätzlich der Gesellschaftsteuer unterliegen.

74. Eine Ausnahme von der Gesellschaftsteuer für Kapitalgesellschaften im Sinne von Art. 3 Abs. 1 der Richtlinie 69/335 ist nur im Rahmen der engen Voraussetzungen der Art. 8 und 9 der Richtlinie möglich. Deren Voraussetzungen sind aber vorliegend nicht erfüllt. Denn zum einen gehört die Schifffahrt nicht zu den Wirtschaftszweigen, für die Art. 8 die Möglichkeit von sektoralen Ausnahmen vorsieht. Zum anderen sind auch die Voraussetzungen der Ausnahmevorschrift des Art. 9 nicht gegeben. Zieht ein Mitgliedstaat nämlich eine Maßnahme im Sinne von Art. 9 in Betracht, so hat er im Hinblick auf die Anwendung des Art. 97 EG rechtzeitig die Kommission zu befassen. Dieses Verfahren hat Griechenland bezüglich der streitgegenständlichen Ausnahmen aber nicht beschritten. Da Griechenland das in Art. 9 vorgesehene Verfahren nicht beschritten hat, kann vorliegend auch dahin stehen, ob im Rahmen von Art. 9 sektorale Ausnahmen überhaupt zulässig sein können.

75. Auch nach den Art. 7 Abs. 1 und 4 Abs. 2 der Richtlinie 69/335 kann die Ausnahme für Reedereien, Schifffahrtskonsortien und Schifffahrtsgesellschaften jeder Art nicht gerechtfertigt werden, denn diese sehen bereits nach ihrem Wortlaut lediglich die Möglichkeit für Griechenland vor, bestimmte *Vorgänge* von der Gesellschaftsteuer auszunehmen. Vorliegend nehmen die griechischen Bestimmungen aber nicht nur bestimmte Vorgänge von der Gesellschaftsteuer aus, sondern Gesellschaften eines bestimmten Wirtschaftssektors.

76. Dass Schifffahrtsgesellschaften, wie die griechische Regierung vorträgt, von jeher von der Gesellschaftsteuer befreit waren, stellt im Übrigen ebenfalls keine Rechtfertigung für eine Ausnahme von der Gesellschaftsteuer dar. Denn eine derartige Ausnahmemöglichkeit ist in der Richtlinie 69/335 nicht eröffnet.

77. Eine weitere Möglichkeit der Ausnahme von der Gesellschaftsteuer sieht die Richtlinie 69/335 nur für die im Sinne von Art. 3 Abs. 2 den Kapitalgesellschaften gleichgestellten Gesellschaften vor.

78. Da es sich hierbei um eine Ausnahmevorschrift handelt, trägt der Mitgliedstaat, der sich auf die Ausnahmevorschrift beruft, für deren Voraussetzungen die Darlegungs- und Beweislast. Griechenland hätte also vortragen müssen, dass die von der Gesellschaftsteuer ausgenommenen Reedereien, Schifffahrtskonsortien und Schifffahrtsgesellschaften keine Kapitalgesellschaften im Sinne des Art. 3 Abs. 1 sind, sondern vielmehr nur gleichgestellte Gesellschaften im Sinne von Artikel 3 Abs. 2, mit der Folge, dass für sie eine weitere Ausnahmemöglichkeit eröffnet ist. Handelte es sich nämlich bei den ausgenommenen Gesellschaften um gleichgestellte Gesellschaften, dann könnten diese, wie oben ausgeführt wurde, dann von der Gesellschaftsteuer ausgenommen werden, wenn es sich bei ihnen um eine eigenständige Gesellschaftsform handelt. Da die griechische Regierung dies jedoch nicht dargelegt hat, kommt vorliegend eine Rechtfertigung der Befreiung von der Gesellschaftsteuer auch nicht gemäß Artikel 3 Abs. 2 Satz 2 in Betracht.

79. Die im griechischen Recht ausgesprochene Steuerbefreiung für Reedereien, Schifffahrtskonsortien und Schifffahrtsgesellschaften verstößt somit gegen die Richtlinie 69/335.

80. Dieses Ergebnis steht auch nicht im Widerspruch zur Mitteilung C(2004) 43 der Kommission über Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr. [20] Darin bezeichnet die Kommission zwar steuerliche Begünstigungen durch die einzelnen Mitgliedstaaten als Maßnahmen, die ein Mittel zur Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit der Gemeinschaftsflotte gegenüber Schiffen, die in Drittländern registriert sind, darstellen können. [21]

81. Dieser Mitteilung der Kommission kann jedoch keine Aussage über die Zulässigkeit von Steuerbefreiungen im Rahmen der Richtlinie 69/335 entnommen werden. Zum einen verfolgt sie einen anderen Regelungszweck; sie soll nur die Kriterien festlegen, nach denen die Kommission die staatlichen Beihilfen für den Seeverkehr gemäß den Gemeinschaftsvorschriften und -verfahren und aufgrund des Art. 87 Abs. 3 Buchst. c oder des Art. 86 Abs. 2 EG genehmigt. [22] Zum anderen steht sie als bloße Mitteilung in der Normenhierarchie unter der Richtlinie 69/335 und kann damit nicht deren Anwendungsbereich und Inhalt determinieren.

82. Ein anderes Ergebnis folgt auch nicht aus Art. 80 Abs. 2 EG, auf den die griechische Regierung verweist. Art. 80 Abs. 2 EG bildet eine eigenständige Rechtsgrund-

20 — ABl. 2004, C 13, S. 3 bis 12.
21 — Mitteilung der Kommission (zitiert in Fn. 20, S. 6)
22 — Mitteilung der Kommission (zitiert in Fn. 20, S. 5).

lage für Vorschriften über die Seeschifffahrt. Die griechische Regierung ist der Ansicht, dass die Richtlinie 69/335 daher keine Anwendung auf die Seeschifffahrt finde. Vielmehr bedürfe es für diesen Sektor einer gesonderten auf Art. 80 Abs. 2 gestützten Regelung. Diese Argumentation überzeugt jedoch nicht. Art. 80 Abs. 2 EG ist nicht zu entnehmen, dass in Querschnittsbereichen jeweils Sonderregelungen für die Seeschifffahrt getroffen werden müssten.

C — Begrenzung der zeitlichen Wirkungen des Urteils

83. Das Königreich Spanien hat in seinem Streithilfeschriftsatz die zeitliche Begrenzung der Urteilswirkung beantragt. Zur Begründung hierfür verweist es zum einen darauf, dass zwischen der Notifizierung des streitigen griechischen Gesetzes an die Kommission und der Einleitung des Vertragsverletzungsverfahrens ein Zeitraum von 18 Jahren liegt und Griechenland während dieser Zeit gutgläubig war. Zum anderen würden durch das Urteil möglicherweise ausgelöste Steuererstattungsansprüche einen schweren wirtschaftlichen Nachteil für Griechenland bedeuten. In ihrer Stellungnahme auf den Streithilfeschriftsatz hat sich die griechische Regierung diesen Ausführungen des Königreichs Spanien zur Beschränkung der Urteilswirkung hilfsweise angeschlossen.

84. Eine zeitliche Begrenzung der Urteilswirkung ist explizit nur für die Nichtigkeitsklage in Art. 231 Abs. 2 EG vorgesehen. Der Gerichtshof hat darüber hinaus in Vorabentscheidungsverfahren aufgrund des allgemeinen Grundsatzes der Rechtssicherheit in Ausnahmefällen die zeitliche Begrenzung der Urteilswirkung ausgesprochen. Auch in Vertragsverletzungsverfahren hat er eine zeitliche Begrenzung der Urteilswirkungen in Betracht gezogen.[23] Soweit ein Urteil in einem Vertragsverletzungsverfahren aufgrund der in ihm enthaltenen Auslegung von Gemeinschaftsrecht über die reine Feststellung der Vertragsverletzung hinaus reichende Wirkung entfaltet, mag unter bestimmten Umständen Anlass bestehen, die Wirkungen eines solchen Urteils zeitlich zu begrenzen.

85. Im vorliegenden Fall sind jedoch bereits die allgemeinen Voraussetzungen für eine solche Begrenzung nicht gegeben. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist eine solche Begrenzung nur ausnahmsweise möglich, wenn zwei Voraussetzungen erfüllt sind[24]: erstens muss die Gefahr schwerwiegender wirtschaftlicher Auswirkungen bestehen, die insbesondere mit der großen Zahl von Rechtsverhältnissen zusammenhängen, die gutgläubig auf der Grundlage der als gültig betrachteten Regelungen eingegangen worden sind, zweitens müssen die

23 — Vgl. Urteile vom 19. März 2002, Kommission/Griechenland (C-426/98, Slg. 2002, I-2793, Randnrn. 40 ff.), und vom 24. September 1998, Kommission/Frankreich (C-35/97, Slg. 1998, I-5325, Randnrn. 49 ff.), und, die Möglichkeit einer Beschränkung der Urteilswirkung in einem Vertragsverletzungsverfahren nur hypothetisch in Betracht ziehend, Urteil vom 12. September 2000, Kommission/Vereinigtes Königreich (C-359/97, Slg. 2000, I-6355, Randnr. 92).

24 — Vgl. neben den in Fn. 23 genannten Urteilen auch Urteil vom 15. März 2005, Bidar (C-209/03, Slg. 2005, I-2119, Randnr. 69) und vom 20. September 2001, Grzelczyk (C-184/99, Slg. 2001, I-6193, Randnr. 53).

Einzelnen und die nationalen Behörden zu einem mit der Gemeinschaftsregelung unvereinbaren Verhalten veranlasst worden sein, weil eine objektive und bedeutende Unsicherheit hinsichtlich der Tragweite der Gemeinschaftsbestimmung bestand, zu der gegebenenfalls auch das Verhalten anderer Mitgliedstaaten oder der Kommission beigetragen hatte.

86. Im vorliegenden Fall ist jedenfalls die erste Voraussetzung nicht gegeben. Die Hellenische Republik hat nicht substantiiert vorgetragen, welche schwerwiegenden wirtschaftlichen Auswirkungen das der Klage stattgebende Urteil für sie haben könnte. Sie hat sich diesbezüglich lediglich den Ausführungen der spanischen Regierung angeschlossen. Die spanische Regierung hat ihrerseits aber auch nur pauschal auf schwere wirtschaftliche Nachteile für Griechenland hingewiesen. Im Übrigen hat die spanische Regierung auch keine eigenen wirtschaftlichen Nachteile vorgetragen.

V — Zu den Kosten

87. Nach Art. 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Kommission einen Kostenantrag stellt und die Hellenische Republik hinsichtlich zweier der drei im Wesentlichen gleich zu gewichtenden Teile des Klagegrundes unterliegt, sind der Hellenischen Republik zwei Drittel der Kosten aufzuerlegen. Da die Hellenische Republik keinen Kostenantrag gestellt hat, tragen die Beteiligten im Übrigen ihre Kosten gemäß Art. 69 § 5 der Verfahrensordnung selbst.

88. Das Königreich Spanien trägt nach Art. 69 § 4 der Verfahrensordnung die Kosten, die ihm durch die Streithilfe entstanden sind, selbst.

VI — Ergebnis

89. Ich schlage dem Gerichtshof daher vor, wie folgt zu entscheiden:

1. Die Hellenische Republik hat mit ihren gesetzlichen Regelungen über die Erhebung einer Steuer auf die Verlegung des satzungsmäßigen Sitzes oder die

Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung sowie über die Befreiung von der Gesellschaftsteuer für Reedereien, Schifffahrtskonsortien und Schifffahrtsgesellschaften jeder Art gegen ihre Verpflichtungen aus der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital verstoßen.

2. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

3. Die Hellenische Republik trägt zwei Drittel der Kosten des Verfahrens. Im Übrigen tragen die Parteien ihre Kosten selbst.

4. Das Königreich Spanien trägt seine eigenen Kosten.