URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

7. Juni 2007 *

In der Rechtssache C-178/05

betreffend eine Vertragsverletzungsklage nach Art. 226 EG, eingereicht am 18. April 2005,

Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch D. Triantafyllou als Bevollmächtigten, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Klägerin,

gegen

Hellenische Republik, vertreten durch S. Chala und M. Tassopoulou als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Beklagte,

* Verfahrenssprache: Griechisch.

unterstützt durch

Königreich Spanien, vertreten durch N. Díaz Abad als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Streithelfer,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten P. Jann (Berichterstatter) sowie der Richter R. Schintgen, A. Tizzano, A. Borg Barthet und M. Ilešič,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: R. Grass,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 15. Februar 2007

folgendes

Urteil

1 Mit ihrer Klage beantragt die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, festzustellen, dass die Hellenische Republik mit ihren Rechtsvorschriften über die

Erhebung einer Gesellschaftsteuer auf die Verlegung des satzungsmäßigen Sitzes bzw. des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung einer Gesellschaft sowie über die Befreiung von dieser Steuer für alle landwirtschaftlichen Genossenschaften bzw. Verbände oder Konsortien jeder Art dieser Genossenschaften sowie 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 (ABl. L 249, S. 25) in der durch die Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 (ABl. L 156, S. 23) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 69/335) verstoßen hat.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

2 Mit der Richtlinie 69/335 soll, wie sich aus ihrem ersten und ihrem zweiten Erwägungsgrund ergibt, der freie Kapitalverkehr, eine der für die Schaffung eines Binnenmarkts wesentlichen Grundfreiheiten, gefördert werden. Diese Richtlinie soll steuerrechtliche Hindernisse beseitigen, die auf dem Gebiet der Ansammlung von Kapital bestehen, insbesondere was Kapitalzuführungen anbelangt, d. h. jene Zuführungen, die die Gesellschafter oder Anteilseigner an Kapitalgesellschaften vornehmen, an denen sie beteiligt sind.

3 Zu diesem Zweck sehen die Art. 1 bis 9 der Richtlinie 69/335 die Erhebung einer harmonisierten Abgabe auf Kapitalzuführungen (im Folgenden: Gesellschaftsteuer) vor.

4 Nach dem sechsten Erwägungsgrund dieser Richtlinie wird diese Gesellschaftsteuer innerhalb der Europäischen Gemeinschaft nur einmal und in allen Mitgliedstaaten in gleicher Höhe erhoben.

5 So bestimmt Art. 1 der Richtlinie, dass „[d]ie Mitgliedstaaten ... eine ... Abgabe auf Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften [erheben]".

6 Art. 3 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 69/335 definiert die von dieser erfassten „Kapitalgesellschaften" wie folgt:

„(1) Kapitalgesellschaften im Sinne dieser Richtlinie sind:

a) die Gesellschaften ... griechischen ... Rechts ...

— ... Ανώνυμος Εταιρία [Aktiengesellschaft] ...;

— ... Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία [Kommanditgesellschaft auf Aktien] ...;

... Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης [Gesellschaft mit beschränkter Haftung] ...;

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.

(2) [D]en Kapitalgesellschaften [werden] 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."

7 Art. 4 der Richtlinie 69/335 listet die Vorgänge auf, die die Mitgliedstaaten der Gesellschaftsteuer unterwerfen können oder müssen.

8 So erheben die Mitgliedstaaten nach Art. 4 Abs. 1 Buchst. c dieser Richtlinie Gesellschaftsteuer auf:

„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."

9 Als „Gründung" einer Kapitalgesellschaft im Sinne des Art. 4 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 69/335 gilt nach Art. 4 Abs. 3 Buchst. b nicht „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".

10 Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 69/335 hat folgenden Wortlaut:

„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".

11 Nach Art. 8 dieser Richtlinie können die Mitgliedstaaten „eine Befreiung von der Gesellschaftsteuer auf die in Artikel 4 Absätze 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."

12 Art. 9 der Richtlinie hat folgenden Wortlaut:

„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 Artikels [97] des Vertrages damit."

Nationales Recht

13 Nach Art. 17 des Gesetzes 1676/86 vom 24. Dezember 1986 über die Festlegung des Mehrwertsteuersatzes und weitere Bestimmungen (FEK A' 204) werden im Wesentlichen die Handelsgesellschaften und Konsortien Gewerbetreibender sowie die Genossenschaften jeder Stufe mit einer „Steuer auf die Ansammlung von Kapital" belegt.

14 Art. 18 dieses Gesetzes definiert die steuerpflichtigen Vorgänge und zählt in Abs. 2 zu diesen:

„c) die Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung einer juristischen Person im Sinne des Art. 17 von einem [anderen] Mitgliedstaat ... nach Griechenland, sofern sie in dem [anderen] Mitgliedstaat nicht der Gesellschaftsteuer unterliegt;

d) die Verlegung des satzungsmäßigen Sitzes einer juristischen Person im Sinne des Art. 17, deren Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in einem Drittland liegt, von einem [anderen] Mitgliedstaat ... nach Griechenland, sofern sie in dem [anderen] Mitgliedstaat nicht der Gesellschaftsteuer unterliegt ...“

15 Nicht steuerpflichtig ist nach Art. 18 Abs. 4 Buchst. d „die Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung oder des satzungsmäßigen Sitzes einer juristischen Person im Sinne des Art. 17 von einem [anderen] Mitgliedstaat ... nach Griechenland, sofern sie in dem [anderen] Mitgliedstaat steuerpflichtig ist“, da dies keine Kapitalansammlung darstellt.

16 Art. 22 Abs. 1 des Gesetzes 1676/86 befreit von der Steuer auf die Ansammlung von Kapital:

„a) die landwirtschaftlichen Genossenschaften jeder Stufe sowie die Verbände oder Konsortien jeder Art dieser Genossenschaften;

b) die Reedereien, Schifffahrtskonsortien und Schifffahrtsgesellschaften jeder Art.“

Sachverhalt und Vorverfahren

17 Die Kommission gab der Hellenischen Republik zunächst Gelegenheit zur Äußerung und richtete dann am 22. Dezember 2004 eine mit Gründen versehene

Stellungnahme an sie, in der sie ausführte, dass ihr einige Aspekte der nationalen Regelung über die Steuer auf die Ansammlung von Kapital mit der Richtlinie 69/335 unvereinbar erschienen. Sie forderte diesen Mitgliedstaat daher auf, seinen Verpflichtungen aus dem Gemeinschaftsrecht binnen zwei Monaten nach Zustellung dieser mit Gründen versehenen Stellungnahme nachzukommen.

18 Da die Kommission die Antwort der griechischen Behörden mit Schreiben vom 28. Februar 2005 nicht für zufriedenstellend hielt, hat sie die vorliegende Klage erhoben.

19 Mit Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofs vom 19. September 2005 ist das Königreich Spanien als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge der Hellenischen Republik zugelassen worden.

Zur Klage

20 Die Kommission stützt ihre Klage auf eine einzige Rüge, die im Wesentlichen aus folgenden drei Teilen besteht:

— Durch die nationalen Rechtsvorschriften, nach denen bei innergemeinschaftlichen Sitzverlegungen Gesellschaftsteuer erhoben werde, sofern die betreffende Gesellschaft im Herkunftsmitgliedstaat nicht der Gesellschaftsteuer unterliege (im Folgenden: fragliche Regelung über die Sitzverlegungen), sei Art. 4 Abs. 1 Buchst. g und h sowie Abs. 3 Buchst. b der Richtlinie 69/335 nicht ordnungsgemäß in innerstaatliches Recht umgesetzt worden;

— durch die nationalen Rechtsvorschriften über die Befreiung für landwirtschaftliche Genossenschaften bzw. Verbände oder Konsortien jeder Art dieser Genossenschaften von der Gesellschaftsteuer (im Folgenden: fragliche Steuerbefreiung für landwirtschaftliche Genossenschaften) seien die Art. 1 und 3 der Richtlinie 69/335 nicht ordnungsgemäß in innerstaatliches Recht umgesetzt worden, und

— durch die nationalen Rechtsvorschriften über die Befreiung für Reedereien, Schifffahrtskonsortien und Schifffahrtsgesellschaften jeder Art von der Gesellschaftsteuer (im Folgenden: fragliche Steuerbefreiung für Schifffahrtsgesellschaften) seien die Art. 1 und 3 der Richtlinie 69/335 nicht ordnungsgemäß in innerstaatliches Recht umgesetzt worden.

Zum ersten Teil der Rüge: die fragliche Regelung über die Sitzverlegungen

Vorbringen der Verfahrensbeteiligten

21 Nach Auffassung der Kommission stellt die fragliche Regelung über die Sitzverlegungen, wonach für innergemeinschaftliche Sitzverlegungen Gesellschaftsteuer erhoben wird, sofern die betreffende Gesellschaft im Herkunftsmitgliedstaat nicht dieser Steuer unterliegt, eine nicht ordnungsgemäße Umsetzung von Art. 4 Abs. 1 Buchst. g und h sowie Abs. 3 Buchst. b der Richtlinie 69/335 dar.

22 Entgegen den Anforderungen dieser Richtlinie ermögliche diese Regelung eine Besteuerung von Sitzverlegungen von Gesellschaften, die im Herkunftsmitgliedstaat für den Zweck der Erhebung der Gesellschaftsteuer als „Kapitalgesellschaften" angesehen würden.

23 Die Hellenische Republik hält dem entgegen, dass die fragliche Regelung über die Sitzverlegungen nicht auf die „tatsächliche Besteuerung" der Kapitalgesellschaften im Herkunftsmitgliedstaat abstelle, sondern auf deren „Steuerpflichtigkeit" in diesem Staat.

24 Sie räumt zwar ein, dass diese Unterscheidung bisher nicht klar getroffen worden sei und zu einer gewissen Verwirrung geführt haben könne, meint aber gleichwohl, dass das Kriterium der „Steuerpflichtigkeit" mit dem in der Richtlinie 69/335 vorgesehenen Kriterium der „Kapitalgesellschaft" harmoniere und daher eine ordnungsgemäße Umsetzung von Art. 4 Abs. 1 Buchst. g und h sowie Abs. 3 Buchst. b dieser Richtlinie darstelle.

Würdigung durch den Gerichtshof

25 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass nach Art. 10 Abs. 1 EG die Mitgliedstaaten alle geeigneten Maßnahmen allgemeiner oder besonderer Art zur Erfüllung der Verpflichtungen zu treffen haben, die sich aus dem EG-Vertrag oder aus Handlungen der Organe der Gemeinschaft ergeben. Zu diesen Handlungen gehören die Richtlinien, die nach Art. 249 Abs. 3 EG für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet werden, hinsichtlich des zu erreichenden Zieles verbindlich sind. Diese Verpflichtung schließt diejenige ein, im Rahmen der nationalen Rechtsordnung alle erforderlichen Maßnahmen zu treffen, um die volle Wirksamkeit der Richtlinie entsprechend ihrer Zielsetzung zu gewährleisten (vgl. u. a. Urteile vom 17. Juni 1999, Kommission/Italien, C-336/97, Slg. 1999, I-3771, Randnr. 19, und vom 10. März 2005, Kommission/Deutschland, C-531/03, nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnr. 16).

26 Nach Art. 4 Abs. 1 Buchst. g und h der Richtlinie 69/335 unterliegen Verlegungen des (tatsächlichen bzw. satzungsmäßigen) Sitzes von Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen von einem Mitgliedstaat in einen anderen

Mitgliedstaat der Gesellschaftsteuer, wenn sie für den Zweck der Erhebung der Gesellschaftsteuer in letzterem als Kapitalgesellschaften, im erstgenannten Mitgliedstaat hingegen nicht als Kapitalgesellschaften angesehen werden.

27 Folglich sehen diese Bestimmungen keine Gesellschaftsteuer für Sitzverlegungen von Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen vor, die für den Zweck der Erhebung der Gesellschaftsteuer in beiden betroffenen Mitgliedstaaten als „Kapitalgesellschaften" angesehen werden.

28 Art. 4 Abs. 3 Buchst. b der Richtlinie 69/335 verdeutlicht, dass solche Verlegungen auch nicht nach Art. 4 Abs. 1 Buchst. a der Gesellschaftsteuer unterworfen werden können.

29 Wie die griechische Regierung selbst einräumt, kann jedoch das in der fraglichen Regelung über die Sitzverlegungen verwendete Kriterium der „Steuerpflichtigkeit" zur Erhebung von Gesellschaftsteuer in Griechenland führen, obwohl die betroffene Gesellschaft auch im Herkunftsmitgliedstaat als „Kapitalgesellschaft" angesehen wird. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der letztgenannte Staat alle Vorgänge gemäß Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 69/335 von der Steuer befreit oder wenn er einen Steuersatz von Null anwendet.

30 Folglich entspricht das in der fraglichen Regelung über die Sitzverlegungen verwendete Kriterium der „Steuerpflichtigkeit" nicht dem in Art. 4 Abs. 1 Buchst. g und h sowie Abs. 3 Buchst. b der Richtlinie 69/335 vorgesehenen Kriterium der „Kapitalgesellschaft". Vielmehr ermöglicht es eine Erhebung von Gesellschaftsteuer in Fällen, in denen die Richtlinie 69/335 dies nicht vorsieht.

31 Da die Richtlinie 69/335 die Fälle, in denen die Mitgliedstaaten Gesellschaftsteuer erheben dürfen, abschließend harmonisiert, ist die fragliche Regelung über die Sitzverlegungen mithin als nicht ordnungsgemäße Umsetzung dieser Bestimmungen des Art. 4 dieser Richtlinie anzusehen.

32 Gegen diese Feststellung spricht auch nicht das Vorbringen des Königreichs Spanien, dass das Kriterium der „Steuerpflichtigkeit" erforderlich sei, um die Steuerumgehung zu bekämpfen. Da nämlich die Richtlinie 69/335 die Fälle, in denen die Mitgliedstaaten Gesellschaftsteuer erheben können, abschließend harmonisiert und diese Richtlinie keine ausdrückliche Bestimmung enthält, die die Mitgliedstaaten ermächtigen würde, allgemeine Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerumgehung zu treffen, dürfen sich die Mitgliedstaaten der Anwendung des Gemeinschaftsrechts nur unter besonderen, eine missbräuchliche oder betrügerische Praxis bildenden Umständen widersetzen. Die Anwendung des Gemeinschaftsrechts kann nämlich nicht so weit gehen, dass missbräuchliche Praktiken von Wirtschaftsteilnehmern gedeckt würden, d. h. Handlungen, die nicht im Rahmen normaler Geschäfte, sondern nur zu dem Zweck getätigt werden, missbräuchlich in den Genuss von im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Vorteilen zu gelangen (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteil vom 21. Februar 2006, Halifax u. a., C-255/02, Slg. 2006, I-1609, Randnr. 69 und die dort angeführte Rechtsprechung). Zum einen beschränkt sich aber im vorliegenden Fall die fragliche Regelung über die Sitzverlegungen nicht auf die Missbrauchsbekämpfung in einem besonderen Fall. Zum anderen kann die Inanspruchnahme eines durch das Gemeinschaftsrecht geschaffenen Rechts, wie die Niederlassung einer Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat oder die Verlegung ihres Sitzes, für sich allein keinen Missbrauchsverdacht begründen.

33 Soweit die Hellenische Republik einräumt, dass durch die fragliche Regelung über die Sitzverlegungen die Unterscheidung zwischen „tatsächlicher Besteuerung" und „Steuerpflichtigkeit" nicht klar getroffen worden sei und zu einer gewissen Verwirrung geführt haben könne, kommt hinzu, dass eine solche Regelung keinesfalls die von der Rechtsprechung an die Umsetzung von Richtlinien gestellten Anforderungen erfüllt. Nach dieser Rechtsprechung ist es nämlich für die Erfüllung des Erfordernisses der Rechtssicherheit von besonderer Bedeutung, dass die Rechtslage für die Einzelnen hinreichend bestimmt und klar ist und sie in die

Lage versetzt, von allen ihren Rechten Kenntnis zu erlangen und diese gegebenenfalls vor den nationalen Gerichten geltend zu machen (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile vom 19. September 1996, Kommission/Griechenland, C-236/95, Slg. 1996, I-4459, Randnr. 13, und vom 14. März 2006, Kommission/Frankreich, C-177/04, Slg. 2006, I-2461, Randnr. 48). Mit der fraglichen Regelung ist aber keine solche hinreichend bestimmte und klare Lage geschaffen worden.

34 Somit ist der erste Teil der Rüge, auf die die Kommission ihre Klage stützt, begründet.

Zum zweiten Teil der Rüge: die fragliche Steuerbefreiung für landwirtschaftliche Genossenschaften

Vorbringen der Verfahrensbeteiligten

35 Die Kommission macht geltend, dass landwirtschaftliche Genossenschaften keine gesonderte Art von Gesellschaft seien, der die Richtlinie 69/335 eine Sonderbehandlung vorbehalte, und dass deren Steuerbefreiung daher eine nicht ordnungsgemäße Umsetzung der Art. 1 und 3 dieser Richtlinie darstelle.

36 Die Hellenische Republik trägt demgegenüber vor, dass in Anbetracht der im griechischen Recht getroffenen Unterscheidung zwischen vier verschiedenen Arten von Genossenschaften, nämlich den landwirtschaftlichen, den zivilrechtlichen, den freiwilligen und den Zwangsgenossenschaften, die Erstgenannten somit eine gesonderte Art von Gesellschaften bildeten, deren Befreiung von der Gesellschaftsteuer nach Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 69/335 zulässig sei.

Würdigung durch den Gerichtshof

37 Art. 1 der Richtlinie 69/335 sieht vor, dass die Mitgliedstaaten auf Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften Gesellschaftsteuer erheben.

38 Zur Klarstellung dessen, was unter „Kapitalgesellschaft" im Sinne der Richtlinie 69/335 zu verstehen ist, verweist Art. 3 Abs. 1 Buchst. a auf bestimmte Arten von Gesellschaften des innerstaatlichen Rechts der Mitgliedstaaten, zu denen im griechischen Recht die Ανώνυμος Εταιρία (Aktiengesellschaft), die Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία (Kommanditgesellschaft auf Aktien) und die Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης (Gesellschaft mit beschränkter Haftung) gehören.

39 Art. 3 Abs. 1 Buchst. b dieser Richtlinie erfasst Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristische Personen, deren Kapital- oder Vermögensanteile börsenfähig sind, und Art. 3 Abs. 1 Buchst. c nimmt Bezug auf Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristische Personen 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.

40 Darüber hinaus stellt Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 69/335 den Kapitalgesellschaften alle anderen Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen, die einen Erwerbszweck verfolgen, grundsätzlich gleich.

41 Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass die fraglichen landwirtschaftlichen Genossenschaften nicht unter Art. 3 Abs. 1 der Richtlinie 69/335 fallen. Den Akten

ist nämlich zu entnehmen, dass die Anteile an einer landwirtschaftlichen Genossenschaft nicht börsenfähig sind. Außerdem können die Mitglieder einer solchen Genossenschaft die von ihnen gehaltenen Anteile erst nach einem Beschluss des Verwaltungsrats und unter der Voraussetzung veräußern, dass eine solche Veräußerung, die nur an andere Mitglieder dieser Genossenschaft erfolgen kann, nach der Satzung zulässig ist.

42 Die fraglichen landwirtschaftlichen Genossenschaften verfolgen hingegen, wie die Generalanwältin in Nr. 60 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, eine wirtschaftliche Tätigkeit, die, wenn sie auch nicht speziell auf die Erzielung eines finanziellen Gewinns gerichtet ist, gleichwohl die wirtschaftliche und soziale Entwicklung ihrer Mitglieder fördern soll. Somit verfolgen diese Genossenschaften einen Erwerbszweck und sind als nach Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 69/335 den Kapitalgesellschaften gleichgestellt anzusehen.

43 Diese Auslegung wird durch den Zweck der letztgenannten Bestimmung bestätigt, wonach verhindert werden soll, dass die Wahl einer bestimmten Rechtsform dazu führt, dass wirtschaftlich gleichwertige Vorgänge steuerlich unterschiedlich behandelt werden. Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 69/335 erfasst für den Zweck der Erhebung der Gesellschaftsteuer alle Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen, die zwar die gleiche wirtschaftliche Funktion erfüllen wie die Kapitalgesellschaften im eigentlichen Sinn, nämlich eine Gewinnerzielung durch Zusammenführung von Kapital in einem gesonderten Vermögen, aber nicht die Merkmale des in Art. 3 Abs. 1 definierten Begriffs der „Kapitalgesellschaft" aufweisen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. November 1987, Amro Aandelen Fonds, 112/86, Slg. 1987, 4453, Randnrn. 10 und 11).

44 Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 69/335 belässt den Mitgliedstaaten allerdings die Befugnis, die dort vorgesehene Gleichstellung einzuschränken, indem er ihnen gestattet, bestimmte Arten von den Kapitalgesellschaften gleichgestellten Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen von der Erhebung der Gesellschaftsteuer auszunehmen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 15. Juli 1982, Felicitas Rickmers-Linie, 270/81, Slg. 1982, 2771, Randnr. 3, und Amro Aandelen Fonds, Randnr. 12).

45 Wie die Generalanwältin in den Nrn. 64 bis 67 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, ist diese Ausnahme so zu verstehen, dass sie Gesellschaftsformen und nicht einfach einzelne Gesellschaften oder in einem bestimmten Wirtschaftszweig tätige Gesellschaften erfasst.

46 Im vorliegenden Fall geht aus den Akten hervor, dass die fraglichen landwirtschaftlichen Genossenschaften im griechischen Recht tatsächlich eine eigenständige Gesellschaftsform bilden. Dieses unterscheidet nämlich zwischen vier verschiedenen Arten von Genossenschaften, nämlich den landwirtschaftlichen, den zivilrechtlichen, den freiwilligen und den Zwangsgenossenschaften. Die landwirtschaftlichen Genossenschaften unterliegen, wie die Generalanwältin in den Nrn. 68 und 69 ihrer Schlussanträge dargelegt hat, einer eigenständigen gesetzlichen Regelung, die spezielle Vorschriften hinsichtlich deren Struktur, Aufbau und Organisation enthält. Folglich sind sie nicht lediglich Genossenschaften, die in einem besonderen Wirtschaftszweig tätig sind.

47 Mithin war die Hellenische Republik dazu berechtigt, landwirtschaftliche Genossenschaften bzw. Verbände und Konsortien dieser Genossenschaften, wie sie es in Art. 22 Abs. 1 Buchst. a des Gesetzes 1676/86 getan hat, von der Gesellschaftsteuer zu befreien.

48 Daher ist der zweite Teil der Rüge, auf die die Kommission ihre Klage stützt, als unbegründet zurückzuweisen.

Zum dritten Teil der Rüge: die fragliche Steuerbefreiung für Schifffahrtsgesellschaften

Vorbringen der Verfahrensbeteiligten

49 Da die in Art. 3 Abs. 2 und in den Art. 7, 8 und 9 der Richtlinie 69/335 vorgesehenen Ausnahmen nach Ansicht der Kommission für Schifffahrtsgesellschaften nicht

gelten, sieht sie in der Tatsache, dass diese von der Gesellschaftsteuer befreit wurden, eine nicht ordnungsgemäße Umsetzung der Art. 1 und 3 der Richtlinie 69/353.

50 Die Hellenische Republik hält dem entgegen, dass die Richtlinie 69/335 in Ermangelung eines nach Art. 80 Abs. 2 EG ergangenen ausdrücklichen Beschlusses des Rates der Europäischen Union nicht für Kapitalgesellschaften im Seeschifffahrtssektor gelte.

51 Außerdem sei die den Schifffahrtsgesellschaften zugute kommende Befreiung von der Gesellschaftsteuer notwendig, um einen neuralgischen Sektor zu stärken, und werde aus diesem Grund durch die Mitteilung C(2004) 43 der Kommission — Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (ABl. 2004, C 13, S. 3) sogar gefördert.

Würdigung durch den Gerichtshof

52 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass Art. 80 Abs. 2 EG keineswegs die Anwendbarkeit des Vertrags auf den Seeverkehr ausschließt, sondern lediglich vorsieht, dass die im Dritten Teil Titel V des Vertrags enthaltenen Sonderbestimmungen über die gemeinsame Verkehrspolitik nicht automatisch für diesen Tätigkeitsbereich gelten. Mithin entzieht sich der Seeverkehr nach dieser Bestimmung zwar, solange der Rat nichts anderes bestimmt, den Vorschriften des Titels V, er unterliegt jedoch aus den gleichen Gründen wie die übrigen Verkehrsarten, den allgemeinen Vertragsvorschriften. Daraus folgt, dass die Mitgliedstaaten zur Anwendung der Richtlinie 69/335 auf dem Gebiet des Seeverkehrs nicht nur befugt, sondern verpflichtet sind (vgl. Urteil vom 4. April 1974, Kommission/Frankreich, 167/73, Slg. 1974, 359, Randnrn. 30 bis 33). Entgegen dem Vorbringen der Hellenischen Republik findet die Richtlinie 69/335 daher auch auf Kapitalgesellschaften des Seeschifffahrtsektors Anwendung.

53 Wie bereits in den Randnrn. 37 bis 39 des vorliegenden Urteils ausgeführt, sieht Art. 1 der Richtlinie 69/335 vor, dass die Mitgliedstaaten auf Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften Gesellschaftsteuer erheben.

54 Zur Klarstellung dessen, was unter „Kapitalgesellschaften" im Sinne dieser Richtlinie zu verstehen ist, verweist Art. 3 Abs. 1 zum einen auf die Ανώνυμος Εταιρία (Aktiengesellschaft), auf die Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία (Kommanditgesellschaft auf Aktien) und auf die Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης (Gesellschaft mit beschränkter Haftung) und bezieht sich zum anderen auf die Börsenfähigkeit der Anteile (Art. 3 Abs. 1 Buchst. b) sowie auf deren freie Veräußerbarkeit, soweit diese das Beteiligungsrisiko verkörpern (Art. 3 Abs. 1 Buchst. c) (vgl. in diesem Sinne Urteil Amro Aandelen Fonds, Randnr. 8).

55 Die Hellenische Republik bestreitet nicht, dass die fragliche Steuerbefreiung für Schifffahrtsgesellschaften u. a. in Art. 3 Abs. 1 der Richtlinie 69/335 genannte Kapitalgesellschaften betrifft.

56 Daher sind Zuführungen an solche Gesellschaften grundsätzlich der Gesellschaftsteuer zu unterwerfen.

57 Die Richtlinie 69/335 sieht jedoch in den Art. 8 und 9 die Möglichkeit vor, bestimmte Arten von Kapitalgesellschaften von der Gesellschaftsteuer zu befreien.

58 So können die Mitgliedstaaten nach Art. 8 dieser Richtlinie Zuführungen an Kapitalgesellschaften, die Versorgungsbetriebe sind, von der Steuer befreien, wenn deren Kapital mindestens zur Hälfte im Besitz des Staates oder anderer Gebiets-

körperschaften ist. Dasselbe gilt für Zuführungen an Kapitalgesellschaften, die ausschließlich und unmittelbar kulturellen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken oder der Volksbildung dienen.

59 Nach Art. 9 der Richtlinie können die Mitgliedstaaten nach rechtzeitiger Meldung bei der Kommission bestimmte Arten von Kapitalgesellschaften aus Gründen der Steuergerechtigkeit, aus sozialen Gründen oder um einer besonderen Lage Rechnung zu tragen, von der Steuer befreien.

60 Wie die Generalanwältin in Nr. 74 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, sind aber die in den Art. 8 und 9 der Richtlinie 69/335 für die Gewährung einer Befreiung von der Gesellschaftsteuer geforderten Voraussetzungen im vorliegenden Fall nicht erfüllt. Zwar ist es möglich, dass die eine oder andere Schifffahrtsgesellschaft tatsächlich Versorgungsdienstleistungen erbringt und sich gemäß dem in Art. 8 angesprochenen Fall mindestens zu 50 % im Besitz des Staates oder anderer Gebietskörperschaften befindet, doch deutet nichts in den Akten darauf hin, dass dies bei allen von der fraglichen nationalen Regelung erfassten Schifffahrtsgesellschaften der Fall wäre. Außerdem hat die Hellenische Republik das in Art. 9 der Richtlinie vorgesehene Meldeverfahren nicht eingehalten.

61 Da die Richtlinie 69/335 keine weitere Möglichkeit vorsieht, eine Art von „Kapitalgesellschaft" im Sinne des Art. 3 Abs. 1 der Richtlinie von der Steuer zu befreien, war die Hellenische Republik somit nicht dazu berechtigt, Reedereien, Schifffahrtskonsortien und Schifffahrtsgesellschaften jeder Art von der Gesellschaftsteuer zu befreien, wie sie es in Art. 22 Abs. 1 Buchst. b des Gesetzes 1676/86 getan hat.

62 Gegen diese Feststellung spricht auch nicht das Verteidigungsvorbringen der Hellenischen Republik, wonach die den Schifffahrtsgesellschaften zugute kommende Befreiung von der Gesellschaftsteuer notwendig sei, um einen neuralgischen

Sektor zu stärken, und aus diesem Grund durch die Mitteilung C(2004) 43 sogar gefördert werde. Der Unvereinbarkeit der Steuerbefreiung für Schifffahrtsgesellschaften mit den Bestimmungen der Richtlinie 69/335 kann nämlich nicht dadurch abgeholfen werden, dass eine solche Befreiung mit in anderen Bereichen, wie jenem der staatlichen Beihilfen, erlassenen Gemeinschaftsmaßnahmen vereinbar sein mag.

63 Somit ist der dritte Teil der Rüge, auf die die Kommission ihre Klage stützt, begründet.

64 Demnach ist festzustellen, dass die Hellenische Republik mit ihren Rechtsvorschriften über die Erhebung von Gesellschaftsteuer auf die Verlegung des satzungsmäßigen Sitzes bzw. des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung einer Gesellschaft sowie über die Befreiung von dieser Steuer für Reedereien, Schifffahrtskonsortien und Schifffahrtsgesellschaften jeder Art gegen ihre Verpflichtungen aus der Richtlinie 69/335 verstoßen hat.

Zu den zeitlichen Wirkungen des Urteils des Gerichtshofs

65 Für den Fall, dass der Gerichtshof die gerügte Vertragsverletzung feststellen sollte, beantragen sowohl die Hellenische Republik als auch das Königreich Spanien, die zeitlichen Wirkungen des Urteils ausnahmsweise zu beschränken.

66 Nach Meinung dieser Mitgliedstaaten führen die Erstattungsanträge, die dieses Urteil nach sich ziehen könnte, zu einem schweren wirtschaftlichen Schaden für die Hellenische Republik.

67 Selbst wenn man annähme, dass die nach Art. 226 EG ergangenen Urteile die gleichen Wirkungen haben wie die nach Art. 234 EG ergangenen und daher Erwägungen der Rechtssicherheit eine Beschränkung ihrer zeitlichen Wirkungen erforderlich machen könnten (vgl. Urteil vom 12. September 2000, Kommission/Vereinigtes Königreich, C-359/97, Slg. 2000, I-6355, Randnr. 92), sofern die von der Rechtsprechung des Gerichtshofs im Rahmen des Art. 234 EG geforderten Voraussetzungen vorlägen (vgl. u. a. Urteil vom 10. Januar 2006, Skov und Bilka, C-402/03, Slg. 2006, I-199, Randnr. 51), genügt hierzu die Feststellung, dass im vorliegenden Fall die Berufung der Hellenischen Republik auf die Gefahr schwerwiegender wirtschaftlicher Folgen im Sinne dieser Rechtsprechung nicht begründet ist.

68 Wie die Generalanwältin in Nr. 86 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, hat die Hellenische Republik nämlich nichts vorgetragen, was eine solche Gefahr schwerwiegender wirtschaftlicher Folgen belegen könnte. Sie hat sich lediglich jene Argumente zu eigen gemacht, die das Königreich Spanien in seinem Streithilfeschriftsatz dargelegt hat. Das Königreich Spanien hat sich jedoch seinerseits darauf beschränkt, ganz allgemein auf die wirtschaftlichen Nachteile hinzuweisen, die das Urteil des Gerichtshofs, mit dem die gerügte Vertragsverletzung festgestellt wird, für den betreffenden Mitgliedstaat haben könnte.

Kosten

69 Nach Artikel 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Kommission beantragt hat, der Hellenischen Republik die Kosten aufzuerlegen, und diese mit ihrem Vorbringen im Wesentlichen unterlegen ist, sind ihr die Kosten aufzuerlegen.

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

1. **Die Hellenische Republik hat mit ihren Rechtsvorschriften über die Erhebung von Gesellschaftsteuer auf die Verlegung des satzungsmäßigen Sitzes bzw. des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung einer Gesellschaft sowie über die Befreiung von dieser Steuer 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 in der durch die Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 geänderten Fassung verstoßen.**

2. **Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.**

3. **Die Hellenische Republik trägt die Kosten.**

Unterschriften