# SCHLUSSANTRÄGE VON GENERALANWALT JÁN MAZÁK vom 26. April 2007 [1]

1. In diesem Vorabentscheidungsverfahren geht es vor allem um die Vereinbarkeit nationaler Rechtsvorschriften wie der französischen Vorschriften über die Erhebung einer Steuer von 3 % auf den Verkehrswert von Grundstücken (im Folgenden: streitige Steuer) mit dem Gemeinschaftsrecht, insbesondere mit den Bestimmungen des EG-Vertrags über die Niederlassungsfreiheit und den freien Kapitalverkehr, sowie um die Klärung bestimmter anderer damit zusammenhängender Auslegungsfragen.

2. Die nationalen Vorschriften machen einen Anspruch ausländischer juristischer Personen auf Befreiung von der streitigen Steuer abhängig vom Bestehen einer staatsvertraglichen Regelung über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden oder über ein Diskriminierungsverbot in Steuerangelegenheiten mit demjenigen Mitgliedstaat, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der juristischen Person befindet [2]. Erklärter Zweck der nationalen Vorschriften ist die Gewährleistung einer wirksamen Steueraufsicht sowie die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht im Hinblick auf die in Frankreich erhobene Solidaritätssteuer auf das Vermögen (impôt de solidarité sur la fortune, im Folgenden: ISF).

## I — Maßgebliche Rechtsvorschriften

### A — *Gemeinschaftsrecht*

3. Art. 1 der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern [3] (im Folgenden: Richtlinie 77/799) lautet:

„Allgemeine Bestimmungen

(1) Die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten erteilen sich nach dieser Richtlinie gegenseitig alle Auskünfte, die für die

1 — Originalsprache: Englisch.

2 — In den einschlägigen Bestimmungen werden die Begriffe „Sitz" und „Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung" verwendet. Insbesondere aus den zur Klarstellung gemachten mündlichen Ausführungen der französischen Regierung ergibt sich, dass diese Begriffe für die Zwecke des vorliegenden Verfahrens synonym gebraucht werden können.

3 — ABl. L 336, S. 15.

zutreffende Festsetzung der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen geeignet sein können.

(2) Als Steuern vom Einkommen und vom Vermögen gelten, unabhängig von der Erhebungsform, alle Steuern, die vom Gesamteinkommen, vom Gesamtvermögen oder von Teilen des Einkommens oder des Vermögens erhoben werden, einschließlich der Steuern vom Gewinn aus der Veräußerung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens, der Lohnsummensteuern sowie der Steuern vom Vermögenszuwachs.

(3) Gegenwärtig sind die in Absatz 2 genannten Steuern insbesondere die folgenden: ... in Frankreich: Impôt sur le revenu, Impôt sur les sociétés, Taxe professionelle, Taxe foncière sur les propriétés bâties, Taxe foncière sur les propriétés non bâties ...

(4) Absatz 1 gilt auch für alle Steuern gleicher oder ähnlicher Art, die künftig neben den in Absatz 3 aufgeführten Steuern oder an deren Stelle erhoben werden könnten. Die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten unterrichten sich gegenseitig sowie auch die Kommission von dem Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Steuern.

...“

4. Art. 8 der Richtlinie 77/799 lautet:

„Grenzen des Auskunftsaustausches

(1) Diese Richtlinie verpflichtet nicht zu Ermittlungen oder zur Übermittlung von Auskünften, wenn deren Durchführung oder deren Beschaffung oder Verwertung durch die zuständige Behörde des auskunftgebenden Staates für ihre eigenen steuerlichen Zwecke gesetzliche Vorschriften oder ihre Verwaltungspraxis entgegenstünden.

(2) Die Auskunftsübermittlung kann verweigert werden, wenn sie zur Preisgabe eines Geschäfts-, Industrie- oder Berufsgeheimnisses oder eines Geschäftsverfahrens führen oder wenn die Verbreitung der betreffenden Auskunft gegen die öffentliche Ordnung verstoßen würde.

(3) Die zuständige Behörde eines Mitgliedstaats kann die Auskunftsübermittlung verweigern, wenn der interessierte Staat zur Übermittlung gleichartiger Auskünfte aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht in der Lage wäre.“

5. Art. 11 der Richtlinie 77/799 lautet:

„Verhältnis zu weiter gehenden Beistandspflichten

Weiter gehende Verpflichtungen zum Auskunftsaustausch nach anderen Rechtsvorschriften bleiben von den vorstehenden Bestimmungen unberührt."

B — *Nationale Vorschriften*

1. Die Steuer in Höhe von 3 % auf das Grundeigentum juristischer Personen

6. Nach Art. 990D Abs. 1 des Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch, im Folgenden: CGI) haben juristische Personen, die direkt oder über eine andere Person Eigentümer eines oder mehrerer in Frankreich belegener Grundstücke oder Inhaber dinglicher Rechte an solchen Grundstücken sind, darauf eine jährliche Steuer in Höhe von 3 % des Verkehrswerts dieser Grundstücke bzw. Rechte zu entrichten.

7. Dieser Steuer unterliegen juristische Personen jeder Rechtsform, einschließlich Handelsgesellschaften, Stiftungen und Vereinigungen; Kapitalgesellschaften, deren Anteile auf einem geregelten Markt gehandelt werden, sind dagegen befreit [4].

8. Besteuerungsgrundlage ist das am 1. Januar eines jeden Steuerjahrs bestehende Grundeigentum.

9. Befreiungstatbestände für diese Steuer sind in Art. 990E CGI geregelt, der lautet:

„... (2) Die in Art. 990D bezeichnete Steuer ist nicht anwendbar auf juristische Personen, deren Sitz sich in einem Land oder Gebiet befindet, das mit Frankreich ein Amtshilfeabkommen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht geschlossen hat, und die spätestens zum 15. Mai eines jeden Jahres der Stelle, die durch die in Art. 990F genannte Verordnung festgelegt wurde, Ort, Bezeichnung und Wert der am 1. Januar in

4 — Zu dieser letztgenannten Befreiung vgl. Art. 990E Abs. 4 CGI.

ihrem Besitz befindlichen Grundstücke, Identität und Anschrift ihrer Mitglieder zu diesem Zeitpunkt sowie die Anzahl der den einzelnen Mitgliedern zustehenden Anteile angeben.

(3) Die in Art. 990D bezeichnete Steuer ist nicht anwendbar auf juristische Personen, die den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in Frankreich haben, oder auf andere juristische Personen, die aufgrund eines Staatsvertrags nicht höher besteuert werden dürfen, wenn sie jedes Jahr der Steuerbehörde auf deren Aufforderung Ort und Bezeichnung der am 1. Januar in ihrem Eigentum befindlichen Grundstücke, die Identität und die Anschrift ihrer Anteilseigner, Teilhaber oder sonstigen Mitglieder, die Anzahl der diesen jeweils zustehenden Anteile oder sonstigen Rechte sowie einen Nachweis für deren Wohnsitz für Steuerzwecke mitteilen bzw. sich zu einer solchen Mitteilung verpflichten und dieser Verpflichtung nachkommen ...“

10. Gemäß Art. 990E Abs. 1 sind außerdem juristische Personen befreit, deren unbewegliches Vermögen in Frankreich weniger als 50 % ihres in Frankreich befindlichen Gesamtvermögens ausmacht (d. h. Gesellschaften, die nicht sogenannte Sociétés à prépondérance immobilière sind) [5].

5 — Grundstücke, die die juristische Person ihren eigenen Geschäftszwecken mit Ausnahme immobilienbezogener Zwecke zugewiesen hat, bleiben bei der Berechnung des Schwellenwerts von 50 % außer Betracht.

2. Vermögensteuer (ISF) [6]

11. Nach den Verfahrensakten und den Erklärungen der französischen Regierung bezweckt die durch die nationalen Vorschriften erhobene Steuer die Gewährleistung einer wirksamen Steueraufsicht sowie die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht im Hinblick auf die Vermögensteuer (ISF).

12. Der Gerichtshof hat sich bereits mit dem Institut der Vermögensteuer befasst. Sie ist nach seiner Beschreibung ebenso wie die Einkommensteuer eine direkte Steuer, die nach der Steuerkraft des Steuerpflichtigen bemessen und oft als Ergänzung der Einkommensteuer, besonders der Kapitalsteuer, angesehen wird [7].

13. Die relevanten Bestimmungen über die ISF sind in Art. 885A ff. des CGI enthalten. Es handelt sich um eine jährliche Steuer, zu der natürliche Personen veranlagt werden, die (jeweils am 1. Januar eines Jahres) ihren steuerlichen Wohnsitz in Frankreich haben, sofern der Wert ihres Vermögens über einem

6 — Nähere Einzelheiten in *Mémento pratique Francis Lefebvre*, 2006, S. 989 ff., und *Lamy fiscal*, 2006, Bd. 2, S. 1255 ff.

7 — Urteile des Gerichtshofs vom 13. April 2000, Baars (C-251/98, Slg. 2000, I-2787, Randnrn. 4 ff.), und vom 5. Juli 2005, D. (C-376/03, Slg. 2005, I-5821, Randnr. 32).

bestimmten Grenzbetrag liegt (2006: 750 000 Euro). Der diese Grenze überschreitende Teil des Vermögens wird mit einem progressiven Steuersatz belegt.

14. Was den räumlichen Anwendungsbereich der Steuer anbetrifft, so wird das gesamte Vermögen des Steuerpflichtigen erfasst, einschließlich des im Ausland befindlichen Vermögens (sofern nicht in einem Steuerabkommen etwas anderes bestimmt ist). Personen mit steuerlichem Wohnsitz außerhalb Frankreichs (d. h. Gebietsfremde) werden zur Vermögensteuer nur für den in Frankreich belegenen Teil ihres Vermögens veranlagt, sofern dessen Wert über dem Grenzbetrag liegt [8]. Auch hier kann wieder durch ein Steuerabkommen eine abweichende Regelung getroffen werden, insbesondere durch eine Aufteilung des Steueranspruchs zwischen den beiden betroffenen Staaten. Darüber hinaus sind Kapitalanlagen Gebietsfremder von der Steuer befreit, allerdings nicht, wenn sich die Anlagen auf unbewegliches Vermögen beziehen (beispielsweise Anteile an Gesellschaften, die vorwiegend auf Immobilien ausgerichtet sind [Sociétés à prépondérance immobilière]).

15. Soweit gesetzlich nicht ausdrücklich eine Befreiung vorgesehen ist, haben Privatpersonen ihr gesamtes Vermögen zu versteuern, d. h. auch unbewegliches Vermögen (Grundstücke, Häuser, Wohnungen), nicht rechtsfähige Unternehmungen, festverzinsliche Wertpapiere, Gesellschaftsanteile, Forderungen, Kraftfahrzeuge, Gold und Devisen. Immobilien werden zu ihrem Verkehrswert angesetzt, also dem Preis, zu dem sie normalerweise zu Beginn des Jahres hätten veräußert werden können.

C — *Völkerrecht*

16. Das Abkommen zwischen Frankreich und dem Großherzogtum Luxemburg vom 1. April 1958 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und über gegenseitige Amtshilfe auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (im Folgenden: Abkommen) sieht in Art. 21 Abs. 1 vor, dass Staatsangehörige, Unternehmen oder Gruppen eines Vertragsstaats in dem anderen Staat nicht zu anderen oder höheren Steuern herangezogen werden als denjenigen, denen die Staatsangehörigen, Unternehmen oder Gruppen des letztgenannten Staates unterliegen.

17. Nach Art. 22 Abs. 1 des Abkommens können die höheren Verwaltungsbehörden der beiden Staaten zum Zwecke der ordnungsgemäßen Durchführung des Abkommens auf Antrag alle Informationen austauschen, deren Beschaffung nach den steuerrechtlichen Vorschriften der beiden Staaten im Rahmen der üblichen Verwaltungspraxis zulässig ist.

8 — Ein Beispiel für eine ähnliche Regelung ist die niederländische Vermögensteuer: „... gebietsfremde Personen [unterliegen] der Vermögensteuer nur begrenzt, nämlich nur für ihren in den Niederlanden belegenen Vermögensteil ...“ (Urteil D., in Fn. 7 angeführt, Randnr. 21).

18. Durch Briefwechsel vom 8. September 1970 haben die beiden Staaten Holdinggesellschaften im Sinne des einschlägigen luxemburgischen Rechts (für die Zwecke des vorliegenden Verfahrens Gesetz vom 31. Juli 1929 und Gesetzesdekret vom 27. Dezember 1937) sowie die Einkünfte, die Personen mit steuerlichem Wohnsitz in Frankreich aus solchen Gesellschaften erzielen, bzw. die Beteiligungen solcher Personen an derartigen Gesellschaften vom Anwendungsbereich des Abkommens ausgenommen.

## II — Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

19. Die Société Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (im Folgenden: Elisa) ist eine Holdinggesellschaft luxemburgischen Rechts, die gemäß dem Gesetz vom 31. Juli 1929 über die für Holdinggesellschaften geltende Steuerregelung gegründet wurde.

20. Laut der Vorlageentscheidung ist Elisa indirekt Eigentümerin von Grundstücken im französischen Hoheitsgebiet und unterliegt daher den Bestimmungen von Art. 990D CGI, wonach eine Steuer auf den Verkehrswert des in Frankreich belegenen Grundeigentums juristischer Personen erhoben wird.

21. In der Vorlageentscheidung ist im Weiteren ausgeführt, dass Elisa die gesetzlich vorgeschriebenen Steuererklärungen abgegeben, die entsprechende Steuer jedoch nicht entrichtet hat. Nach Festsetzung von Steuerbußgeldern durch Bescheid vom 18. Dezember 1997 leiteten die Steuerbehörden am 10. Juni 1998 die Beitreibung dieser Bußgelder ein. Da die von Elisa hiergegen eingelegte Beschwerde zurückgewiesen wurde, verklagte das Unternehmen den Directeur général des impôts vor dem Tribunal de grande instance in Paris auf Aufhebung der streitigen Steuer.

22. Nach zwei ablehnenden Entscheidungen — sowohl das Tribunal de grande instance als auch die Cour d'appel in Paris hatten jeweils festgestellt, Elisa erfülle nicht die in Art. 990E Abs. 2 und 3 CGI genannten Voraussetzungen für eine Befreiung von der streitigen Steuer –, legte Elisa Rechtsmittel bei der Cour de cassation ein.

23. Durch Beschluss vom 13. Dezember 2005, bei der Kanzlei des Gerichtshofs eingegangen am 19. Dezember 2005, hat die Cour de cassation das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Stehen die Art. 52 ff. und 73b EG-Vertrag Rechtsvorschriften wie den Art. 990 D ff. des Code général des impôts entgegen, die juristischen Personen, die den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in Frankreich haben, einen Anspruch auf Befreiung von der

Abgabe auf den Verkehrswert ihres in Frankreich belegenen Grundeigentums verleihen, diesen Anspruch aber bei juristischen Personen, die den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung im Hoheitsgebiet eines anderen Staates haben, auch dann, wenn es sich dabei um einen Mitgliedstaat der Europäischen Union handelt, vom Bestehen eines zwischen Frankreich und diesem Staat zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht geschlossenen Amtshilfeabkommens oder davon abhängig machen, dass diese juristischen Personen aufgrund eines Staatsvertrags, der eine Bestimmung über ein Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit enthält, keiner höheren Besteuerung unterworfen werden dürfen als die juristischen Personen, die den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in Frankreich haben?

2. Stellt eine Abgabe wie die streitige eine „Steuer vom Vermögen" im Sinne von Art. 1 der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten und indirekten Steuern dar?

3. Wenn ja: Stehen die Verpflichtungen, die den Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der gegenseitigen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten durch die Richtlinie vom 19. Dezember 1977 auferlegt worden sind, der Erfüllung gleichartiger Verpflichtungen durch die Mitgliedstaaten aus einem bilateralen Amtshilfeabkommen in Steuerangelegenheiten entgegen, das eine Gruppe von Steuerpflichtigen, wie die luxemburgischen Holdinggesellschaften, ausschließt?

4. Verpflichten die Art. 52 ff. und 73b ff. EG-Vertrag einen Mitgliedstaat, der mit einem anderen Staat — unabhängig davon, ob es sich dabei um einen Mitgliedstaat der Europäischen Union handelt — ein Abkommen mit einer Bestimmung über ein Diskriminierungsverbot in Steuerangelegenheiten geschlossen hat, dazu, einer juristischen Person, die den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats hat, die gleichen Vergünstigungen wie die in dieser Bestimmung vorgesehenen zu gewähren, wenn ihr ein oder mehrere Grundstücke im erstgenannten Mitgliedstaat gehören und zwischen diesem und dem letztgenannten Mitgliedstaat keine gleichwertige Bestimmung gilt?

## III — Verfahren vor dem Gerichtshof

24. Elisa, die Kommission sowie die niederländische, die französische, die griechische und die italienische Regierung haben nach Art. 20 der Satzung des Gerichtshofs schriftliche Erklärungen eingereicht.

25. In der Sitzung vom 24. Januar 2007 haben die Vertreter von Elisa sowie die Bevollmächtigten der französischen, der griechischen und der niederländischen Regierung sowie der Regierung des Vereinigten Königreichs mündlich verhandelt.

## IV — Vorbemerkungen

### A — *Reihenfolge der Beantwortung der Vorlagefragen*

26. Zum besseren Verständnis des Inhalts und der Reihefolge der von der Cour de cassation vorgelegten Fragen sei darauf hingewiesen, dass laut Entscheidung der französischen Steuerverwaltung und der Instanzgerichte die Voraussetzungen der Art. 990D und 990E nicht erfüllt waren. Insoweit wurde die Richtlinie 77/799 als nicht einschlägig angesehen, insbesondere, da ein Abkommen zwischen Frankreich und Luxemburg über Verwaltungszusammenarbeit existiere, das sogenannte 1929-Holdinggesellschaften von seinem Anwendungsbereich ausnehme.

27. Vor diesem Hintergrund möchte die Cour de cassation wissen, ob es gegen die Vertragsbestimmungen über die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 ff. EG) und den freien Kapitalverkehr (Art. 56 ff. EG) verstößt, wenn ein Mitgliedstaat eine Steuer auf den Verkehrswert von Grundeigentum erhebt, von der juristische Personen mit steuerlichem Sitz in Frankreich befreit sind, wohingegen die Befreiung juristischer Personen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat vom Bestehen eines Abkommens abhängig gemacht wird, das entweder eine Bestimmung über Amtshilfe zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht oder eine Bestimmung über ein Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit enthält, wonach gebietsfremde juristische Personen keiner höheren Besteuerung unterworfen werden dürfen als juristische Personen, deren tatsächliche Geschäftsleitung sich in Frankreich befindet.

28. Mit der zweiten und der dritten Vorlagefrage soll geklärt werden, ob eine Bestimmung über die Amtshilfe zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht im vorliegenden Fall anwendbar sein kann. Sowohl die Richtlinie 77/799 als auch das französisch-luxemburgische Abkommen sehen eine Amtshilfeleistung vor.

29. Da sich die französische Regierung zur Rechtfertigung der streitigen Steuer darauf beruft, dass es zwischen Frankreich und Luxemburg in Bezug auf 1929-Holdinggesellschaften keine Amtshilfe gibt, ist es zweckmäßig, zunächst die Frage zu klären, ob ein Instrument der Verwaltungszusammenarbeit — sei es in Form der Richtlinie 77/799 oder in Form des luxemburgisch-französischen Abkommens — anwendbar ist, ehe auf die allgemeinere Frage der Verein-

barkeit der streitigen Steuerregelung mit den Grundfreiheiten eingegangen wird. Ich werde daher die zweite und die dritte Vorlagefrage vor der ersten behandeln.

## V — Die zweite Vorlagefrage

30. Mit ihrer zweiten Frage möchte die Cour de cassation im Wesentlichen wissen, ob die streitige Steuer unter Art. 1 der Richtlinie 77/799 zu subsumieren ist.

### A — *Wesentliches Vorbringen der Beteiligten*

31. Nach Auffassung von Elisa, der griechischen Regierung und der Kommission gehört die streitige Steuer zu den von der Richtlinie 77/799 erfassten Abgaben.

32. Die französische Regierung ist entgegengesetzter Ansicht. Sie macht insbesondere geltend, in Art. 1 Abs. 3 der Richtlinie 77/799 sei die Steuer nicht unter den nationalen Steuern aufgeführt, die in den Anwendungsbereich der Richtlinie fielen. Darüber hinaus werde sie auf das Grundeigentum juristischer Personen, nicht aber natürlicher Personen erhoben. Schließlich werde mit der Steuer die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht und nicht die Besteuerung von Vermögen zur Erhöhung der Steuereinnahmen des Staates bezweckt.

### B — *Rechtliche Würdigung*

33. Die Richtlinie 77/799 über die gegenseitige Amtshilfe im Bereich der direkten Steuern ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass sie zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung und Steuerflucht erlassen wurde [9]. Sie schafft einen Mechanismus für eine verstärkte Zusammenarbeit zwischen den Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten und erleichtert die gegenseitige Erteilung von Auskünften, die für die zutreffende Festsetzung der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen geeignet sein können [10].

34. Nach Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 77/799 geht es bei dem für die Zwecke der Richtlinie relevanten Austausch um Auskünfte, die „Steuern vom Einkommen und vom Vermögen" betreffen. Gemäß Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 77/799 gelten als Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, „unabhängig von der Erhebungsform, alle Steuern, die vom Gesamteinkommen, vom Gesamtvermögen oder von Teilen des Einkommens oder des Vermögens erhoben werden, ein-

9 — Schlussanträge von Generalanwalt Alber vom 13. Januar 2000 in der Rechtssache W.N. (C-420/98, Slg. 2000, I-2847, Nr. 7).

10 — Nach der Richtlinie 2004/106/EG des Rates vom 16. November 2004 (ABl. L 359, S. 30) gilt die Richtlinie 77/799 auch für Auskünfte in Bezug auf die Festsetzung der Steuern auf Versicherungsprämien.

schließlich der Steuern vom Gewinn aus der Veräußerung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens, der Lohnsummensteuern sowie der Steuern vom Vermögenszuwachs". Aus der Verwendung des Begriffs „einschließlich" wird deutlich, dass es sich nicht um eine abschließende Aufzählung handeln soll.

35. Aus Art. 1 Abs. 4, nach dem „Absatz 1 ... auch für alle Steuern gleicher oder ähnlicher Art gilt, die künftig neben den in Absatz 3 aufgeführten Steuern oder an deren Stelle erhoben werden könnten", ergibt sich, dass die in Art. 1 Abs. 3 enthaltene Aufzählung der nationalen Steuern, die in den Anwendungsbereich der Richtlinie 77/799 fallen, ebenfalls nicht als abschließend zu betrachten ist. Insoweit ist zu beachten, dass die streitige Steuer unter den aufgeführten französischen Steuern nicht erwähnt ist, jedoch wurde nach Angaben der französischen Regierung die ISF, die es bei Erlass der Richtlinie 77/799 noch nicht gab, später hinzugefügt.

36. An dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, dass zwischen der streitigen Steuer und der ISF ein enger Zusammenhang besteht. Tatsächlich wurde die streitige Steuer mit dem Ziel eingeführt, Steuerhinterziehung und Steuerflucht im Hinblick auf die ISF zu bekämpfen, die als solche in den Anwendungsbereich der Richtlinie 77/799 fällt. Nach Angaben der französischen Regierung sollen mit der streitigen Steuer juristische Personen, denen Eigentums- und andere dingliche Rechte an Grundstücken in Frankreich zustehen, deren steuerlicher Sitz sich aber außerhalb Frankreichs befindet, zur Auskunft über die Identität ihrer Anteilseigner veranlasst werden, so dass es für natürliche Personen keinen Anreiz mehr gibt, sich hinter solchen juristischen Personen zu verstecken, um der Vermögensteuer zu entgehen. Die eigentliche Daseinsberechtigung der streitigen Steuer ist demnach die Existenz der ISF und das Bestreben, sie korrekt und in voller Höhe erheben zu können.

37. Darüber hinaus kann man die Steuer übrigens als eine Art Pauschalentschädigung für die dem französischen Staat infolge Steuerhinterziehung und Steuerflucht entgehenden Vermögensteuereinnahmen betrachten. Auch wenn laut der Erklärung der französischen Regierung Hauptzweck der Steuer nicht die Erhöhung des Steueraufkommens des Staates, sondern die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht ist, so entschädigt sich der französische Staat durch die Erhebung der streitigen Steuer doch gewissermaßen für entgangene Vermögensteuereinnahmen und hofft, auf diese Weise natürliche Personen von Steuerhinterziehungs- und Steuerfluchtstrategien abbringen zu können.

38. Daraus folgt, dass die streitige Steuer als eine Ergänzung der französischen Vermögensteuer angesehen werden kann und dass es demzufolge unlogisch wäre, Erstere vom Anwendungsbereich der Richtlinie 77/799 auszunehmen, wenn Letztere davon erfasst ist.

39. Hinzuzufügen ist außerdem, dass die streitige Steuer eindeutig von Teilen des Vermögens, nämlich vom unbeweglichen Vermögen, erhoben wird. Aus dem Urteil Halliburton ergibt sich, dass der Gerichtshof — zumindest was Steuern auf unbewegliches Vermögen anbetrifft — bei der Bestimmung des sachlichen Anwendungsbereichs der Richtlinie 77/799 den Begriff „Steuer vom Vermögen" verhältnismäßig weit auslegt [11].

40. Ferner lässt sich aus dem Grundsatz der einheitlichen Auslegung des Gemeinschaftsrechts [12] ableiten, dass die Bezeichnung einer bestimmten Steuer im nationalen Recht für die Entscheidung, ob die Steuer als „Steuer vom Vermögen" im Sinne von Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 77/799 zu betrachten ist, unerheblich ist.

41. Aus Art. 1 Abs. 2 ergibt sich schließlich, dass die Erhebungsform für diese Entscheidung ebenfalls ohne Belang ist. Dass die streitige Steuer bei einer juristischen Person erhoben wird, ist daher meiner Meinung nach ohne große Bedeutung.

42. Nach alldem ist die zweite Vorlagefrage dahin zu beantworten, dass eine Abgabe wie die streitige eine „Steuer vom Vermögen" im Sinne von Art. 1 der Richtlinie 77/799 darstellt.

## VI — Die dritte Vorlagefrage

43. Mit ihrer dritten Frage möchte die Cour de cassation im Wesentlichen wissen, ob die Verpflichtungen, die den Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der gegenseitigen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten durch die Richtlinie 77/799 auferlegt worden sind, der Erfüllung gleichartiger Verpflichtungen durch die Mitgliedstaaten aus einem bilateralen Amtshilfeabkommen in Steuerangelegenheiten entgegenstehen, das eine Gruppe von Steuerpflichtigen, wie die luxemburgischen Holdinggesellschaften, ausschließt.

44. Wie bei der Beantwortung der zweiten Vorlagefrage dargelegt, fällt die im vorliegenden Fall streitige Steuer in den Anwendungsbereich der Richtlinie 77/799, die harmonisierte Regeln für die Verwaltungszusammenarbeit zwischen allen Mitgliedstaaten schafft, um die zutreffende Festsetzung der Steuern vom Einkommen und

11 — Vgl. Urteil des Gerichtshofs vom 12. April 1994, Halliburton (C-1/93, Slg. 1994, I-1137, Randnr. 22). Dort entschied der Gerichtshof, dass die Richtlinie 77/799 auf die Grunderwerbsteuer anwendbar ist. Mit einer solchen Steuer wird der Erwerber anlässlich des Erwerbs von unbeweglichem Vermögen belegt. Die Steuer wird nicht auf den Besitz solchen Vermögens und auch nicht auf Gewinne erhoben, die der Eigentümer gegebenenfalls daraus erzielt.

12 — In diesem Sinne u. a. Urteile des Gerichtshofs vom 22. Oktober 1987, Foto-Frost (314/85, Slg. 1987, 4199), vom 17. Dezember 1970, Internationale Handelsgesellschaft (11/70, Slg. 1970, 1125), und aus jüngerer Zeit vom 15. September 2005, Intermodal Transports (C-495/03, Slg. 2005, I-8151).

vom Vermögen zu ermöglichen. Die Bestimmungen der Richtlinie 77/799 über Verwaltungszusammenarbeit finden also Anwendung.

45. Gleichzeitig sieht ein Abkommen zwischen Luxemburg und Frankreich Amtshilfe vor, schließt aber eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen, nämlich 1929-Holdinggesellschaften, von seinem Anwendungsbereich und daher auch von dem durch die Regelung über Verwaltungszusammenarbeit begünstigten Personenkreis aus.

46. Infolgedessen werde ich zur Beantwortung der dritten Vorlagefrage das Verhältnis zwischen der hier einschlägigen Richtlinie 77/799 und den Bestimmungen eines luxemburgisch-französischen Abkommens prüfen, das grundsätzlich Amtshilfe vorsieht, jedoch bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen, nämlich 1929-Holdinggesellschaften, ausschließt.

A — *Wesentliches Vorbringen der Beteiligten*

47. Nach Auffassung der Kommission kann sich ein Mitgliedstaat nach ständiger Rechtsprechung auf die Richtlinie 77/799 berufen, um von den zuständigen Behörden eines anderen Mitgliedstaats alle Auskünfte zu erlangen, die er zur genauen Festsetzung des von einem Steuerpflichtigen zu entrichtenden Einkommensteuerbetrags für erforderlich hält. Da diese Richtlinie von allen Mitgliedstaaten umgesetzt worden sei, bestehe auch ein Verfahren zum Auskunftsaustausch zwischen Frankreich und Luxemburg.

48. Der Grundsatz des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts gebiete ferner, dass die Bestimmungen der Richtlinie 77/799 anstatt der Bestimmungen eines mit einem anderen Mitgliedstaat geschlossenen bilateralen Abkommens anzuwenden seien. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs dürfe nämlich ein Mitgliedstaat die Anforderungen einer Richtlinie oder einer sonstigen verbindlichen Gemeinschaftsmaßnahme nicht mit der Begründung unbeachtet lassen, in einem Abkommen oder Übereinkommen mit anderen Staaten sei etwas anderes bestimmt.

49. Elisa vertritt die Auffassung, dass die Verpflichtungen der Mitgliedstaaten aus der Richtlinie 77/799 der Erfüllung gleichartiger Verpflichtungen durch die Mitgliedstaaten aus einem bilateralen Amtshilfeabkommen in Steuerangelegenheiten entgegenstünden, das eine Gruppe von Steuerpflichtigen, wie die luxemburgischen Holdinggesellschaften, ausschließe. Die Richtlinie 77/799 erlaube die Durchführung des Abkommens nur, soweit dies nicht die Wirkung der Richtlinie beeinträchtige.

50. Die französische Regierung ist der Ansicht, die Verpflichtungen aus der Richtlinie 77/799 hinderten einen Mitgliedstaat nicht am Abschluss eines Abkommens über den gleichen Gegenstand, das eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen, wie 1929-Holdinggesellschaften, von seinem Anwendungsbereich ausschließe. Zur Begründung verweist sie insbesondere darauf, dass Luxemburg gemäß Art. 8 der Richtlinie 77/799 in Verbindung mit den einschlägigen luxemburgischen Rechtsvorschriften berechtigt sei, Ersuchen anderer Steuerbehörden um Auskünfte, die zur Besteuerung von 1929-Holdinggesellschaften benötigt würden, zurückzuweisen. Mithin könne weder die Richtlinie 77/799 noch das französisch-luxemburgische Abkommen die luxemburgischen Behörden dazu verpflichten, anderen Mitgliedstaaten Auskünfte über 1929-Holdinggesellschaften zu erteilen. Es sei daher gerechtfertigt, dass die französische Regierung derartigen Gesellschaften nicht die Vergünstigung der Befreiung gewähre, die das Bestehen eines Abkommens über Verwaltungszusammenarbeit zur Voraussetzung habe, da die luxemburgischen Rechtsvorschriften in Bezug auf die 1929-Holdinggesellschaften die Richtlinie 77/799 insofern ihrer Wirkung beraubten.

## B — *Rechtliche Würdigung*

51. Bei der Richtlinie 77/799 handelt es sich um ein gemeinschaftsweites Instrument, das ein Mindestmaß von Harmonisierung der Amtshilfe und Verwaltungszusammenarbeit zwischen allen Mitgliedstaaten gewährleistet. Als solches muss die Richtlinie vollständig durchgeführt und in der gesamten Gemeinschaft einheitlich ausgelegt und angewandt werden [13].

52. Art. 11 der Richtlinie 77/799 regelt ausdrücklich das Verhältnis der Richtlinie zu anderen Rechtsvorschriften, aus denen sich „[w]eiter gehende Verpflichtungen zum Auskunftsaustausch" ergeben. Mit einer solchen Bestimmung wollte der Gemeinschaftsgesetzgeber die Rechtswirkung bilateraler Abkommen mit gleichem Gegenstand wie dem der Richtlinie 77/799 klarstellen, die die Mitgliedstaaten gegebenenfalls bereits abgeschlossen hatten oder zukünftig abschließen würden. Dies war vor allem deshalb wichtig, weil vor Erlass der Richtlinie 77/799 bereits ein Geflecht bilateraler (und multilateraler) Verträge über Verwaltungszusammenarbeit in Steuerangelegenheiten existierte [14] und der Zweck der Richtlinie 77/799 nicht darin

13 — Vgl. in diesem Sinne u. a. die in Fn. 12 angeführten Urteile Foto-Frost, Internationale Handelsgesellschaft und aus jüngerer Zeit Intermodal Transports.

14 — Vgl. insbesondere den dritten Erwägungsgrund der Richtlinie 77/799, in dem es heißt: „Auch die Zusammenarbeit zwischen den Verwaltungen auf der Grundlage bilateraler Abkommen reicht nicht aus, um die neuen Formen der Steuerhinterziehung und Steuerflucht wirksam einzudämmen, die immer mehr einen multinationalen Charakter annehmen." Eine solche Richtlinie war deshalb nötig, weil nicht alle bilateralen Beziehungen zwischen allen Mitgliedstaaten von bilateralen Verträgen über Verwaltungszusammenarbeit erfasst waren und es auch heute noch nicht sind. Darüber hinaus dürften Bereich und Grad der Verpflichtungen auf dem Gebiet der Verwaltungszusammenarbeit zwischen den einzelnen bilateralen Abkommen variieren.

bestand, existierende Amtshilfeverpflichtungen und -möglichkeiten zu beschränken, sondern vielmehr solche Verpflichtungen und Möglichkeiten zu schaffen [15].

53. Insofern wird durch eine Bestimmung wie Art. 11 der Richtlinie 77/799 sichergestellt, dass die Mitgliedstaaten insbesondere bilaterale Abkommen mit dem gleichen Gegenstand wie dem der Richtlinie beibehalten oder abschließen können und auf diese Weise eine Form der Zusammenarbeit beibehalten oder schaffen können, die über die Möglichkeiten der Richtlinie 77/799 hinausgeht. Angesichts des Grundsatzes der wirksamen und einheitlichen Anwendung des Gemeinschaftsrechts folgt aus Art. 11 der Richtlinie 77/799, dass ein bilaterales Steuerabkommen nur insoweit Geltung haben kann, als es Verpflichtungen zum Auskunftsaustausch vorsieht, die weiter gehen als diejenigen, die in der Richtlinie festgelegt sind.

54. In dieser Hinsicht lässt sich vernünftigerweise kaum behaupten, dass eine Regelung, von der eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen, nämlich 1929-Holdinggesellschaften, ausgenommen ist, als eine — jedenfalls was die ausgeschlossenen Steuerpflichtigen anbetrifft — weiter gehende Verpflichtung angesehen werden kann als die Regelung der Richtlinie 77/799, in der keine entsprechende Ausnahme von ihrem Anwendungsbereich vorgesehen ist. Die Bestimmungen eines Abkommens zwischen Frankreich und Luxemburg, das grundsätzlich Amtshilfe vorsieht, jedoch bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen, nämlich 1929-Holdinggesellschaften, ausschließt, können im vorliegenden Fall daher keine Anwendung finden.

55. Das Ergebnis, dass das Abkommen nur insoweit durchgeführt werden darf, als es nicht in irgendeiner Weise die Anwendbarkeit der Richtlinie 77/799, einschließlich ihrer Anwendung auf 1929-Holdinggesellschaften, beschränkt, wird auch durch die Rechtsprechung des Gerichtshofs untermauert, wonach die Mitgliedstaaten keine Einwände aus Steuerabkommen herleiten können, um sich ihren Verpflichtungen aus dem Vertrag zu entziehen [16]. Danach wäre es beispielsweise nicht zulässig, bestimmte Steuerpflichtige mit Hilfe eines Steuerabkommens vom Anwendungsbereich der Richtlinie auszunehmen.

56. Die dritte Vorlagefrage ist demnach dahin zu beantworten, dass die Verpflichtungen, die den Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der gegenseitigen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten durch die Richtlinie 77/799 auferlegt worden sind, der Erfüllung gleichartiger Verpflichtungen durch die Mitgliedstaaten aus einem bilateralen Amtshilfeabkommen in Steuerangelegenheiten, das eine Gruppe von Steuerpflichtigen, wie luxemburgische 1929-Holdinggesellschaften, ausschließt, nur insoweit entgegenstehen, als die Durchführung des bilateralen Abkommens die Anwendbarkeit der Richtlinie 77/799 auf diese Steuerpflichtigen verhindern würde.

15 — Terra, B./Wattel, P., *European Tax Law*, Kluwer, 2005, S. 681.

16 — Urteil des Gerichtshofs vom 14. Dezember 2006, Denkavit (C-170/05, Slg. 2006, I-11949, Randnr. 53).

## VII — Die erste Vorlagefrage

57. Mit ihrer ersten Frage möchte die Cour de cassation im Wesentlichen wissen, ob es gegen die Vertragsbestimmungen über die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 ff. EG) und den freien Kapitalverkehr (Art. 56 ff. EG) verstößt, wenn ein Mitgliedstaat eine Steuer auf den Verkehrswert von Grundeigentum erhebt, von der juristische Personen mit Sitz in Frankreich befreit sind, wohingegen die Befreiung juristischer Personen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat vom Bestehen eines Abkommens abhängig gemacht wird, das entweder eine Bestimmung über Amtshilfe zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht oder eine Bestimmung über ein Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit enthält, wonach Unternehmen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat als Frankreich keiner höheren Besteuerung unterworfen werden können als juristische Personen mit Sitz in Frankreich.

A — *Wesentliches Vorbringen der Beteiligten*

58. Nach Meinung der französischen, der griechischen, der italienischen Regierung sowie der Regierung des Vereinigten Königreichs sind die Art. 43 EG und 56 EG so auszulegen, dass sie Rechtsvorschriften wie den streitigen französischen Bestimmungen nicht entgegenstehen.

59. Die Kommission und Elisa sind entgegengesetzter Auffassung. Im Einzelnen führt die Kommission aus, im vorliegenden Fall seien lediglich die Bestimmungen über den freien Kapitalverkehr (Art. 56 ff. EG) einschlägig. Art. 56 EG stehe nationalen Vorschriften wie den Art. 990D und 990E CGI entgegen. Elisa trägt vor, sowohl Art. 43 EG als auch Art. 56 EG stünden nationalen Vorschriften wie den Art. 990D und 990E CGI entgegen.

B — *Welche Grundfreiheit(en) ist/sind betroffen?*

60. Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, dass diese ihre Befugnisse jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen [17], zu dem auch die Bestimmungen über die Grundsätze der Niederlassungsfreiheit und des freien Kapitalverkehrs gehören.

61. Im vorliegenden Fall verweist das vorlegende Gericht in seinen Fragen sowohl auf

17 — Vgl. u. a. Urteile des Gerichtshofs vom 11. August 1995, Wielockx (C-80/94, Slg. 1995, I-2493, Randnr. 16), vom 10. März 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Slg. 2005, I-2057, Randnr. 14), vom 23. Februar 2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, Slg. 2006, I-1957, Randnr. 36), sowie vom 14. September 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Slg. 2006, I-8203, Randnr. 15).

die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG) als auch auf den freien Kapitalverkehr (Art. 56 ff. EG). In ihrer schriftlichen Erklärung hat die Kommission diesen Ansatz angezweifelt und die Frage aufgeworfen, ob die Niederlassungsfreiheit für den vorliegenden Rechtsstreit wirklich von Bedeutung sei. Dieser Auffassung scheint sich die italienische Regierung anzuschließen. Dementsprechend ist zu prüfen, ob sich Elisa in Anbetracht des vorliegenden Sachverhalts auf die Regeln zum Niederlassungsrecht und/oder auf die Regeln zum freien Kapitalverkehr berufen kann.

62. Mit der Niederlassungsfreiheit, die Art. 43 EG den Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten zuerkennt und die für sie die Aufnahme und Ausführung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen nach den gleichen Bestimmungen wie den im Niederlassungsstaat für dessen eigene Angehörige festgelegten umfasst, ist gemäß Art. 48 EG für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben, das Recht verbunden, ihre Tätigkeit in dem betreffenden Mitgliedstaat durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben [18].

63. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist der Begriff der Niederlassung ein sehr weiter Begriff, der die Möglichkeit für einen Gemeinschaftsangehörigen impliziert, in stabiler und kontinuierlicher Weise am Wirtschaftsleben eines anderen Mitgliedstaats als seines Herkunftsstaats teilzunehmen und daraus Nutzen zu ziehen, wodurch die wirtschaftliche und soziale Verflechtung innerhalb der Gemeinschaft im Bereich der selbständigen Tätigkeiten gefördert wird [19]. Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Bestimmungen über das Niederlassungsrecht ist jedoch grundsätzlich, dass eine dauernde Präsenz im Aufnahmemitgliedstaat sichergestellt ist und dass im Fall des Erwerbs und des Besitzes von Grundstücken deren Verwaltung aktiv erfolgt [20].

64. Anscheinend übt Elisa als Holdinggesellschaft außer der Inhaberschaft von Eigentumsrechten an Grundstücken in Frankreich keine weitere wirtschaftliche Tätigkeit aus, jedoch lässt sich dies der Sachverhaltsdarstellung des vorlegenden Gerichts und den Angaben der Beteiligten des beim Gerichtshof anhängigen Verfahrens nicht mit letzter Sicherheit entnehmen.

65. Jedenfalls ist jedoch zu beachten, dass der Gerichtshof Regelungen über Erwerb und Nutzung von Grundstücken stets im

18 — Vgl. Urteile des Gerichtshofs vom 21. September 1999, Saint-Gobain (C-307/97, Slg. 1999, I-6161, Randnr. 34), vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Slg. 2005, I-10837, Randnr. 30), sowie Urteil Centro di Musicologia Walter Stauffer, in Fn. 17 angeführt, Randnr. 17.

19 — Vgl. Urteil Centro di Musicologia Walter Stauffer, in Fn. 17 angeführt, Randnr. 18 und die dort angeführte Rechtsprechung.

20 — Ebd., Randnr. 19.

Rahmen der Kapitalverkehrsfreiheit geprüft hat, selbst wenn das vorlegende Gericht wie z. B. in den Rechtssachen Konle [21], Centro di Musicologia Walter Stauffer [22] und Festersen [23] jeweils auch auf die Niederlassungsfreiheit verwiesen hat [24].

66. In diesen Fällen hat der Gerichtshof entschieden, dass das Recht, in einem anderen Mitgliedstaat Grundstücke zu erwerben, zu nutzen und darüber zu verfügen, die notwendige Ergänzung der Niederlassungsfreiheit darstelle [25].

67. Wie sich aus der Nomenklatur für den Kapitalverkehr in Anhang I der Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages [26] (der Artikel wurde durch den Vertrag von Amsterdam aufgehoben) ergibt, fallen unter den Begriff des Kapitalverkehrs auch Immobilieninvestitionen von Gebietsfremden im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats. Diese Nomenklatur behält Hinweischarakter für die Definition des Begriffs des Kapitalverkehrs [27].

68. Demzufolge gilt die Kapitalverkehrsfreiheit sowohl für Grundstückseigentum als auch für Grundstücksverwaltung. Unstreitig gehören Elisa, deren Sitz sich in Luxemburg befindet, Grundstücke in Frankreich. Der vorliegende Sachverhalt fällt also unter die Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr, so dass sich Elisa im vorliegenden Verfahren jedenfalls auf diese Bestimmungen berufen kann.

69. Darüber hinaus bezweckt die fragliche Regelung — wie noch zu zeigen sein wird — gerade die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht natürlicher Personen mit steuerlichem Wohnsitz in Frankreich, wo sie normalerweise Vermögensteuer auf in Frankreich belegene Grundstücke zu entrichten hätten, wenn sie diese Grundstücke im eigenen Namen als natürliche Person besäßen. Die streitige Steuer richtet sich mithin speziell gegen grenzüberschreitende Immobilieninvestitionen, für die nicht unbedingt eine Niederlassung in Frankreich erforderlich ist. Die Investitionen können also gerade wegen ihres grenzüberschreitenden Charakters von den streitigen nationalen Vorschriften erfasst werden. Etwaige die

21 — Urteil des Gerichtshofs vom 1. Juni 1999 (C-302/97, Slg. 1999, I-3099, Randnrn. 39 ff.).

22 — In Fn. 17 angeführt, Randnrn. 16 ff.

23 — Urteil des Gerichtshofs vom 25. Januar 2007 (C-370/05, Slg. 2007, I-1129, Randnrn. 20 ff).

24 — Eine Ausnahme von diesem Ansatz stellt insoweit das zeitlich frühere Urteil des Gerichtshofs vom 6. November 1984, Fearon (182/83, Slg. 1984, 3677), dar, wobei allerdings der dortige Sachverhalt eindeutig einen Bezug zur Niederlassungsfreiheit aufwies.

25 — Vgl. Urteil Konle, in Fn. 21 angeführt, Randnr. 22, sowie Urteil des Gerichtshofs vom 5. März 2002, Reisch u. a. (C-515/99, C-519/99 bis C-524/99 und C-526/99 bis C-540/99, Slg. 2002, I-2157, Randnrn. 29 und 30).

26 — ABl. L 178, S. 5.

27 — Vgl. zuletzt Urteil Centro di Musicologia Walter Stauffer, in Fn. 17 angeführt, Randnr. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie Urteil Festersen, in Fn. 23 angeführt, Randnr. 23.

Niederlassungsfreiheit beschränkende Wirkungen sind nur eine zwangsläufige Folge der dem freien Kapitalverkehr auferlegten Beschränkungen [28].

70. Ich halte daher im vorliegenden Fall die Kapitalverkehrsfreiheit für den primären Prüfmaßstab.

71. Sollte das vorlegende Gericht in Anbetracht des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens zu dem Ergebnis kommen, dass die Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit ebenfalls einschlägig sind, würden die nachstehenden Überlegungen und insbesondere die Verhältnismäßigkeitsprüfung jedenfalls auch für die Niederlassungsfreiheit gelten [29].

*C — Der Grundsatz der Kapitalverkehrsfreiheit*

72. Vor Prüfung der Vereinbarkeit nationaler Vorschriften wie der streitigen mit dem Grundsatz der Kapitalverkehrsfreiheit erscheint es zweckmäßig, sich noch einmal die Wesensmerkmale dieser Grundfreiheit vor Augen zu führen, die vielleicht die am wenigsten bekannte aller im EG-Vertrag verankerten Grundfreiheiten ist.

73. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass sich die Kapitalverkehrsfreiheit in ihrer Formulierung von den anderen Grundfreiheiten unterscheidet, was zu der Frage veranlassen mag, ob sich aus dieser Formulierung praktische Konsequenzen ergeben.

74. Während Art. 56 EG ein generelles Verbot aller Beschränkungen des Kapitalverkehrs enthält, stellt Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG klar, dass dieses Verbot nicht das Recht der Mitgliedstaaten berührt, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige nach Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln. Dieses Recht ist seinerseits jedoch durch Art. 58 Abs. 3 EG beschränkt, in dem es heißt, dass die unterschiedliche Behandlung von Steuerpflichtigen nach Wohnort oder Kapitalanlageort durch die Mitgliedstaaten weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellen darf [30].

28 — Siehe entsprechend Urteile des Gerichtshofs vom 3. Oktober 2006, Fidium Finanz (C-452/04, Slg. 2006, I-9521, Randnr. 49), und vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Slg. 2006, I-7995, Randnr. 33).

29 — Vgl. Schlussanträge von Generalanwältin Stix-Hackl vom 3. Oktober 2006 in der Rechtssache Festersen, in Fn. 23 angeführt, Nr. 30.

30 — Für direkte Steuern wurden diese Grundsätze wiederholt in u. a. den Urteilen des Gerichtshofs vom 7. September 2004, Manninen (C-319/02, Slg. 2004, I-7477, Randnr. 28), und Centro di Musicologia Walter Stauffer, in Fn. 17 angeführt, Randnr. 31.

75. In der Rechtssache Manninen hatte der Gerichtshof erstmals [31] Gelegenheit, sich mit der Rechtsetzungsbefugnis der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern im Lichte der Kapitalverkehrsfreiheit gemäß den Art. 56 und 58 EG zu befassen. Einer der vom Gerichtshof in dem genannten Urteil entwickelten Kernsätze lautete, dass eine nationale Steuerregelung, die bei steuerpflichtigen Personen nach dem Kapitalanlageort unterscheide, nur dann als mit den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr vereinbar angesehen werden könne, wenn die unterschiedliche Behandlung Situationen betreffe, die nicht objektiv miteinander vergleichbar oder durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses, insbesondere die Notwendigkeit, die Kohärenz des Steuersystems und die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu gewährleisten, gerechtfertigt sei [32].

76. Außerdem ist die unterschiedliche Behandlung juristischer Personen mit Sitz in Frankreich und juristischer Personen mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten nur dann gerechtfertigt, wenn sie nicht über das hinausgeht, was zum Erreichen des mit der fraglichen Regelung verfolgten Zieles erforderlich ist [33].

77. Es zeigt sich, dass der Begriff der Beschränkung im Bereich des Kapitalverkehrs dem Begriff der Beschränkung entspricht, den der Gerichtshof im Bereich der anderen Grundfreiheiten entwickelt hat. Jede Maßnahme, die den grenzüberschreitenden Transfer von Kapital erschwert oder weniger attraktiv macht und daher geeignet ist, den Anleger von einem solchen Transfer abzuhalten, stellt somit eine Beschränkung des Kapitalverkehrs dar [34].

78. Im Übrigen findet zwar ein Diskriminierungsverbot im Wortlaut von Art. 56 Abs. 1 EG keinen Niederschlag und ergibt sich allenfalls noch indirekt aus Art. 58 Abs. 3 EG [35], aber wie alle Grundfreiheiten enthält der freie Kapitalverkehr auch ein Diskriminierungsverbot. Dies impliziert ein Verbot der Ungleichbehandlung der Finanzmarktteilnehmer aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit, ihres Wohnorts oder des Anlageorts, wenn für die Ungleichbehandlung kein sachlicher Rechtfertigungsgrund besteht.

D — *Die rechtliche Einordnung der streitigen Steuer*

79. Zur Beantwortung der ersten Vorlagefrage muss demzufolge zunächst geprüft

31 — Der Gerichtshof hatte zwar bereits in seinem Urteil vom 6. Juni 2000, Verkooijen (C-35/98, Slg. 2000, I-4071, Randnrn. 43 bis 45), einige Hinweise zur Auslegung dieser Vorschriften gegeben, die sich jedoch auf die unmittelbare Vorgängerbestimmung (Art. 67 EG) bezogen.

32 — Vgl. in diesem Sinne Urteile Verkooijen, in Fn. 31 angeführt, Randnr. 43, Manninen, in Fn. 30 angeführt, Randnr. 29, sowie Centro di Musicologia Walter Stauffer, in Fn. 17 angeführt, Randnr. 32.

33 — Vgl. in diesem Sinne Urteile Verkooijen, Manninen und Centro di Musicologia Walter Stauffer, wie in Fn. 32 angeführt.

34 — Vgl. in diesem Sinne Schlussanträge von Generalanwältin Kokott vom 14. Juli 2005, Bouanich (C-265/04, Slg. 2006, I-923, Nr. 30).

35 — Vgl. in diesem Sinne ebd., Nr. 31.

werden, ob die streitige französische Steuerregelung eine Beschränkung des Kapitalverkehrs darstellt.

80. Nach den streitigen Vorschriften besteht der Steuertatbestand in der Inhaberschaft von Eigentumsrechten oder bestimmten anderen dinglichen Rechten an Grundstücken in Frankreich am 1. Januar eines Jahres.

81. Juristische Personen, deren tatsächliche Geschäftsleitung sich in Frankreich befindet (im Folgenden auch: gebietsansässig) sind von der streitigen Steuer befreit. Juristische Personen, deren tatsächliche Geschäftsleitung sich nicht in Frankreich befindet (im Folgenden auch: gebietsfremd), sind gebietsansässigen juristischen Personen gleichgestellt, wenn sie kraft eines Staatsvertrags nicht höher besteuert werden dürfen. Aus der Vorlageentscheidung ergibt sich, dass damit Fälle gemeint sind, in denen Frankreich mit dem Land, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der gebietsfremden juristischen Person befindet, ein Abkommen geschlossen hat, das ein Diskriminierungsverbot in Steuerangelegenheiten enthält. Gebietsansässige juristische Personen und die ihnen gleichgestellten gebietsfremden juristischen Personen sind von der Steuer befreit, wenn sie bestimmte Meldepflichten gegenüber der Steuerbehörde erfüllen. Insbesondere müssen sie der Steuerbehörde auf deren Aufforderung jedes Jahr Ort und Bezeichnung der am 1. Januar in ihrem Eigentum stehenden Grundstücke, die Identität und die Anschrift ihrer Anteilseigner, Teilhaber oder sonstigen Mitglieder, die Anzahl der diesen jeweils zustehenden Anteile oder sonstigen Rechte sowie einen Nachweis für deren Wohnsitz für Steuerzwecke mitteilen bzw. sich zu einer solchen Mitteilung verpflichten und dieser Verpflichtung nachkommen.

82. Darüber hinaus können gebietsfremde juristische Personen unter der Voraussetzung befreit werden, dass das Land oder Gebiet, in dem sich ihr Sitz befindet, mit Frankreich ein Amtshilfeabkommen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht geschlossen hat. Solche juristischen Personen müssen spätestens zum 15. Mai eines jeden Jahres Ort, Bezeichnung und Wert der am 1. Januar in ihrem Besitz befindlichen Grundstücke, Identität und Anschrift ihrer Mitglieder zu diesem Zeitpunkt sowie die Anzahl der den einzelnen Mitgliedern zustehenden Anteile angeben.

83. Demnach sind gebietsansässige juristische Personen grundsätzlich von der Steuer befreit, während gebietsfremde juristische Personen den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in einem Land haben müssen, das mit Frankreich ein Abkommen, das eine Bestimmung über ein Diskriminierungsverbot in Steuerangelegenheiten enthält, oder ein Abkommen über Amtshilfe zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht geschlossen hat. Dies stellt eine unterschiedliche Behandlung der der streitigen Steuer unterworfenen juristischen Personen je nach dem Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung dar.

84. Gleichzeitig könnte die streitige Steuerregelung bewirken, dass Immobilieninvestitionen in Frankreich für gebietsfremde juristische Personen weniger attraktiv sind. Befindet sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung einer gebietsfremden juristischen Person in einem Mitgliedstaat, der mit Frankreich weder ein Abkommen, das eine Bestimmung über ein Diskriminierungsverbot in Steuerangelegenheiten enthält, noch ein Abkommen über Amtshilfe zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht geschlossen hat, so kann das Grundeigentum, das die gebietsfremde juristische Person unmittelbar oder mittelbar in Frankreich besitzt, mit der streitigen Steuer belegt werden. Das Gleiche gilt für juristische Personen, die von der durch eine solche Bestimmung vorgesehenen Vergünstigung ausgeschlossen sind, wie etwa 1929-Holdinggesellschaften, die vom Anwendungsbereich des Abkommens zwischen Frankreich und Luxemburg ausgenommen wurden.

85. Die streitige Steuer stellt daher eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar, die nach Art. 56 EG grundsätzlich verboten ist.

E — *Befinden sich Gebietsansässige und Gebietsfremde in objektiv vergleichbarer Lage?*

86. Wie oben ausgeführt, kann nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs eine nationale Steuerregelungwie die im Ausgangsverfahren streitige als mit den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr vereinbar angesehen werden, wenn die unterschiedliche Behandlung Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind.

87. Die Kommission macht geltend, die Lage Gebietsansässiger könnte sich von der Lage Gebietsfremder unterscheiden, wenn es — wie bei bestimmten Ländern — keine Möglichkeit gebe, angemessene Auskunft über die Anteilseigner bestimmter juristischer Personen zu erlangen, die Grundeigentümer sind. Ein derartiger Unterschied bestehe bei den EU-Mitgliedstaaten allerdings nicht, da Maßnahmen wie etwa die Richtlinie 77/799, die auf eine Verbesserung der Zusammenarbeit abzielten, ein Mindestmaß an gegenseitiger Auskunftserteilung sicherstellten.

88. Der Gerichtshof scheint jedoch die objektive Situation der Steuerpflichtigen im Hinblick auf die Steuerregelung [36] zu beurteilen und nicht anhand der Ziele, die mit dieser Regelung gegebenenfalls im Wege von Steuerbefreiungen verfolgt werden mögen.

89. Was den Steuertatbestand im vorliegenden Fall anbetrifft, also unmittelbare oder mittelbare Eigentums- oder dingliche Rechte

36 — Vgl. in diesem Sinne Urteil Manninen, in Fn. 30 angeführt, Randnr. 36.

juristischer Personen an Grundstücken in Frankreich am 1. Januar eines Jahres, so befinden sich juristische Personen, die den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in Frankreich haben, und juristische Personen, die den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung außerhalb Frankreichs haben, hinsichtlich der Besteuerung von Grundstücken in der gleichen Situation.

90. Diese Regelung kann solche Personen nicht ohne Schaffung einer Diskriminierung im Rahmen der gleichen Steuer hinsichtlich der Gewährung einer damit zusammenhängenden Vergünstigung, wie einer Steuerbefreiung, ungleich behandeln. Indem der französische Gesetzgeber die beiden Gruppen juristischer Personen bezüglich der Besteuerung ihres unbeweglichen Vermögens gleichbehandelt, erkennt er damit faktisch an, dass im Hinblick auf die für diese Besteuerung geltenden detaillierten Regeln und Voraussetzungen kein objektiver Unterschied in ihrer Position besteht, der eine Ungleichbehandlung rechtfertigen könnte [37].

91. In einer Fallgestaltung, wie sie dem Ausgangsrechtsstreit zugrunde liegt, führt die streitige nationale Regelung also dazu, dass juristische Personen in objektiv vergleichbaren Situationen unterschiedlich behandelt werden.

37 — Vgl. in diesem Sinne Urteil des Gerichtshofs vom 28. Januar 1986, Kommission/Frankreich (270/83, Slg. 1986, 273, Randnr. 20). Siehe auch Schlussanträge von Generalanwalt Lenz vom 5. November 1996 in der Rechtssache Futura Participations und Singer (C-250/95, Slg. 1997, I-2471, Nrn. 38 und 39).

92. Daraus folgt, dass eine solche steuerliche Maßnahme grundsätzlich keine nach Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG-Vertrag erlaubte Ungleichbehandlung darstellen kann, es sei denn, dass sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist [38].

F — *Rechtfertigung durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses*

93. Die französische Regierung führt zur Rechtfertigung der streitigen Steuer Ziele an, die die Wirksamkeit der Steueraufsicht sowie die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht betreffen.

94. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs gehören die Bekämpfung der Steuerhinterziehung und Steuerflucht bzw. der Steuerumgehung [39] sowie die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen bzw. die Wirksamkeit der Steueraufsicht [40] zu den

38 — Vgl. in diesem Sinne Urteile Verkooijen, in Fn. 31 angeführt, Randnr. 46, Manninen, in Fn. 30 angeführt, Randnr. 29, Bouanich, in Fn. 34 angeführt, Randnr. 38, und Centro di Musicologia Walter Stauffer, in Fn. 17 angeführt, Randnr. 32.

39 — Vgl. u. a. Urteile des Gerichtshofs vom 16. Juli 1998, ICI (C-264/96, Slg. 1998, I-4695, Randnr. 26), vom 8. März 2001, Metallgesellschaft u. a. (C-397/98 und C-410/98, Slg. 2001, I-1727, Randnr. 57), vom 21. November 2002, X und Y (C-436/00, Slg. 2002, I-10829, Randnr. 61), vom 12. Dezember 2002, Lankhorst-Hohorst (C-324/00, Slg. 2002, I-11779, Randnr. 37), sowie Urteil Marks & Spencer, in Fn. 18 angeführt, Randnr. 57.

40 — Vgl. insbesondere Urteil in der Rechtssache Futura Participations und Singer, in Fn. 37 angeführt, Randnr. 31.

zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, die Beschränkungen der Grundfreiheiten rechtfertigen können [41].

95. Angesichts des mit der streitigen nationalen Bestimmung verfolgten Ziels überschneiden sich diese Rechtfertigungsgründe zu einem gewissen Grad, denn mit der fraglichen Regelung soll die Beschaffung der für die Erhebung der Vermögensteuer erforderlichen Auskünfte sichergestellt und damit Steuerhinterziehung und Steuerflucht hinsichtlich dieser Steuer bekämpft werden.

96. Zunächst ist Folgendes festzuhalten: Der Gerichtshof hat zwar wiederholt entschieden, dass die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle ein zwingender Grund des Allgemeininteresses sei, der eine Beschränkung der vom Vertrag gewährleisteten Grundfreiheiten rechtfertigen könne [42], in der Praxis war er jedoch bei der Anerkennung einer solchen Rechtfertigung verhältnismäßig zurückhaltend, denn bisher hat sich nur in einem einzigen Fall im Bereich der direkten Besteuerung, nämlich in der Rechtssache Futura Participations und Singer [43], ein Mitgliedstaat mit Erfolg darauf berufen können. Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich, dass ein Mitgliedstaat nur zur Anwendung von Maßnahmen befugt ist, die ihm die klare und eindeutige Feststellung der Steuerpflichtigen in einem bestimmten Steuerbereich sowie der Höhe der von ihnen zu entrichtenden Beträge erlauben [44].

97. Die gleiche Zurückhaltung ist auch zu beobachten, wenn die Bekämpfung der Steuerhinterziehung und Steuerflucht als Rechtfertigungsgrund geltend gemacht wird. Der Gerichtshof erkennt zwar an, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht ein zwingender Grund des Allgemeininteresses sei, der eine Beschränkung der Grundfreiheiten rechtfertigen könne [45], hat allerdings in der Praxis der Möglichkeit einer Zulassung eines auf die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht gestützten Rechtfertigungsgrundes verhältnismäßig enge Grenzen gesetzt [46].

98. Nach einer in der Rechtsprechung häufig verwendeten Formulierung kann eine Beschränkung einer durch den Vertrag garantierten Freiheit aus Gründen der Vorbeugung einer Steuerumgehung nur gerechtfertigt sein, wenn die in Rede stehenden Rechtsvorschriften speziell bezwecken, rein künstliche Konstruktionen, die auf eine Umgehung des nationalen Steuerrechts gerichtet sind, von einem Steuervorteil auszuschließen [47].

41 — Vgl. z. B. Urteil des Gerichtshofs vom 4. März 2004, Kommission/Frankreich (C-334/02, Slg. 2004, I-2229, Randnr. 27). Siehe auch Schlussanträge von Generalanwalt Léger in der Rechtssache Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, in Fn. 28 angeführt, Nr. 85.

42 — Vgl. u. a. Urteil Kommission/Frankreich, in Fn. 41 angeführt, Randnr. 27.

43 — In Fn. 37 angeführt, Randnr. 31.

44 — Vgl. in diesem Sinne Urteil des Gerichtshofs vom 8. Juli 1999, Baxter (C-254/97, Slg. 1999, I-4809, Randnr. 18), sowie Urteil Laboratoires Fournier, in Fn. 17 angeführt, Randnr. 24.

45 — Vgl. u. a. die in Fn. 39 angeführten Urteile ICI, Randnr. 26, Metallgesellschaft u. a., Randnr. 57, X und Y, Randnr. 61, Lankhorst-Hohorst, Randnr. 37, sowie Urteil Marks & Spencer, in Fn. 18 angeführt, Randnr. 57.

46 — Vgl. Schlussanträge von Generalanwalt Léger in der Rechtssache Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, in Fn. 28 angeführt, Nr. 87.

47 — Vgl. u. a. die in Fn. 39 angeführten Urteile ICI, Randnr. 26, X und Y, Randnr. 61, Lankhorst-Hohorst, Randnr. 37, Urteil des Gerichtshofs vom 11. März 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Slg. 2004, I-2409, Randnr. 50), sowie Urteil Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, in Fn. 28 angeführt, Randnr. 51.

99. Folglich ist Voraussetzung für die Verhältnismäßigkeit einer Maßnahme zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht, dass ihr Wirkungsbereich so weit wie möglich nur auf Fälle abzielt, in denen die reale Gefahr einer Steuerumgehung durch Einsatz rein künstlicher Konstruktionen [48] besteht, und sie, berücksichtigt man alle ihre Tatbestandsmerkmale und Ausnahmetatbestände, nur unter genau bestimmten Umständen anwendbar sein soll, die auf die Fälle zugeschnitten sind, in denen die Gefahr einer Steuerflucht am wahrscheinlichsten ist [49].

100. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs sind unter „rein künstlichen Konstruktionen" jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen zu verstehen [50]. Im Kontext der Niederlassungsfreiheit hat der Gerichtshof entschieden, dass wirtschaftliche Realität eine tatsächliche Ansiedlung der betreffenden Gesellschaft im Aufnahmemitgliedstaat und die Ausübung einer wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit in diesem voraussetze [51].

101. Wenn wir diese Erwägungen auf die Kapitalverkehrsfreiheit übertragen, lautet die Schlussfolgerung, dass eine beschränkende Maßnahme nicht über die wirksame Besteuerung des Grundeigentums derjenigen juristischen Personen hinausgehen darf, die formal in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen sind, deren Niederlassung dort aber der wirtschaftlichen Realität entbehrt.

102. Was die Beweislast anlangt, so obliegt es nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs grundsätzlich den Finanzbehörden des betreffenden Mitgliedstaats, im Einzelfall nachzuweisen, dass die Gefahr der Steuerhinterziehung oder -flucht bzw. der Steuerumgehung besteht [52]. Die Tatsache, dass ein Steuerpflichtiger von der Grundfreiheit Gebrauch macht, sich in einem anderen Mitgliedstaat niederzulassen, stützt jedoch nicht die Vermutung, dass der Steuerpflichtige betrügerische Ziele verfolgt [53]. Die allgemeine Annahme, dass eine Steuerhinterziehung oder -umgehung stattfinden werde, kann keine Steuermaßnahme rechtfertigen, die die Ziele des Vertrags beeinträchtigt [54]. Der Gerichtshof ist so weit gegangen, eine generelle Vorschrift, mit der bestimmte Gruppen von Vorgängen unabhängig davon, ob tatsächlich eine Steuerhinterziehung oder -umgehung vorliegt, vom Steuervorteil ausgeschlossen werden, als unverhältnismäßig zu betrachten [55].

103. In jüngster Zeit scheint der Gerichtshof seinen Ansatz hinsichtlich einer allgemeinen Vermutung der Steuerhinterziehung und

48 — Vgl. in diesem Sinne die in Fn. 39 angeführten Urteile ICI, Randnr. 26, und Lankhorst-Hohorst, Randnr. 37, ferner Urteile de Lasteyrie du Saillant, in Fn. 47 angeführt, Randnr. 50, Marks & Spencer, in Fn. 18 angeführt, Randnr. 57, sowie Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, in Fn. 28 angeführt, Randnr. 51.

49 — Vgl. in diesem Sinne Schlussanträge von Generalanwalt Léger in der Rechtssache Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, in Fn. 28 angeführt, Nr. 137.

50 — Vgl. in diesem Sinne Urteil Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, in Fn. 28 angeführt, Randnr. 55.

51 — Ebd., Randnr. 54.

52 — Vgl. Schlussanträge von Generalanwalt Mischo in der Rechtssache de Lasteyrie du Saillant, in Fn. 47 angeführt, Nr. 59.

53 — Vgl. in diesem Sinne die in Fn. 39 angeführten Urteile ICI, Randnr. 26, Metallgesellschaft u. a., Randnr. 57, X und Y, Randnrn. 61 und 62, Lankhorst-Hohorst, Randnr. 37, sowie Urteil de Lasteyrie du Saillant, in Fn. 47 angeführt, Randnrn. 50 und 51.

54 — Vgl. in diesem Sinne Urteil des Gerichtshofs vom 26. September 2000, Kommission/Belgien (C-478/98, Slg. 2000, I-7587, Randnr. 45), sowie Urteil Kommission/Frankreich, in Fn. 41 angeführt, Randnr. 27.

55 — Vgl. in diesem Sinne Urteil des Gerichtshofs vom 17. Juli 1997, Leur-Bloem (C-28/95, Slg. 1997, I-4161, Randnr. 44).

Steuerflucht verfeinert zu haben. Im Urteil Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas stellte er fest, dass eine derartige Vermutung zulässig sein könne, wenn sie aufgrund präzise festgelegter Voraussetzungen nur unter genau bestimmten Umständen anwendbar sein solle, die auf Fälle zugeschnitten seien, in denen die Gefahr einer Steuerflucht am wahrscheinlichsten sei. In diesem Fall liegt die Beweislast bei dem gebietsfremden Steuerpflichtigen, der am ehesten in der Lage ist, Beweise für die tatsächliche Ausübung einer Tätigkeit vorzulegen, aufgrund deren er die Grundfreiheiten in Anspruch nehmen kann [56].

104. Unter Berücksichtigung dieser Erwägungen werde ich prüfen, ob die streitige nationale Maßnahme zur Gewährleistung der Steueraufsicht sowie zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht geeignet ist und nicht über das zur Erreichung dieser Ziele Erforderliche hinausgeht.

105. Mit der streitigen Steuer wollte der Gesetzgeber Steuerpflichtige, die der französischen Vermögensteuer unterliegen, davon abhalten, sich ihrer Steuerpflicht zu entziehen, indem sie in Staaten, die mit Frankreich kein Steuerabkommen geschlossen haben, das eine Amtshilfebestimmung zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht enthält, Gesellschaften gründen, die Eigentümer von in Frankreich belegenen Grundstücken werden [57].

106. Die streitige Steuerregelung scheint sich daher speziell gegen Praktiken zu richten, mit denen Vermögensteuer umgangen werden soll, die normalerweise auf Grundeigentum zu entrichten ist. Laut den schriftlichen und mündlichen Erklärungen der französischen Regierung geht es genauer gesagt um die Bekämpfung der Praxis, dass natürliche Personen, deren steuerlicher Wohnsitz sich in Frankreich befindet und deren Grundeigentum normalerweise der Vermögensteuer unterläge, juristische Personen mit steuerlichem Sitz außerhalb Frankreichs ausschließlich zu dem Zweck gründen, sich dieser Vermögensteuer zu entziehen. Offenbar übertragen dann die in Frankreich ansässigen natürlichen Personen ihre Eigentums- oder sonstigen dinglichen Rechte an in Frankreich belegenen Grundstücken auf juristische Personen, die an sich nicht der französischen Vermögensteuer unterworfen sind.

107. Problematisch sind anscheinend die Fälle, in denen es den französischen Steuerbehörden nicht gelingt, Identität und Vermögensverhältnisse natürlicher Personen festzustellen, die möglicherweise Anteilseigner solcher juristischen Personen sind. Nach Angaben der französischen Regierung ist dies dann der Fall, wenn sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung dieser juristischen Personen in einem Land befindet, mit dem Frankreich kein Abkommen geschlossen hat, das eine Bestimmung über die Zusammenarbeit der Verwaltungen enthält. Bei einer derartigen Sachlage hätten nämlich

56 — Vgl. in diesem Sinne Urteil Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, in Fn. 28 angeführt, Randnr. 70.

57 — Laut den Erklärungen der französischen Regierung hat dies der französische Conseil constitutionnel in einer Entscheidung vom 29. Dezember 1989 dargelegt.

die französischen Steuerbehörden angeblich Schwierigkeiten, die von den juristischen Personen eingereichten Erklärungen insbesondere über Identität und Vermögensverhältnisse ihrer Anteilseigner sowie die Vermögensteuererklärungen der in Frankreich wohnhaften natürlichen Personen abzugleichen, die verpflichtet seien, alle ihre Anteile an Gesellschaften in Frankreich und im Ausland, wie etwa 1929-Holdinggesellschaften, anzugeben. Auf diese Weise hätten natürliche Personen die Möglichkeit, sich erfolgreich hinter juristischen Personen zu verstecken, um sich der Vermögensteuer auf Grundeigentum zu entziehen, die sie sonst zu entrichten hätten, wenn sie die Grundstücke in eigenem Namen besäßen.

108. Zur Verhinderung derartiger Praktiken richtet sich die in den Art. 990D und 990E CGI vorgesehene Steuer vor allem gegen juristische Personen, deren Hauptsitz ihrer Geschäftsleitung sich in Ländern befindet, von denen Frankreich keine ausreichende Auskunft über natürliche Personen erlangen kann, die Anteilseigner juristischer Personen sind. In den streitigen französischen Vorschriften wird daher die Befreiung gebietsfremder juristischer Personen von der Steuer vom Bestehen einer in einem Staatsvertrag enthaltenen steuerrechtlichen Bestimmung über Verwaltungszusammenarbeit oder über ein Diskriminierungsverbot abhängig gemacht. Zur letzteren Alternative hat die französische Regierung ausgeführt, dass ein Steuerabkommen, das eine Bestimmung über ein Diskriminierungsverbot enthalte, erst recht das Bestehen einer Verwaltungszusammenarbeit impliziere.

109. Maßgebliches Kriterium für eine Befreiung scheint daher eigentlich zu sein, ob aufgrund eines bilateralen Steuerabkommens sichergestellt ist, dass die französische Finanzverwaltung von ausländischen Steuerbehörden auf unmittelbarem Weg alle Auskünfte verlangen kann, die sie für einen Abgleich benötigt zwischen den Erklärungen, die juristische Personen mit Eigentums- und anderen dinglichen Rechten an Grundstücken in Frankreich gemäß Art. 990E CGI, und den Erklärungen, die natürliche Personen mit steuerlichem Wohnsitz in Frankreich über ihr vermögensteuerpflichtiges Vermögen abgeben.

110. Die nach den streitigen französischen Vorschriften erfolgende Besteuerung aller Personen, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen, hat zur Folge, dass das Grundeigentum juristischer Personen besteuert wird, hinter denen sich die sonst vermögensteuerpflichtigen natürlichen Personen verstecken. Die streitige Steuer ermöglicht also, Praktiken zu bekämpfen oder zumindest weniger attraktiv zu machen, die keinem anderen Zweck dienen als sich der sonst von natürlichen Personen in Frankreich zu entrichtenden Vermögensteuer zu entziehen. Sie ist daher zur Gewährleistung einer wirksamen Steueraufsicht sowie zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht geeignet.

111. Es bleibt jedoch zu prüfen, ob die streitige Steuer über das zur Erreichung dieses Zwecks Erforderliche hinausgeht.

112. Die streitige nationale Regelung scheint von der Annahme auszugehen, dass wahrscheinlich in allen Ländern, mit denen Frankreich kein bilaterales Steuerabkommen geschlossen hat, das entweder eine Bestimmung über Amtshilfe oder eine Bestimmung über ein Diskriminierungsverbot in Steuerangelegenheiten enthält, juristische Personen bestehen, die von natürlichen Personen als Vehikel zur Vermögensteuerumgehung benutzt werden. Die gleiche Annahme gilt für gesellschaftsrechtliche Rechtssubjekte wie 1929-Holdinggesellschaften, die vom Anwendungsbereich bilateraler Steuerabkommen ausgenommen worden sind.

113. Die französische Regierung scheint diese Annahme insbesondere mit einem allgemeinen Hinweis auf die Schädlichkeit von 1929-Holdinggesellschaften begründen zu wollen.

114. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die OECD [58] sowie der Rat „Wirtschaft und Finanzen" (Ecofin) bei der Annahme eines Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung [59] in der Tat die Schädlichkeit dieser Steuerregelung anerkannt haben. Im Bericht der Gruppe „Verhaltenskodex", die mit der Beurteilung der nationalen Maßnahmen, die in dessen Anwendungsbereich fallen könnten, beauftragt war, ist die luxemburgische Steuerregelung für 1929-Holdinggesellschaften als schädliche Maßnahme aufgeführt worden. Diese Steuerregelung war daher einem Auslaufen zuzuführen [60].

115. Diese Faktoren können sich indessen nicht auf die Tragweite der den Wirtschaftsteilnehmern in den Grundfreiheiten verliehenen Rechte auswirken. Nach seiner Präambel stellt der Verhaltenskodex eine politische Verpflichtung dar und berührt nicht die Rechte und Pflichten der Mitgliedstaaten und die jeweiligen Zuständigkeiten der Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft, wie sie sich aus dem Vertrag ergeben [61]. Die Nennung von 1929-Holdinggesellschaften als eine der für den Binnenmarkt schädlichen Steuermaßnahmen kann nicht das Recht eines Anlegers nach Art. 56 EG beschränken, Investitionen in einem bestimmten Mitgliedstaat vorzunehmen, während sich der Ort seiner tatsächlichen Geschäftsleitung in einem anderen Mitgliedstaat befindet, selbst wenn der Anleger eine Unternehmensstruk-

58 — Die Regelung der 1929-Holdinggesellschaften wird von der OECD durchgängig als schädliche Steuerpraktik angeführt. Vgl. den Fortschrittsbericht 2006 des OECD-Projekts gegen schädliche Steuerpraktiken, abrufbar unter http://www.oecd.org/dataoecd/1/17/37446434.pdf.

59 — Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 1. Dezember 1997 über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung, ABl. 1998, C 2, S. 2. Letzterer betrifft „die Maßnahmen, die den Standort für wirtschaftliche Aktivitäten in der Gemeinschaft spürbar beeinflussen oder beeinflussen können", und enthält eine Stillhalte- und eine Rücknahmeverpflichtung der Mitgliedstaaten in Bezug auf diese Maßnahmen.

60 — Dieser Bericht ist im Internet unter http://ec.europa.eu./taxation_customs/resources/documents/primarolo_en.pdf. zugänglich.

61 — Vgl. Schlussanträge von Generalanwalt Léger in der Rechtssache Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, in Fn. 28 angeführt, Nr. 57.

tur aufweist, für die eine Steuerregelung gilt, die als schädlich für den Binnenmarkt angesehen wird.

116. Dass 1929-Holdinggesellschaften als eine mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare staatliche Beihilfe eingestuft wurden [62], ändert an dieser Beurteilung nichts. Der EG-Vertrag enthält nämlich in den Art. 87 EG und 88 EG besondere Bestimmungen, deren Zweck es ist, die Beurteilung der Vereinbarkeit einer solchen Maßnahme mit dem Gemeinsamen Markt zu gewährleisten und ihre schädlichen Wirkungen für diesen Markt zu beseitigen. Die Tatsache, dass eine Unternehmensstruktur und die für sie geltende Steuerregelung nicht mit den Vorschriften des EG-Vertrags in Einklang steht, gibt einem Mitgliedstaat somit nicht das Recht, einseitig Maßnahmen zu treffen, mit denen die Wirkungen dieser Regelung durch eine Beschränkung der Grundfreiheiten bekämpft werden sollen [63].

117. Demzufolge kann mit dem Argument der Schädlichkeit einer bestimmten nationalen Steuerregelung oder Unternehmensstruktur für sich allein sicherlich nicht die generelle Versagung eines Steuervorteils in Form der Befreiung einer gesamten Gruppe von in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen juristischen Personen gerechtfertigt werden.

62 — Entscheidung 2006/940/EG der Kommission vom 19. Juli 2006 über die Beihilferegelung C 3/2006, die Luxemburg den Exempt 1929 Holding Companies und den Exempt Billionaire Holding Companies gewährt hat, ABl. L 366, S. 47.

63 — Vgl. Schlussanträge von Generalanwalt Léger in der Rechtssache Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, in Fn. 28 angeführt, Nr. 58.

118. Zur Begründung der streitigen nationalen Vorschriften beruft sich die französische Regierung außerdem auf Schwierigkeiten, Informationen von anderen Ländern zu erhalten, mit denen keine wirksame Verwaltungszusammenarbeit besteht.

119. Die französische Regierung, die in ihrer Auffassung von der niederländischen, der italienischen, der griechischen Regierung sowie der Regierung des Vereinigten Königreichs unterstützt wird, macht insbesondere geltend, eine restriktive Handhabung der Befreiung von der streitigen Steuer sei deshalb geboten, weil es für die französischen Steuerbehörden ohne zuverlässige Auskunft zur Überprüfung der von Steuerpflichtigen in ihren Steuererklärungen gemachten Angaben schwierig sei, Steuerhinterziehung oder Steuerflucht nachzuweisen. Die Schwierigkeit beruhe auf der Tatsache, dass es in der Regel den Steuerbehörden obliege, den Beweis für Steuerhinterziehung zu führen. Ohne die Möglichkeit, Angaben mit Informationen abgleichen zu können, die die französischen Behörden mit eigenen Mitteln zu erlangen vermöchten, wozu auch die von ausländischen Steuerbehörden geleistete Verwaltungszusammenarbeit gehören könne, sei die bestehende Vermutung einer Steuerhinterziehung gerechtfertigt.

120. Mit dieser Argumentation stellt sich die Frage nach der Wirksamkeit der Verwaltungszusammenarbeit, die den Mitgliedstaaten nach der Richtlinie 77/799 zur Verfügung steht.

121. Aus meinen Antworten auf die zweite und die dritte Vorlagefrage folgt, dass die streitige Steuer von der Richtlinie 77/799

erfasst wird, die auf den Sachverhalt Anwendung findet, der dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit zugrunde liegt.

122. Die Kommission und Elisa sind der Meinung, die Richtlinie 77/799 ermögliche den französischen Steuerbehörden, alle für die Vermögensteuererhebung erforderlichen Auskünfte zu erlangen.

123. Nach Auffassung der französischen Regierung und aller anderen Mitgliedstaaten, die sich an dem Verfahren beteiligt haben, ist die Wirksamkeit der Richtlinie 77/799 im Sonderfall der 1929-Holdinggesellschaften jedoch wegen Art. 8 Abs. 1 fraglich. Nach Art. 8 der Richtlinie 77/799 ist ein Mitgliedstaat, der um Übermittlung von Auskünften ersucht wird, hierzu nicht verpflichtet, wenn deren Beschaffung oder Verwertung durch die zuständige Behörde des auskunftgebenden Staates für ihre eigenen steuerlichen Zwecke gesetzliche Vorschriften oder ihre Verwaltungspraxis entgegenstünden. Insoweit verweist die französische Regierung auf die einschlägigen luxemburgischen Rechtsvorschriften [64], denen zufolge solche Holdinggesellschaften lediglich zu Angaben über ihren Rechtsstatus verpflichtet sind und von 1929-Holdinggesellschaften keine Auskünfte für steuerliche Zwecke verlangt werden können.

124. Diesem Argument ist mit einem Hinweis auf die ständige Rechtsprechung des Gerichtshofs zu begegnen, wonach ein Mitgliedstaat die zuständigen Behörden eines anderen Mitgliedstaats gemäß der Richtlinie 77/799 um alle Auskünfte ersuchen kann, die er für die ordnungsgemäße Bemessung der von der Richtlinie 77/799 erfassten Steuern benötigt [65].

125. Im vorliegenden Fall kann nicht ausgeschlossen werden, dass aufgrund von Art. 8 der Richtlinie 77/799 die nationalen Rechtsvorschriften Luxemburgs es den französischen Behörden erschweren, auf unmittelbarem Weg von den luxemburgischen Behörden Auskünfte bestimmter Art zu erlangen, die zur Verhinderung von Steuerhinterziehung oder Steuerflucht benötigt werden, insbesondere über die Rechtsform und die Identität der Anteilseigner von 1929-Holdinggesellschaften.

126. Zu beachten ist jedoch, dass der Gerichtshof in der Vergangenheit in ähnlichen Fällen, in denen Mitgliedstaaten gel-

64 — Insbesondere: Règlement grand-ducal du 24 mars 1989 précisant le secret bancaire en matière fiscale et délimitant le droit d'investigation des administrations fiscales (Großherzogliche Verordnung vom 24. März 1989 zum Schutz des Bankgeheimnisses in Steuerangelegenheiten und zur Festlegung des Umfangs der Ermittlungsbefugnisse der Steuerbehörden) (Mém. A-15 du 28 mars 1989). Nach Art. 4 dürfen zum Zwecke der Besteuerung des Steuerpflichtigen keine Auskünfte von Holdinggesellschaften verlangt werden, auf die das Gesetz vom 31. Juli 1929 Anwendung findet.
Gemäß Art. 5 stehen die Aufsichts- und Ermittlungsbefugnisse bezüglich solcher Holdinggesellschaften der Registerbehörde zu und sind beschränkt auf Untersuchung und Prüfung der Tatsachen und Angaben über die steuerliche Stellung der Gesellschaft sowie der erforderlichen Angaben, um die ordnungsgemäße und korrekte Festsetzung der von der Gesellschaft zu entrichtenden Steuern und Abgaben zu gewährleisten und zu überprüfen.

65 — Vgl. u. a. Urteile des Gerichtshofs vom 28. Januar 1992, Bachmann (C-204/90, Slg. 1992, I-249, Randnr. 18), Halliburton, in Fn. 11 angeführt, Randnr. 22, vom 3. Oktober 2002, Danner (C-136/00, Slg. 2002, I-8147, Randnr. 49), vom 26. Juni 2003, Ramstedt (C-422/01, Slg. 2003, I-6817, Randnr. 42), Kommission/Frankreich, in Fn. 41 angeführt, Randnr. 31, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, in Fn. 28 angeführt, Randnr. 71, sowie vom 30. Januar 2007, Kommission/Dänemark (C-150/04, Slg. 2007, I-0000, Randnr. 52).

tend gemacht haben, die Richtlinie 77/799 sei in Mitgliedstaaten wirkungslos, die das Bankgeheimnis schützten, dieses Vorbringen zurückgewiesen hat. Nach den Ausführungen des Gerichtshofs schreibt Art. 8 Abs. 1 der Richtlinie 77/799 die Zusammenarbeit der Steuerbehörden der Mitgliedstaaten zwar nicht vor, wenn der Durchführung von Ermittlungen oder der Beschaffung oder Verwertung von Auskünften durch die zuständigen Behörden für die Zwecke ihres eigenen Staates gesetzliche Vorschriften oder ihre Verwaltungspraxis entgegenstünden, jedoch kann die Unmöglichkeit, derartige Zusammenarbeit zu verlangen, nicht die Versagung eines Steuervorteils rechtfertigen. Nichts würde die zuständigen Steuerbehörden daran hindern, von den Betroffenen die für erforderlich gehaltenen Belege zu verlangen und gegebenenfalls den Steuervorteil, wozu auch eine Befreiung gehören kann, bei Nichtvorlage dieser Belege zu verweigern [66]. Es lässt sich nämlich nicht von vornherein ausschließen, dass der Abgabenpflichtige Belege vorlegen kann, anhand deren die Steuerbehörden des Mitgliedstaats eindeutig und genau prüfen können, dass er keine Steuerhinterziehung oder -umgehung zu begehen versucht [67].

127. Für den vorliegenden Fall scheint dies nahezulegen, dass ein „rechtliches Hindernis" dieser Art, aufgrund dessen von den luxemburgischen Steuerbehörden nicht unmittelbar Zusammenarbeit verlangt werden kann, zwar die Überprüfung von Angaben erschweren mag, es jedoch nicht rechtfertigt, Anlegern aus diesem Mitgliedstaat kategorisch jeden Anspruch auf einen Steuervorteil für die von ihnen vorgenommenen Investitionen zu verweigern. Soweit 1929-Holdinggesellschaften Befreiung von der streitigen Steuer beantragen, könnten die französischen Steuerbehörden nämlich von diesen Gesellschaften selbst die Nachweise verlangen, die die Behörden zur vollständigen Aufklärung der Eigentums- und Anteilsverhältnisse für erforderlich halten [68]. Beispielsweise könnten die französischen Behörden die Vorlage amtlicher Belege verlangen, um den Schleier der Anonymität zu lüften, hinter der einige natürliche Personen ihre Vermögensrechte zu verstecken suchen.

128. Dabei wird man sich jedoch außerdem zu vergewissern haben, dass die an die schriftlichen Nachweise gestellten Anforderungen nicht über das für die Erreichung des angestrebten Informationszwecks Erforderliche hinausgehen [69].

129. Im vorliegenden Fall scheinen diese Voraussetzungen nicht erfüllt zu sein, denn die streitigen französischen Vorschriften erlauben juristischen Personen, die nicht von einem Steuerabkommen mit einer Amtshilferegelung erfasst sind, die aber Immobilieninvestitionen in Frankreich tätigen, weder die Vorlage schriftlicher Nachweise über die Identität ihrer Anteilseigner noch die Mitteilung sonstiger Angaben, die die französischen Steuerbehörden für erforderlich

66 — Vgl. Urteil Bachmann, in Fn. 65 angeführt, Randnr. 20, Urteil des Gerichtshofs vom 28. Januar 1992, Kommission/Belgien (C-300/90, Slg. 1992, I-305, Randnr. 13), sowie Urteile Kommission/Frankreich, in Fn. 41 angeführt, Randnr. 32, und Kommission/Dänemark, in Fn. 65 angeführt, Randnr. 54.

67 — Vgl. in diesem Sinne Urteile Laboratoires Fournier, in Fn. 17 angeführt, Randnr. 25, und Baxter, in Fn. 44 angeführt, Randnrn. 19 und 20.

68 — Vgl. in diesem Sinne Urteil Centro di Musicologia Walter Stauffer, in Fn. 17 angeführt, Randnr. 48.

69 — Vgl. in diesem Sinne Schlussanträge von Generalanwalt Poiares Maduro in der Rechtssache Marks & Spencer, in Fn. 18 angeführt, Nr. 81.

halten. Infolgedessen scheint ihnen völlig verwehrt zu sein, einen Nachweis dafür zu erbringen, dass sie keine betrügerischen Ziele verfolgen [70].

130. Die streitige Regelung kann daher zu erheblichem „Kollateralschaden" führen, denn während sie durchaus diejenigen 1929-Holdinggesellschaften bestrafen mag, die von steuerlich in Frankreich ansässigen natürlichen Personen gegründet wurden, um sich der französischen Vermögensteuer auf in Frankreich belegenes Grundeigentum zu entziehen, so werden durch sie doch auch andere 1929-Holdinggesellschaften mitbestraft, die Eigentümer von Grundstücken in Frankreich sind.

131. Infolgedessen dürfte der Kreis der juristischen Personen, die die streitige Steuer zu entrichten haben, über die Gruppe der natürlichen Personen hinausgehen, die sich der Vermögensteuer zu entziehen suchen, indem sie anonyme Anteilseigner juristischer Personen bleiben, deren Sitz sich in einem Land befindet, mit dem Frankreich kein Abkommen geschlossen hat, das eine Bestimmung über Verwaltungszusammenarbeit enthält, oder die — wie die 1929-Holdinggesellschaften — durch ein Abkommen vom Genuss einer solchen Bestimmung ausgeschlossen wurden.

70 — Aus der „Instruction administrative" vom 13. Oktober 2000 (Bulletin officiel des impôts 7 Q-1-00) scheint hervorzugehen, dass eine juristische Person die streitige Steuer auch dann zu entrichten hat, wenn den französischen Steuerbehörden die Identität ihrer Anteilseigner bekannt ist.

132. Die französische Regierung hätte also weniger restriktive Maßnahmen ergreifen können, um das Ziel der Gewährleistung einer wirksamen Steueraufsicht sowie der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht zu erreichen. Die nach der streitigen nationalen Regelung bestehende Ungleichbehandlung von gebietsansässigen und gebietsfremden juristischen Personen ist daher zur Verfolgung der angestrebten Ziele unverhältnismäßig.

133. Die erste Vorlagefrage ist demnach dahin zu beantworten, dass es gegen die Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr (Art. 56 ff. EG) verstößt, wenn ein Mitgliedstaat eine Steuer auf den Verkehrswert von Grundeigentum erhebt, von der juristische Personen mit steuerlichem Sitz in Frankreich befreit sind, während die Befreiung gebietsfremder juristischer Personen vom Bestehen eines Abkommens abhängig gemacht wird, das entweder eine Bestimmung über Amtshilfe zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht oder eine Bestimmung über ein Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit enthält, wonach gebietsfremde juristische Personen keiner höheren Besteuerung unterworfen werden dürfen als gebietsansässige juristische Personen.

## VIII — Die vierte Vorlagefrage

134. Mit der vierten Frage möchte das nationale Gericht im Wesentlichen wissen, ob Frankreich aufgrund eines mit einem

Staat geschlossenen Abkommens, das eine Bestimmung über ein Diskriminierungsverbot enthält und das den in diesem Staat niedergelassenen juristischen Personen die erfolgreiche Geltendmachung der in Art. 990E Abs. 3 CGI vorgesehenen Befreiung ermöglicht, nach den Art. 56 EG und 43 EG verpflichtet ist, diesen Steuervorteil auf juristische Personen auszudehnen, die in einem anderen Mitgliedstaat wie etwa Luxemburg niedergelassen sind, wenn zwischen diesem Mitgliedstaat und Frankreich kein Abkommen mit einer solchen Bestimmung über ein Diskriminierungsverbot gilt und den juristischen Personen Grundstücke in Frankreich gehören. Oder anders formuliert: Mit der Frage soll geklärt werden, ob die Art. 56 EG und 43 EG bewirken, dass die Vergünstigungen, die in einer zwischen Frankreich und einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittstaat vereinbarten Bestimmung über ein Diskriminierungsverbot vorgesehen sind, sich auf juristische Personen erstrecken, deren steuerlicher Sitz sich in einem anderen Mitgliedstaat befindet.

135. In Anbetracht meiner Antworten auf die vorherigen Fragen halte ich eine Beantwortung der vierten Vorlagefrage für nicht erforderlich.

## IX — Ergebnis

136. Aus den vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorlagefragen wie folgt zu beantworten:

1. Es verstößt gegen die Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr (Art. 56 ff. EG), wenn ein Mitgliedstaat eine Steuer auf den Verkehrswert von Grundeigentum erhebt, von der Unternehmen mit steuerlichem Sitz in Frankreich befreit sind, während die Befreiung von Unternehmen mit steuerlichem Sitz in einem anderen Mitgliedstaat vom Bestehen eines Abkommens

abhängig gemacht wird, das entweder eine Bestimmung über Amtshilfe zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht oder eine Bestimmung über ein Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit enthält, wenn Unternehmen mit steuerlichem Sitz in einem anderen Mitgliedstaat als Frankreich einer höheren Besteuerung unterworfen sind als juristische Personen, die den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in Frankreich haben.

2. Eine Abgabe wie die streitige stellt eine „Steuer vom Vermögen" im Sinne von Art. 1 der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten und indirekten Steuern dar.

3. Die Verpflichtungen, die den Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der gegenseitigen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten durch die Richtlinie 77/799 auferlegt worden sind, stehen der Erfüllung gleichartiger Verpflichtungen durch die Mitgliedstaaten aus einem bilateralen Amtshilfeabkommen in Steuerangelegenheiten, das eine Gruppe von Steuerpflichtigen, wie die luxemburgischen Holdinggesellschaften, ausschließt, nur insoweit entgegen, als die Durchführung des bilateralen Abkommens die Anwendbarkeit der Richtlinie auf diese Steuerpflichtigen verhindern würde.