SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS PEDRO CRUZ VILLALÒN vom 9. Dezember 2010[1]

Inhaltsverzeichnis

I — Rechtlicher Rahmen ..... I - 3324

A — Unionsrecht ..... I - 3324

B — Nationales Recht ..... I - 3328

II — Sachverhalt ..... I - 3329

III — Verfahren vor dem Gerichtshof und Vorlagefragen ..... I - 3330

IV — Zur ersten Vorlagefrage ..... I - 3330

A — Vorbemerkungen ..... I - 3331

1. Der freie Kapitalverkehr und seine außenwirtschaftliche Ausrichtung ... I - 3331

2. Die ÜLG und ihr rechtlicher Status im Unionsrecht ..... I - 3332

3. Zusammenfassung ..... I - 3337

B — Anwendbarkeit von Art. 63 AEUV auf die ÜLG ..... I - 3337

1. Anwendung des freien Kapitalverkehrs oder der Niederlassungsfreiheit .. I - 3337

2. Unanwendbarkeit von Art. 63 Abs. 1 AEUV als Resultat der Beschlüsse 91/482 und 2001/822 ..... I - 3339

1 — Originalsprache: Spanisch.

3. Zur Unanwendbarkeit von Art. 63 AEUV aufgrund der Stillhalteklausel in Art. 64 Abs. 1 AEUV ..... I - 3342

C — Verstoß gegen Art. 63 AEUV ..... I - 3345

1. Zum Vorliegen einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs ..... I - 3345

2. Zur Rechtfertigung der Beschränkung ..... I - 3348

V — Zur zweiten Vorlagefrage ..... I - 3353

VI — Ergebnis ..... I - 3355

1. Das Tribunal de grande instance de Paris legt zwei Fragen vor, die die Vereinbarkeit einer französischen Steuervorschrift, die die Befreiung von einer Steuer auf das Grundeigentum juristischer Personen davon abhängig macht, ob der Steuerpflichtige den Sitz seiner tatsächlichen Geschäftsleitung in einem Drittstaat oder einem Mitgliedstaat hat, mit den Verträgen betreffen. Die vorliegende Rechtssache weist zudem die Besonderheit auf, dass die betroffene Gesellschaft den Sitz ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung auf den Britischen Jungferninseln hat, die kein Drittstaat sind, sondern ein überseeisches Gebiet, auf das die besonderen Regeln der Art. 198 ff. des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union Anwendung finden.

2. Demzufolge hat der Gerichtshof hier die Bestimmungen über den freien Kapitalverkehr im Licht der sich aus der für die „überseeischen Länder und Gebiete“ (im Folgenden: ÜLG) geltenden Regelung ergebenden Besonderheiten und insbesondere unter dem Gesichtspunkt auszulegen, dass die Mitgliedstaaten sich zur Rechtfertigung einer Beschränkung dieser Freiheit auf die Bekämpfung der Steuerhinterziehung berufen.

3. Die Frage stellt sich in einem Kontext, der dem Gerichtshof bereits vertraut ist, denn erst kürzlich hat er in den Rechtssachen ELISA und Établissements Rimbaud [2] die Gelegenheit gehabt, dieselben Bestimmungen zu prüfen, die hier in Rede stehen, wenn auch im Hinblick auf ihre Anwendung

2 — Urteile vom 11. Oktober 2007 (C-451/05, Slg. 2007, I-8251) und vom 28. Oktober 2010 (C-72/09, Slg. 2010, I-10659).

auf für andere Mitgliedstaaten bzw. Staaten des Europäischen Wirtschaftsraums geltende Beschränkungen. Diese Rechtssache ermöglicht es dem Gerichtshof, seine Rechtsprechung zu vervollständigen und Antwort auf die spezifischen Fragen zu geben, die die ÜLG aufwerfen.

I — Rechtlicher Rahmen

A — *Unionsrecht*

4. Der freie Kapitalverkehr ist in den Art. 63 bis 65 AEUV geregelt, die folgenden Wortlaut haben:

„*Artikel 63*

1. Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.

2. Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle Beschränkungen des Zahlungsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.

Artikel 64

1. Artikel 63 berührt nicht die Anwendung derjenigen Beschränkungen auf dritte Länder, die am 31. Dezember 1993 aufgrund einzelstaatlicher Rechtsvorschriften oder aufgrund von Rechtsvorschriften der Union für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten bestehen. Für in Bulgarien, Estland und Ungarn bestehende Beschränkungen nach innerstaatlichem Recht ist der maßgebliche Zeitpunkt der 31. Dezember 1999.

…

Artikel 65

1. Artikel 63 berührt nicht das Recht der Mitgliedstaaten:

a) die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln;

b) die unerlässlichen Maßnahmen zu treffen, um Zuwiderhandlungen gegen innerstaatliche Rechts- und

Verwaltungsvorschriften, insbesondere auf dem Gebiet des Steuerrechts und der Aufsicht über Finanzinstitute, zu verhindern, sowie Meldeverfahren für den Kapitalverkehr zwecks administrativer oder statistischer Information vorzusehen oder Maßnahmen zu ergreifen, die aus Gründen der öffentlichen Ordnung oder Sicherheit gerechtfertigt sind.

...

3. Die in den Absätzen 1 und 2 genannten Maßnahmen und Verfahren dürfen weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 63 darstellen.

4. Sind keine Maßnahmen nach Artikel 64 Absatz 3 erlassen worden, so kann die Kommission oder, wenn diese binnen drei Monaten nach der Vorlage eines entsprechenden Antrags des betreffenden Mitgliedstaats keinen Beschluss erlassen hat, der Rat einen Beschluss erlassen, mit dem festgelegt wird, dass die von einem Mitgliedstaat in Bezug auf ein oder mehrere Drittländer getroffenen restriktiven steuerlichen Maßnahmen insofern als mit den Verträgen vereinbar anzusehen sind, als sie durch eines der Ziele der Union gerechtfertigt und mit dem ordnungsgemäßen Funktionieren des Binnenmarkts vereinbar sind. Der Rat beschließt einstimmig auf Antrag eines Mitgliedstaats."

5. Die Regelung für die ÜLG findet sich im Vierten Teil des AEUV. Im Zusammenhang mit diesem Verfahren sind folgende Bestimmungen von Bedeutung:

„Artikel 198

Die Mitgliedstaaten kommen überein, die außereuropäischen Länder und Hoheitsgebiete, die mit Dänemark, Frankreich, den Niederlanden und dem Vereinigten Königreich besondere Beziehungen unterhalten, der Union zu assoziieren. Diese Länder und Hoheitsgebiete, im Folgenden als ‚Länder und Hoheitsgebiete' bezeichnet, sind in Anhang II aufgeführt.

Ziel der Assoziierung ist die Förderung der wirtschaftlichen und sozialen Entwicklung der Länder und Hoheitsgebiete und die Herstellung enger Wirtschaftsbeziehungen zwischen ihnen und der gesamten Union.

Entsprechend den in der Präambel dieses Vertrags aufgestellten Grundsätzen soll die Assoziierung in erster Linie den Interessen der Einwohner dieser Länder und Hoheitsgebiete dienen und ihren Wohlstand fördern, um sie der von ihnen erstrebten wirtschaftlichen, sozialen und kulturellen Entwicklung entgegenzuführen.

Artikel 199

Mit der Assoziierung werden folgende Zwecke verfolgt:

1. Die Mitgliedstaaten wenden auf ihren Handelsverkehr mit den Ländern und Hoheitsgebieten das System an, das sie aufgrund der Verträge untereinander anwenden.

2. Jedes Land oder Hoheitsgebiet wendet auf seinen Handelsverkehr mit den Mitgliedstaaten und den anderen Ländern und Hoheitsgebieten das System an, das es auf den europäischen Staat anwendet, mit dem es besondere Beziehungen unterhält.

3. Die Mitgliedstaaten beteiligen sich an den Investitionen, welche die fortschreitende Entwicklung dieser Länder und Hoheitsgebiete erfordert.

4. Bei Ausschreibungen und Lieferungen für Investitionen, die von der Union finanziert werden, steht die Beteiligung zu gleichen Bedingungen allen natürlichen und juristischen Personen offen, welche die Staatsangehörigkeit der Mitgliedstaaten oder der Länder oder Hoheitsgebiete besitzen.

5. Soweit aufgrund des Artikels 203 nicht Sonderregelungen getroffen werden, gelten zwischen den Mitgliedstaaten und den Ländern und Hoheitsgebieten für das Niederlassungsrecht ihrer Staatsangehörigen und Gesellschaften die Bestimmungen und Verfahrensregeln des Kapitels Niederlassungsfreiheit, und zwar unter Ausschluss jeder Diskriminierung.

…

Artikel 203

Der Rat erlässt einstimmig auf Vorschlag der Kommission und aufgrund der im Rahmen der Assoziierung der Länder und Hoheitsgebiete an die Union erzielten Ergebnisse und der Grundsätze der Verträge die Bestimmungen über die Einzelheiten und das Verfahren für die Assoziierung der Länder und Hoheitsgebiete an die Union. Werden diese Bestimmungen vom Rat gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren angenommen, so beschließt er einstimmig auf Vorschlag der Kommission nach Anhörung des Europäischen Parlaments."

6. In Anhang II des AEUV über die ÜLG, auf welche der Vierte Teil des Vertrags Anwendung findet, werden u. a. die Britischen Jungferninseln genannt.

7. Mit dem Beschluss 91/482/EWG des Rates vom 25. Juli 1991 über die Assoziierung der überseeischen Länder und Gebiete mit der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft [3] erließ die damalige Europäische Wirtschaftsgemeinschaft spezifische Bestimmungen für die ÜLG. Der Beschluss war bis zum 1. Dezember 2001 in Kraft.

3 — ABl. L 263, S. 1.

8. Zum Kapitalverkehr war Folgendes geregelt:

„*Artikel 180*

1. Die zuständigen Behörden der ÜLG und die Mitgliedstaaten der Gemeinschaft unterlassen hinsichtlich der Devisenregelung für den mit den Investitionen verbundenen Kapitalverkehr und die laufenden Zahlungen Maßnahmen, die mit den Verpflichtungen unvereinbar wären, die sich für sie aus der Anwendung der Bestimmungen dieses Beschlusses für die Bereiche des Waren- und Dienstleistungsverkehrs, des Niederlassungsrechts und der industriellen Zusammenarbeit ergeben. Diese Verpflichtungen hindern die Parteien jedoch nicht daran, im Falle ernster wirtschaftlicher Schwierigkeiten oder schwerwiegender Zahlungsbilanzprobleme die erforderlichen Schutzmaßnahmen zu treffen.

2. Bezüglich der Devisengeschäfte in Verbindung mit den Investitionen und den laufenden Zahlungen unterlassen es die zuständigen Behörden der ÜLG einerseits und die Mitgliedstaaten andererseits im Rahmen des Möglichen, gegen die andere Partei diskriminierende Maßnahmen zu treffen oder dritten Staaten eine günstigere Behandlung zu gewähren, wobei sie dem evolutiven Charakter des internationalen Währungssystems, bestehenden spezifischen Währungsvereinbarungen und Zahlungsbilanzproblemen Rechnung tragen.

Falls sich solche Maßnahmen oder eine solche Behandlung als unvermeidbar erweisen sollten, so würden sie im Einklang mit den geltenden internationalen Devisenvorschriften beibehalten oder getroffen, und es würden alle Anstrengungen unternommen, um die negativen Auswirkungen für die betreffenden Parteien auf ein Mindestmaß zu verringern."

9. Am 2. Dezember 2001 trat der Beschluss 2001/822/EG des Rates vom 27. November 2001 über die Assoziierung der überseeischen Länder und Gebiete mit der Europäischen Gemeinschaft [4] in Kraft. Dieser Rechtstext, durch den der Beschluss 91/482 ersetzt wurde, enthält ebenfalls eine spezifische Bestimmung zum Kapitalverkehr:

„*Artikel 47*

Laufende Zahlungen und Kapitalverkehr

1. Unbeschadet des Absatzes 2

a) beschränken die Mitgliedstaaten und die Behörden der ÜLG nicht die Leistungsbilanzzahlungen in frei konvertierbarer Währung zwischen Staatsangehörigen der Gemeinschaft und der ÜLG,

4 — ABl. L 314, S. 1.

b) beschränken die Mitgliedstaaten und die Behörden der ÜLG hinsichtlich der Kapitalbilanztransaktionen nicht die freien Kapitalbewegungen im Zusammenhang mit Direktinvestitionen in Gesellschaften, die nach dem Recht des Aufnahmemitgliedstaates, Aufnahmelandes oder -gebietes gegründet wurden, und sie gewährleisten die Liquidation und die Repatriierung dieser Investitionen und der daraus resultierenden Gewinne.

2. Die Gemeinschaft, die Mitgliedstaaten und die ÜLG sind befugt, die in den Artikeln 57, 58, 59, 60 und 301 des Vertrags genannten Maßnahmen im Einklang mit den in jenen Artikeln genannten Bedingungen entsprechend anzuwenden. … Die Behörden des ÜLG, der Mitgliedstaat bzw. die Gemeinschaft unterrichten einander unverzüglich über die getroffenen Maßnahmen und legen so bald wie möglich einen Zeitplan für die Aufhebung der Maßnahmen vor."

B — *Nationales Recht*

10. Art. 990 D Abs. 1 des Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch, im Folgenden: CGI) bestimmt, dass juristische Personen, die direkt oder über eine andere Person eine oder mehrere in Frankreich belegene Immobilien besitzen oder Inhaber dinglicher Rechte an solchen Grundstücken sind, eine jährliche Steuer in Höhe von 3 % des Verkehrswerts der Immobilie oder des Rechts zu entrichten haben. Diese Steuer findet auf alle juristischen Personen einschließlich der Gesellschaften, der Stiftungen und der Vereine Anwendung.

11. Art. 990 E CGI sieht folgende Ausnahmen von dieser Steuer vor:

„Die in Art. 990 D vorgesehene Steuer wird nicht erhoben:

1. von juristischen Personen, deren in Frankreich belegenes unbewegliches Vermögen im Sinne des Art. 990 D weniger als 50 % ihres in Frankreich befindlichen Vermögens ausmacht. Für die Zwecke der Anwendung dieser Bestimmung bleiben bei der Feststellung des unbeweglichen Vermögens die Vermögensgegenstände außer Betracht, die die in Art. 990 D genannten juristischen Personen oder die zwischengeschalteten Personen ihrer eigenen Geschäftstätigkeit zuweisen, soweit sich diese nicht auf Immobiliengeschäfte bezieht;

2. von juristischen 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 jedes Jahres der Stelle, die durch die in Art. 990 F genannte Verordnung festgelegt wurde, Lage, Zusammensetzung und Wert der am 1. Januar in ihrem Besitz stehenden Immobilien, Identität und Anschrift

ihrer Mitglieder zu diesem Zeitpunkt sowie die Anzahl der den einzelnen Mitgliedern zustehenden Anteile angeben;

3. von juristischen Personen, die den Sitz ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in Frankreich haben, und von anderen juristischen Personen, die aufgrund eines Staatsvertrags nicht höher besteuert werden dürfen, wenn sie jedes Jahr der Steuerbehörde auf deren Aufforderung Lage und Zusammensetzung der am 1. Januar in ihrem Besitz stehenden Immobilien, Identität und 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. Die Eingehung der Verpflichtung erfolgt am Tag des Erwerbs von Immobilien, Rechten an einer Immobilie oder Beteiligungen im Sinne von Art. 990 D durch die juristische Person oder, für die am 1. Januar 1993 bereits gehaltenen Immobilien, Rechte oder Beteiligungen, spätestens am 15. Mai 1993 …“

II — Sachverhalt

12. Die SARL PRUNUS (im Folgenden: PRUNUS) ist eine Handelsgesellschaft mit Sitz in Paris. Sämtliche Anteile an ihr werden von der SA POLONIUM (im Folgenden: POLONIUM) gehalten, einer Handelsgesellschaft mit Sitz in Luxemburg. POLONIUM wiederum wird zu 100 % zu gleichen Teilen von LOVETT OVERSEAS SA (im Folgenden: LOVETT) und GREBELL INVESTMENTS SA (im Folgenden: GREBELL), beide Gesellschaften mit Sitz auf den Britischen Jungferninseln, gehalten.

13. In den Jahren 1998 bis 2002 war PRUNUS Eigentümerin von drei Immobilien in Paris und hatte die entsprechenden Erklärungen bei den französischen Steuerbehörden abgegeben. Gemäß Art. 990 E CGI wurde sie von der Steuer in Höhe von 3 % auf Immobilien, die im Eigentum juristischer Personen stehen, befreit. Dagegen wurde die Steuer bei den Gesellschaften LOVETT und GREBELL als mittelbar an PRUNUS Beteiligte zu jeweils 50 % erhoben, da die Befreiungsvoraussetzungen des Art. 990 E CGI nicht vorlägen. Die Steuerbehörde mahnte am 7. Mai 2003 die Steuer für die Jahre 2001 und 2002 an.

14. Die französischen Behörden machten bei PRUNUS als Gesamtschuldnerin die Steuerschuld von LOVETT und GREBELL geltend. Gegen diese Entscheidung erhob PRUNUS eine Beschwerde, die am 12. Dezember 2006 zurückgewiesen wurde. Gegen die Zurückweisung ihrer Beschwerde hat PRUNUS beim Tribunal de grande instance de Paris Klage erhoben, das den Gerichtshof nunmehr gemäß Art. 267 AEUV um Vorabentscheidung ersucht.

III — Verfahren vor dem Gerichtshof und Vorlagefragen

15. Am 29. September 2009 ist das Vorabentscheidungsersuchen des Tribunal de grande instance de Paris mit folgenden Fragen bei der Kanzlei des Gerichtshofs eingegangen:

„1. Stehen die Art. 56 ff. EG-Vertrag Rechtsvorschriften wie den Art. 990 D ff. des Code général des impôts entgegen, die juristischen Personen, die den Sitz ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in Frankreich oder seit dem 1. Januar 2008 in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union haben, einen Anspruch auf Befreiung von der streitigen Steuer verleihen, diesen Anspruch aber bei juristischen Personen, die den Sitz ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung im Hoheitsgebiet eines Drittstaats haben, 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 Sitz ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in Frankreich haben?

2. Stehen die Art. 56 ff. EG-Vertrag einer Rechtsvorschrift wie Art. 990 F des Code général des impôts entgegen, die es den Steuerbehörden ermöglicht, für die Zahlung der in den Art. 990 D ff. des Code général des impôts vorgesehenen Steuer jede juristische Person gesamtschuldnerisch haften zu lassen, die zwischen dem oder den Schuldnern der Steuer und den Immobilien oder Rechten an Immobilien zwischengeschaltet ist?“

16. Die Vertreter von PRUNUS und POLONIUM, der Französischen Republik, des Königreichs Belgien, des Königreichs Dänemark, der Republik Estland, des Königreichs Spanien, der Italienischen Republik, des Königreichs der Niederlande, des Königreichs Schweden, des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland sowie der Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht.

17. An der mündlichen Verhandlung am 23. September 2009 haben die Vertreter von PRUNUS und POLONIUM, der Französischen Republik, des Königreichs Schweden, des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland sowie der Kommission teilgenommen.

IV — Zur ersten Vorlagefrage

18. Das vorlegende Gericht spricht in seiner ersten Frage davon, dass die steuerpflichtige Gesellschaft den Sitz ihrer tatsächlichen

Geschäftsleitung in einem *Drittstaat* habe. Der tatsächliche Zweifel, der in dieser Rechtssache besteht, betrifft jedoch nicht die Tatsache, dass sie ihren Sitz in einem Drittstaat hat, sondern in einem überseeischen Gebiet. Diese Besonderheit sowie der einzigartige Status, den diese Länder und Gebiete genießen, erfordern einen anderen Lösungsansatz als ein Kontext, in dem es um einen Drittstaat im eigentlichen Sinne geht. Daher betrifft die sich hier stellende Frage eher die Klärung der Vereinbarkeit einer Steuer, die eine unterschiedliche Behandlung von juristischen Personen bewirkt, die den Sitz ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in einem ÜLG haben, mit dem Unionsrecht.

A — *Vorbemerkungen*

19. Nach dieser Klarstellung erfordert die Beantwortung der ersten Frage des Tribunal de grande instance de Paris vorab einige Klärungen im Hinblick auf die Besonderheiten des freien Kapitalverkehrs sowie den Charakter der ÜLG und die Art und Weise ihrer Assoziierung mit der EU.

1. Der freie Kapitalverkehr und seine außenwirtschaftliche Ausrichtung

20. Im Gegensatz zu den übrigen Freiheiten hat der freie Kapitalverkehr sowohl einen *inneren* Anwendungsbereich für die Union, der die Bewegung von finanziellen Vermögenswerten zwischen den Mitgliedstaaten sicherstellen soll, als auch einen *äußeren* Anwendungsbereich im Hinblick auf die Aufrechterhaltung des freien Kapitalverkehrs zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten.

21. Die Aufhebung von äußeren Schutzwällen gegenüber dem Kapitalverkehr hat mehrere Gründe: die Verhinderung des einseitigen Zuflusses von Kapital über Mitgliedstaaten, die über liberalere Zugangsregeln verfügen, die Notwendigkeit, die einheitliche Währung zu stärken, oder das Aufrechterhalten von Finanzzentren mit weltweiter Bedeutung im Gebiet der Union [5]. Die Verfolgung dieser Ziele bringt auch die Notwendigkeit der Einführung von Schutzmechanismen zur Bekämpfung von negativen Erscheinungen infolge der Liberalisierung mit sich. So sehen die Verträge für den freien Kapitalverkehr, wenn sie ihn auf Drittstaaten erstrecken, gleichzeitig Ausnahmen und punktuelle Aufhebungen vor, die sich substanziell von den Ausnahmen unterscheiden, die für die übrigen Freiheiten vorgesehen sind [6].

22. Die Tatsache, dass der Anwendungsbereich dieser Freiheit wie auch die Ziele, die mit ihr verfolgt werden, derart erheblich von den übrigen Verkehrsfreiheiten abweichen, erklärt, dass der Gerichthof jedes Mal, wenn er mit den Art. 63 ff. AEUV befasst ist,

5 — Vgl. Hinojosa Martínez, L. M., *La regulación de los movimientos de capital desde una perspectiva europea,* McGraw Hill, Madrid, 1997, S. 11 ff. Der Gerichtshof selbst hat die hinter dieser Liberalisierung stehenden Gründe in seinem Urteil vom 18. Dezember 2007, A (C-101/05, Slg. 2007, I-11531, Randnr. 31), hervorgehoben.

6 — Vgl. Art. 64 bis 66 AEUV sowie Art. 75 Abs. 1 und 2 AEUV.

seine bisherige Rechtsprechung unter gewissen Schwierigkeiten anpasst [7]. Diese allgemeine Betrachtungsweise, wenn auch mit einigen Elementen der *Anpassung* an den freien Kapitalverkehr, ist beim Herangehen an die vorliegende Rechtssache zwangsläufig anzuwenden.

2. Die ÜLG und ihr rechtlicher Status im Unionsrecht

23. Der zweite vorab hervorzuhebende Gesichtspunkt betrifft die Rechtsstellung der ÜLG, da es sich bei dem „Drittstaat", von dem die erste Frage spricht und in dem die Gesellschaft, die die streitige Steuer schuldet, ihren Sitz hat, um ein ÜLG handelt, konkret die Britischen Jungferninseln. Vor der Auslegung des Art. 63 AEUV soll daher kurz auf die besondere Lage und den Status dieser Gebiete im Hinblick auf das Unionsrecht eingegangen werden.

24. Bereits 1956 wurde auf Initiative der Französischen Republik auf der Konferenz von Venedig vom 29. und 30. Mai 1956 mit Blick auf die spätere Ausarbeitung des Vertrags über die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft die Schaffung eines besonderen Status für Gebiete der Unterzeichnerstaaten beschlossen, zu denen besondere historische, soziale und politische Bindungen bestanden. Dem Vorschlag wurde schließlich stattgegeben, und er wurde in den EWG-Vertrag übernommen [8]. Das Ergebnis fand in einem besonderen Kapitel über die ÜLG seinen Niederschlag, in dem die Gebiete aufgeführt waren, die unter diese Kategorie fielen [9]. Zudem wurde ein Durchführungsübereinkommen abgeschlossen und ratifiziert, das der konkreten Regelung der Beziehungen zwischen diesen Gebieten und der damaligen EWG diente [10].

25. Seitdem sind die Grundlagen des in den Verträgen geregelten rechtlichen Status der ÜLG im Wesentlichen unverändert geblieben, wenngleich es zu punktuellen Änderungen hinsichtlich der Zahl der betroffenen Gebiete sowie des spezifischen Entwicklungsrahmens kam und die Durchführungsübereinkommen nach und nach durch Beschlüsse des Rats gemäß Art. 203 AEUV ersetzt wurden [11]. Die Natur der Beziehungen zwischen diesen Gebieten und einem Mitgliedstaat und im weiteren Sinne der gesamten Union ist im

7 — Kritisch hierzu Terra, B., und Wattel, P., *European Tax Law*, 4. Aufl., Kluwer, Den Haag, S. 52.

8 — Art. 131 bis 136 EWG-Vertrag in seiner ursprünglichen Fassung. Dabei ist der Hinweis von Interesse, dass weder im EGKS-Vertrag noch im Euratom-Vertrag eine entsprechende Regelung vorgesehen war.

9 — Vgl. Anhang IV zum EWG-Vertrag in seiner ursprünglichen Fassung.

10 — Das von den sechs Gründerstaaten der Gemeinschaften abgeschlossene Durchführungsübereinkommen vom 25. März 1957.

11 — Der Rat hat bislang mehrere Beschlüsse dieser Art gefasst; der jüngste ist der derzeit geltende, am 31. Dezember 2011 auslaufende Beschluss 2001/822.

Großen und Ganzen bis heute unverändert geblieben [12].

26. Bei den ÜLG handelt es sich kurz gesagt nicht um souveräne Staaten mit internationaler Rechtspersönlichkeit, sondern um „Gebiete" mit besonderen historischen, sozialen und politischen Beziehungen zu einem Mitgliedstaat. Obwohl es sich um politische Gemeinschaften handelt, die *formal* in den Staat integriert sind, mit dem eine besondere Beziehung besteht, erhalten sie in den Verträgen gerade aufgrund des räumlichen Anwendungsbereichs des Unionsrechts einen besonderen Status. Art. 355 AEUV gibt zunächst den Inhalt von Art. 52 EUV (der die Unterzeichnerstaaten aufzählt, um den räumlichen Geltungsbereich des Vertrags zu bestimmen) wieder und sieht *darüber hinaus* vor, dass neben dieser Bestimmung eine Reihe von Vorschriften Anwendung findet, zu denen nach Abs. 2 diejenige zählt, nach der für die ÜLG „das besondere Assoziierungssystem [gilt], das im Vierten Teil festgelegt ist".

27. Derart formuliert wirft die Kombination der Art. 53 EUV und 355 AEUV mehr Fragen auf, als sie Antworten gibt, denn es ist offensichtlich, dass der Vertrag eine Reihe grundsätzlicher Fragen sowohl in Bezug auf das anwendbare Recht wie auf die Verbindung zwischen den ÜLG und der Union offengelassen hat.

28. Wenn er auf Art. 52 EUV und *darüber hinaus* auf das besondere Assoziierungssystem Bezug nimmt, stellt Art. 355 AEUV nämlich nicht klar, ob durch die Verträge eine allgemeine Regelung eingeführt wird, die der besonderen Regelung, die für die ÜLG vorgesehen ist, Vorrang einräumt, oder ob einzig diese besondere Regelung für die ÜLG relevant ist. Mit anderen Worten: Der Vertrag stellt nicht klar, ob die ÜLG einer Regelung unterliegen, die eine *autonome* Ordnung innerhalb des Unionsrechts darstellt, oder ob ihre Regelung nur eine *lex specialis* ist, die die allgemeinen Vorschriften des Vertrags verdrängt.

29. Ebenso wenig lässt sich sagen, dass Art. 355 AEUV die ÜLG in Bezug auf ihre Subjektseigenschaft einer besonderen Kategorie zuweist. Zwar trifft es zu, dass die ÜLG keine Staaten mit eigener Rechtspersönlichkeit sind, doch ähnelt das besondere System, das auf sie Anwendung findet, einer Assoziierung, wie sie bereits mit dritten Staaten besteht, mit denen die Union besondere Beziehungen unterhält [13]. Ein solches System mit eigenen Vorschriften, mit denen

12 — Zu Geschichte, Entwicklung und gegenwärtigem Stand der ÜLG, vgl. Tesoka, L., und Ziller, J. (Hrsg.), *Union Européenne et outre-mers. Unis dans leur diversité,* Presses Universitaires d'Aix-Marseille, Marseille, 2008.

13 — Der Begriff Assoziierung ist hier in einem anderen Sinn zu verstehen als in internationalen Verträgen mit derselben Bezeichnung, die die Union mit Drittländern abgeschlossen hat. Bei den ÜLG handelt es sich eher um eine einseitig *gewährte* Assoziierung, die im Lauf der Zeit dahin tendierte, eher als eine *Partnerschaft* ausgestaltet zu sein, wie Dormoy, D., „Association des Pays et Territoires d'outremer (PTOM) à la Communauté Européenne", *JurisClasseur Europe Traité*, 2007, S. 25, hervorhebt.

die Errichtung eines integrierten Markts zwischen der Union und den ÜLG verfolgt wird, rechtfertigt es, dass sie in verschiedener Hinsicht materiell, wenn auch nicht formell, die Eigenschaft eines Drittstaats haben. Dies ist beispielsweise der Fall bei Art. 64 Abs. 1 AEUV, wenn er auf „dritte Länder" Bezug nimmt. Eine Kategorie, die nach Ansicht der Kommission auf die ÜLG anzuwenden sei.

30. Die Beantwortung dieser Fragen kann nur ausgehend von einer systematischen Auslegung der Verträge erfolgen. Es sind vor allem die Artikel des Vierten Teils des AEUV, die eine Antwort geben können, insbesondere, wenn sie im Licht anderer Bestimmungen dieses Teils ausgelegt werden.

31. Einleitend ist festzustellen, dass Art. 198 die ÜLG als hybride Subjekte auf halbem Weg zwischen einem Drittstaat und einem zur Union gehörenden Gebiet ausgestaltet. Nach dieser Bestimmung sind die ÜLG „*der* Union" zu „assoziieren", während sie gleichzeitig als „außereuropäisch" bezeichnet werden. Der letzte Halbsatz hat zwar eine mehr geografische als rechtlich-politische Konnotation, unterstreicht aber zutreffend den Sui-Generis-Charakter des Assoziierungsbands zwischen den ÜLG und der Union.

32. Andererseits ist Ziel der Assoziierung die Herstellung „enger Wirtschaftsbeziehungen zwischen [den ÜLG] und der gesamten Union"; die Ziele werden „entsprechend den in der Präambel [des AEUV] aufgestellten Grundsätzen" erreicht. Von dieser Prämisse ausgehend bestimmt Art. 199 AEUV, dass „[d]ie Mitgliedstaaten … auf ihren Handelsverkehr mit den Ländern und Hoheitsgebieten das System [anwenden], das sie aufgrund der Verträge untereinander anwenden". Sodann führt Art. 200 AEUV spezifische Maßnahmen auf dem Gebiet des freien Warenverkehrs ein, und schließlich wird der Rat in Art. 203 AEUV ermächtigt, Durchführungsbestimmungen zu erlassen.

33. Angesichts dessen ist es schwierig, davon auszugehen, dass die auf die ÜLG anzuwendende Regelung eine autonome Rechtsordnung darstellt, die gewissermaßen wasserdicht gegenüber dem Einfluss der Verträge ist. Insbesondere die von der Französischen Republik im Rahmen dieses Verfahrens verfochtene These von der radikalen Autonomie würde bedeuten, dass die ÜLG einer eigenen unionsrechtlichen Regelung unterliegen, für die ausschließlich die Art. 198 bis 204 AEUV sowie die zu diesem Korpus ergangenen Durchführungsbestimmungen maßgeblich wären. Bei dieser Betrachtungsweise wäre das Unionsrecht der ÜLG eine Art „eingekapselte" Rechtsordnung innerhalb der Union, die aufgrund ihrer Autonomie gegenüber der Anwendung anderer Vertragsbestimmungen als die Art. 198 bis 204 AEUV „abgeschirmt" wäre.

34. Diese Auslegung lässt sich jedoch bei einer wörtlichen Auslegung von Art. 355 AEUV nicht aufrechterhalten. Diese Bestimmung

wird mit der Feststellung eingeleitet, dass „[z]usätzlich zu den Bestimmungen des Artikels 52“ für die ÜLG „das besondere Assoziierungssystem, das im Vierten Teil festgelegt ist“, gilt. Der Begriff „zusätzlich“ weist darauf hin, dass das Unionsrecht für die Mitgliedstaaten gilt, und für die ÜLG ein besonderes System *hinzugefügt* werden soll. Es handelt sich um ein System, das zu berücksichtigen ist und als *lex specialis* wirkt und somit die allgemeinen Regeln des Vertrags verdrängt. Es wird dadurch jedoch nicht zu einem eigenständigen und gegenüber den Wirkungen des Primärrechts immunen System.

35. Aber nicht nur die grammatikalische Auslegung spricht gegen eine vollständige Autonomie des Unionsrechts der ÜLG, sondern auch die praktischen Konsequenzen einer Auslegung, wie sie soeben dargestellt wurde. Eine auf die ÜLG anzuwendende autonome Regelung am Rande des übrigen Unionsrechts würde im Fall einer Regelungslücke bedeuten, dass die ÜLG in einer Art juristischem Fegefeuer ihrem Schicksal überlassen wären, und sogar die Gefahr entstehen lassen, dass Drittstaaten trotz der engen Beziehungen zwischen der Union und den ÜLG besser behandelt würden als Letztere. Dieser Umstand verlangt nach besonderer Aufmerksamkeit, wenn die allgemeinen Bestimmungen der Verträge sich auf Drittstaaten beziehen. Denn gerade in diesen Fällen besteht für die ÜLG, da sie formell weder zu den Mitgliedstaaten noch den Drittstaaten gehören, die Gefahr, Opfer zumindest gewagter Auslegungen zu werden.

36. Gerade um dieses Ergebnis zu vermeiden, hat sich die Rechtsprechung des Gerichtshofs bei der Beschäftigung mit der Natur der ÜLG und ihrer Einordnung als Drittstaaten bzw. *mit der* Union *assoziierte* (aber nicht *in sie integrierte*) Gebiete als sehr pragmatisch erwiesen.

37. So hat der Gerichtshof in der Rechtssache Kaefer und Procacci die Zuständigkeit der Gerichte Französisch-Polynesiens für die Vorlage von Vorabentscheidungsersuchen gemäß Art. 267 AUEV bejaht. Im Vierten Teil des Vertrags ist an keiner Stelle geregelt, dass seine Zuständigkeitsbestimmungen auf die ÜLG anwendbar sind. Ungeachtet dessen stellte der Gerichtshof fest, dass es sich bei dem vorlegenden Gericht um ein „französisches Gericht“ handelte, und bejahte infolgedessen die Zulässigkeit der Frage [14]. In der Rechtssache Eman und Sevinger hat der Gerichtshof festgestellt, dass sich ein Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats, der seinen Wohnsitz in einem ÜLG hat, auf die den Unionsbürgern in Art. 18 ff. AEUV eingeräumten Rechte berufen kann, und dadurch das passive Wahlrecht für die Wahlen zum Europäischen Parlament auf in einem ÜLG Ansässige ausgedehnt, als ob es sich bei ihm um einen Mitgliedstaat handelte [15]. In jüngerer Zeit kam der Gerichtshof in der Rechtssache N zu dem Ergebnis, dass eine Gesellschaft, deren

14 — Urteil vom 12. Dezember 1990, Kaefer und Procacci (C-100/89 und C-101/89, Slg. 1990, I-4647, Randnrn. 8 bis 10), das durch das Urteil vom 12. Februar 1992, Leplat (C-260/90, Slg. 1992, I-643), bestätigt wurde, das auf ein Vorabentscheidungsersuchen des Tribunal de paix Papeete zurückging.

15 — Urteil vom 12. September 2006, Eman und Sevinger (C-300/04, Slg. 2006, I-8055).

Sitz sich auf den Niederländischen Antillen befindet und die die tatsächliche Kontrolle über eine andere Gesellschaft im Vereinigten Königreich ausübt, in den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit fällt, da sie als integrierender Teil eines Mitgliedstaats zu betrachten sind [16].

38. In anderen Fällen hat der Gerichtshof hingegen die Auffassung vertreten, dass die ÜLG einem Drittstaat entsprechend behandelt werden müssen. In der Rechtssache Van der Kooy wurde die Einfuhr in die Niederlande von Waren, die sich im Gebiet der Niederländischen Antillen im zollrechtlich freien Verkehr befanden, als Verbringen in die Gemeinschaft aus einem Drittstaat qualifiziert [17]. In der Rechtssache DADI und Douane-Agenten war der Gerichtshof erneut mit dem Verbringen von Gegenständen aus den Niederländischen Antillen befasst, dieses Mal aus dem Blickpunkt der Richtlinie 92/46/EWG [18], und kam wiederum zu dem Ergebnis, dass Gegenstände aus den ÜLG solchen aus Drittstaaten entsprechen [19]. Dasselbe ergibt sich aus den Gutachten des Gerichtshofs über völkerrechtliche Abkommen, in denen bereits bei zwei Gelegenheiten festgestellt wurde, dass die ÜLG nicht vom Anwendungsbereich des Unionsrechts erfasst werden und sich daher „gegenüber der Gemeinschaft in der gleichen Situation wie Drittländer" befinden [20].

39. Der Gegensatz, in dem die beiden Rechtsprechungslinien zueinander zu stehen scheinen, ist gar nicht so groß. Bei der ersten steht der Gerichtshof Situationen gegenüber, in denen im Vertrag nicht eindeutig der Umfang seiner Anwendbarkeit zum Ausdruck kommt, wie beim Vorabentscheidungsverfahren, den den Unionsbürgern eingeräumten Rechten oder der Niederlassungsfreiheit. Die zweite tendiert hingegen dazu, sich gerade auf dem Gebiet des freien Warenverkehrs zu entwickeln, für den sowohl der Vierte Teil des Vertrags als auch die bisherigen Beschlüsse des Rates eine vollständige Regelung enthalten, die es dem Gerichtshof ermöglicht, die Frage auf andere Weise anzugehen. All das bestätigt, dass bei der Einstufung eines ÜLG als Mitgliedstaat oder Drittstaat keine kategorischen Lösungen möglich sind, sondern eine einzelfallbezogene Anpassung nach Maßgabe des einschlägigen rechtlichen Rahmens und unter aufmerksamer Beachtung der mit der

16 — Urteil vom 7. September 2006, N (C-470/04, Slg. 2006, I-7409, Randnrn. 11 und 28). Aus dem Urteil ergibt sich, dass N seinen ständigen Wohnsitz von den Niederlanden in das Vereinigte Königreich verlegte. Zum Zeitpunkt seines Wegzugs aus den Niederlanden war er Alleingesellschafter dreier Gesellschaften mit beschränkter Haftung niederländischen Rechts (besloten vennootschappen), deren tatsächliche Geschäftsführung sich seitdem auf Curaçao (Niederländische Antillen) befand. Es ist wahrscheinlich, dass das Ergebnis, zu dem der Gerichtshof kam, auf die Tatsache zurückgeht, dass auf die drei Gesellschaften das Recht eines Mitgliedstaats anwendbar war. Es ist jedenfalls unstreitig, dass N genauso behandelt wurde wie ein Anteilsinhaber, dessen Gesellschaft ihren Sitz in einem Mitgliedstaat hat.

17 — Urteil vom 28. Januar 1999, Van der Kooy (C-181/97, Slg. 1999, I-483, Randnrn. 34 bis 39).

18 — Richtlinie des Rates vom 16. Juni 1992 mit Hygienevorschriften für die Herstellung und Vermarktung von Rohmilch, wärmebehandelter Milch und Erzeugnissen auf Milchbasis (ABl. L 268, S. 1).

19 — Urteil vom 21. September 1999, DADI und Douane-Agenten (C-106/97, Slg. 1999, I-5983, Randnrn. 35 bis 37).

20 — Gutachten vom 4. Oktober 1979 (1/78, Slg. 1979, 2871, Randnrn. 61 und 62), und vom 15. November 1994 (1/94, Slg. 1994, I-5267, Randnr. 17).

im Vierten Teil des AEUV vorgesehenen besonderen Assoziierungsregelung verfolgten Ziele vorzunehmen ist.

3. Zusammenfassung

40. Angesichts der soeben dargelegten Argumente bin ich der Ansicht, dass die besondere Regelung der ÜLG die allgemeine Regelung der Union verdrängt und sich aus ihren eigenen Bestimmungen des Primärrechts (Art. 198 bis 204 AEUV) und des abgeleiteten Rechts zusammensetzt. Besteht eine Lücke, können die Verträge angewendet werden, soweit die Ziele der Assoziierung dadurch nicht beeinträchtigt werden, so dass eine Untersuchung der unmittelbaren Wirkung der geltend gemachten Vorschrift im Licht der Art. 198 bis 204 AEUV erforderlich ist. Darüber hinaus ist es, wie soeben dargelegt wurde, erforderlich, den Bestimmungen des Vertrags besondere Aufmerksamkeit zu schenken, die für Drittstaaten gelten, um sich nicht über die Ziele hinwegzusetzen, die der Vertrag im Vierten Teil verfolgt. Dies ist gerade beim freien Kapitalverkehr, den ich im Folgenden aus dem Blickpunkt seiner Anwendbarkeit auf die ÜLG untersuchen werde, der Fall.

B — *Anwendbarkeit von Art. 63 AEUV auf die ÜLG*

41. An diesem Punkt angelangt, ist nunmehr der von der Kommission und der Französischen Republik eingenommene Standpunkt zu untersuchen, die, wenn auch aufgrund unterschiedlicher Überlegungen, vorbringen, Art. 63 AEUV sei im vorliegenden Fall nicht anwendbar. Das Vereinigte Königreich hat wiederum vorgetragen, die Freiheit, um die es in diesem Rechtsstreit gehe, sei nicht der freie Kapitalverkehr, sondern die Niederlassungsfreiheit.

42. Ich gehe zunächst auf den britischen Standpunkt ein, der mir aus den Gründen, die ich sogleich darlege, unbegründet erscheint. Sodann spreche ich mich im Licht der in den Nrn. 31 bis 39 dieser Schlussanträge dargelegten Argumente dafür aus, auch die von der Kommission und der Französischen Republik vertretenen Standpunkte zurückzuweisen.

1. Anwendung des freien Kapitalverkehrs oder der Niederlassungsfreiheit

43. Das Vereinigte Königreich hat vorgebracht, in dieser Rechtssache sei die in Art. 49 AEUV verankerte Niederlassungsfreiheit und nicht der freie Kapitalverkehr des Art. 63 AEUV einschlägig.

44. Selbstverständlich ist zuzugeben, dass die Grenze zwischen beiden Freiheiten verschwommen ist, und sogar Überlappungen aufweist. Im vorliegenden Fall jedoch lässt sich eindeutig — oder zumindest im Licht des vorgetragenen Sachverhalts — feststellen, dass die Niederlassungsfreiheit nicht einschlägig ist. Wie der Gerichtshof bereits festgestellt hat, setzt die Anwendbarkeit der Bestimmungen über das Niederlassungsrecht grundsätzlich voraus, dass eine dauernde Präsenz im Aufnahmemitgliedstaat sichergestellt ist und im Fall des Erwerbs und des Besitzes von Grundstücken deren Verwaltung aktiv erfolgt [21]. Die Gesellschaft PRUNUS wird unstreitig sowohl von POLONIUM als auch wiederum von LOVETT und GREBELL kontrolliert und ist eine juristische Person, die, wie sich aus dem Vorlagebeschluss ergibt, dauernd im französischen Territorium präsent ist. Jedoch deuten die Informationen, über die wir derzeit verfügen, darauf hin, dass das Eigentum an den Immobilien, die den Tatbestand der in Rede stehenden Steuer begründen, eine Direktinvestition in Immobilien darstellt. Folglich handelt es sich um wirtschaftlich genutzte Immobilien, in denen, wie sich aus der Sachverhaltsdarstellung ergibt, keine materielle Tätigkeit ausgeübt wird, die in Bezug zu den Funktionen der Muttergesellschaften steht. Es handelt sich mithin um eine Direktinvestition, bei der die Kontrolle über PRUNUS zu einer Arbeitstechnik zur Durchführung des freien Kapitalverkehrs wird, also zu einer Investition.

45. Zu diesem Ergebnis kam der Gerichtshof im Übrigen in der Rechtssache ELISA, in der er mit demselben Argument, angewendet auf Art. 990 E CGI, befasst war, und in der er die Anwendbarkeit der Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit im Licht des ihm bekannten Sachverhalts ausschloss [22].

46. Im vorliegenden Fall ergibt sich die fehlende Einschlägigkeit der Niederlassungsfreiheit auch daraus, dass die Muttergesellschaft ihren Sitz in einem ÜLG hat. Es müsste daher festgestellt werden, ob die Niederlassungsfreiheit durch Art. 49 AEUV oder die Beschlüsse aus den Jahren 1991 und 2001 auf Gesellschaften mit Sitz auf den Britischen Jungferninseln mit Niederlassungen in einem Mitgliedstaat erstreckt wird [23]. Da bereits festgestellt wurde, dass die Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit sogar zwischen Mitgliedstaaten nicht anwendbar wären, erscheint es unnötig, diesen weiteren Aspekt des Problems zu vertiefen.

21 — Vgl. allgemein die Urteile vom 21. Juni 1974, Reyners (2/74, Slg. 1974, 631, Randnr. 21), vom 30. November 1995, Gebhard (C-55/94, Slg. 1995, I-4165, Randnr. 25), und konkreter das vom 14. September 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Slg. 2006, I-8203, Randnr. 19), in dem eine Prüfung ausgehend von der nachstehenden Prämisse vorgenommen wurde: „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. Aus der Schilderung des Sachverhalts durch das vorlegende Gericht geht aber hervor, dass die Stiftung in Deutschland keine Geschäftsräume für die Ausübung ihrer Tätigkeiten besitzt und dass die Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung des Grundbesitzes von einer deutschen Hausverwaltung erbracht werden. … Demzufolge finden die Bestimmungen der Niederlassungsfreiheit unter Umständen wie denjenigen des Ausgangsverfahrens keine Anwendung“ (Randnrn. 19 und 20).

22 — Urteil ELISA, Randnrn. 63 bis 65.

23 — Vgl. hierzu, allerdings im Kontext eines Rechtsstreits, der Drittstaaten und nicht ÜLG betraf, das Urteil A, Randnr. 29, sowie das Urteil N mit den dort hervorgehobenen Nuancierungen.

47. Infolgedessen teile ich — auf der Grundlage des in diesem Verfahren vorgetragenen Sachverhalts — die vom Vereinigten Königreich vorgebrachte These nicht und schlage dem Gerichtshof daher vor, die Vorlagefragen ausschließlich im Licht der Bestimmungen über den freien Kapitalverkehr zu beantworten.

2. Unanwendbarkeit von Art. 63 Abs. 1 AEUV als Resultat der Beschlüsse 91/482 und 2001/822

48. Die Französische Republik vertritt die Ansicht, das Schweigen sowohl des Vierten Teils des AEUV als auch der Beschlüsse über die Assoziierung der ÜLG zum freien Kapitalverkehr bedeute, dass die Union im Hinblick auf ihre Beziehungen zu diesen Gebieten insoweit keine Liberalisierungsmaßnahmen vorgesehen habe. Sie meint, dieses Ergebnis stehe angesichts des autonomen Charakters der für diese Gebiete geltenden Regelung ebenfalls der Gleichstellung der ÜLG mit einem Drittstaat entgegen.

49. Vorab ist zuzugeben, dass die Französische Republik Recht hat, wenn sie die Relevanz sowohl des Art. 180 des Beschlusses 91/482 als auch des Art. 47 des Beschlusses 2001/822 hervorhebt. Es sind genau diese Bestimmungen, die grundsätzlich auf einen Fall wie den vorliegenden anwendbar sein könnten, denn sie stellen die spezifischen Bedingungen auf, unter denen der freie Kapitalverkehr zwischen den ÜLG und der Union erfolgt. Infolge des Inkrafttretens und der Aufhebung des jeweiligen Beschlusses war der Beschluss 91/482 geltendes Recht für die Veranlagung zur Steuer im Jahr 2001, während der Beschluss 2001/822 für die Veranlagung im Folgejahr relevant ist [24].

50. Wie die Französische Republik zutreffend ausführt, konzentrieren sich die Beschlüsse über die Assoziierung der ÜLG zum größten Teil auf Bewegungen aus Mitgliedstaaten in die ÜLG. Es handelt sich, mit anderen Worten, um eine eher einseitige als beidseitige Freiheit, die in einer Politik der Förderung europäischer Investitionen in den ÜLG begründet ist. Diese Sichtweise kommt in Art. 168 Buchst. e des Beschlusses 91/482 zum Ausdruck, in dem gefordert wird, „einen stärkeren und stetigen Fluss privater Gelder von der Gemeinschaft *in* die ÜLG“ [25] zu fördern. Durch die Entscheidung 2001/822 wurde der Wortlaut dieser Bestimmung geändert und der einseitige Charakter der Vorschrift aufgehoben, doch Art. 47 Abs. 1 Buchst. b sieht erneut besondere Maßnahmen zum Schutz von Kapitalinvestitionen aus der Union in den ÜLG vor. So verbietet diese Vorschrift jegliche Beschränkung der freien Kapitalbewegungen „im Zusammenhang mit

24 — Art. 63 des Beschlusses 2001/822, wonach er am 2. Dezember 2001 in Kraft tritt, so dass der Beschluss 91/482 am Vortag außer Kraft trat.

25 — Hervorhebung nur hier.

Direktinvestitionen in Gesellschaften, die nach dem Recht des Aufnahmemitgliedstaates, Aufnahmelandes oder -gebietes gegründet wurden“ [26].

51. Dass die Beschlüsse ihr Interesse auf Kapitalbewegungen in die ÜLG konzentrieren, bedeutet nicht notwendig, dass der Vierte Teil des AEUV oder die Beschlüsse einzig und ausschließlich einen einseitigen, vom Zentrum zur Peripherie gerichteten Anwendungsbereich hätten. Die dargestellten Bestimmungen zeugen im Gegenteil von der Zielsetzung der Kapitalregelung der ÜLG, intensiver auf Letztere projiziert zu werden, bedeuten aber nicht die Beseitigung eines bidirektionalen Verständnisses der Freiheit. Mit anderen Worten: Die besondere Regelung der ÜLG sieht konkrete Maßnahmen vor, um den europäischen Kapitalfluss in die ÜLG mit größeren Garantien sicherzustellen, bedeutet aber keinesfalls, dass der umgekehrte Fluss nichts mit dieser Regelung zu tun hat.

52. Untersuchen wir schrittweise das Ausmaß, in dem der bidirektionale Charakter zum Ausdruck kommt.

53. Der erste Aspekt, der zu berücksichtigen ist, ist der Wortlaut der Beschlüsse aus den Jahren 1991 und 2001. Was den Beschluss 91/482 anbelangt, erlaubt die Tatsache, dass die Kapitalbewegungen strikt auf die Devisengeschäfte beschränkt sind, die Feststellung, dass ein Fall wie der vorliegende nicht in seinen Anwendungsbereich fällt. In Bezug auf den Beschluss 2001/822, dessen Art. 47 seinen Gegenstand nicht auf eine konkrete Tätigkeit beschränkt, sondern ausdrücklich von „Direktinvestitionen“ im Rahmen von „Kapitalbilanztransaktionen“ spricht, fällt die Antwort etwas komplexer aus. Wie ich bereits in Nr. 50 dieser Schlussanträge angedeutet habe, bezieht sich der genannte Artikel auf Direktinvestitionen in Gesellschaften, die in den ÜLG gegründet wurden, so dass sich sein Anwendungsbereich auf Kapitalflüsse von Mitgliedstaaten in die ÜLG beschränkt. Daher kann der Schluss gezogen werden, dass keiner der Beschlüsse einen Fall wie den vorliegenden regelt, denn ihre Bestimmungen beziehen sich auf Tätigkeiten bzw.

26 — Diese Bestimmung wirft infolge ihrer verschiedenen Übersetzungen einige Zweifel auf. In ihrer französischen Fassung bestimmt sie: „les États membres et les autorités des PTOM n'imposent aucune restriction aux libres mouvements des capitaux concernant les investissements directs réalisés *dans des sociétés constituées conformément au droit de l'État membre du pays ou territoire d'accueil*“ (Hervorhebung nur hier). Der spanischen wie auch anderen Sprachfassungen (z. B. der englischen oder der deutschen) ist jedoch, wenn sie von „sociedades constituidas de conformidad con la legislación del Estado miembro, país o territorio de acogida“ („Gesellschaften, die nach dem Recht des Aufnahmemitgliedstaates, Aufnahmelandes oder -gebietes gegründet wurden“) sprechen, zu entnehmen, dass sie sich auf Gesellschaften beziehen, die sich *entweder* nach dem Recht eines Mitgliedstaats *oder* nach dem Recht eines ÜLG richten. Aus dem Wortlaut des französischen Texts ergibt sich genau das Gegenteil, denn es ist offensichtlich, dass sich die Bestimmung dort auf Gesellschaften bezieht, die sich *nach dem Recht eines Mitgliedstaats richten und ihren Sitz in einem ÜLG haben*, mit dem dieser Staat besondere Beziehungen unterhält, und die Auslegung durch die französische Regierung bestätigt, nach der es sich um eine einseitige Freiheit handelt, deren Bestimmungsort die ÜLG sind. Dieser Unterschied tritt auch in anderen Sprachfassungen auf, was den Gerichtshof dazu zwingt, zu der einen oder anderen Stellung zu nehmen, obwohl auf der Linie der Entwicklung der ÜLG-Beschlüsse alles darauf hindeutet, dass die französische Fassung zutreffend ist.

Kapitalflüsse, die mit denen, um die es hier geht, nichts zu tun haben.

54. Die Tatsache, dass die Beschlüsse im Hinblick auf einen Fall wie den vorliegenden schweigen, impliziert aber nicht notwendig, dass die Funktion des Unionsrechts erschöpft ist. Wie in den Nrn. 31 bis 39 dieser Schlussanträge dargelegt wurde, handelt es sich beim auf die ÜLG anzuwendenden Recht nicht um eine autonome Rechtsordnung, die gegenüber den allgemeinen Bestimmungen des Vertrags immun ist. Eher im Gegenteil: Nachdem festgestellt wurde, dass die besonderen Bestimmungen nicht auf einen konkreten Fall anwendbar sind, ist im Hinblick auf die mit dem Vierten Teil des AEUV verfolgten Ziele zu untersuchen, ob die Anwendung einer Bestimmung dieses Vertrags in Betracht kommt, die sich auf Drittstaaten bezieht. Im vorliegenden Fall beschränkt sich die Frage darauf, ob es sich bei Art. 63 AEUV um eine Bestimmung handelt, die im Licht der Art. 198 ff. AEUV auf eine nationale Maßnahme anwendbar ist, die den freien Verkehr von Kapital von einem ÜLG in die Union beschränkt.

55. Wie ich bereits hervorgehoben habe, gewährleistet Art. 63 AEUV den freien Kapitalverkehr und stellt klar, dass die Norm nicht nur zwischen Mitgliedstaaten, sondern auch für Drittstaaten gilt. Demnach steht der freie Kapitalverkehr auch — verglichen mit den übrigen Freiheiten in etwas außergewöhnlicher Art und Weise — nationalen Maßnahmen entgegen, die Kapitalzu- und -abflüsse in und aus Drittstaaten erschweren. Von dieser Besonderheit ausgehend bin ich der Auffassung, dass Art. 63 AEUV, ausgelegt im Licht der Art. 198 ff. AEUV, auf die ÜLG anwendbar ist.

56. Tatsächlich bringt das Verständnis des freien Kapitalverkehrs als nach außen offene Regelung unausweichlich ein verallgemeinerungsfähiges Verständnis dieser Freiheit mit sich. Die Öffnung der Kapitalmärkte erfolgt nicht fragmentarisch, sondern mit allgemeiner Zielsetzung, um wohlbekannte Ziele, die bereits genannt wurden, zu erreichen [27]. Dass sich diese Freiheit nicht auf die ÜLG erstreckt, würde der Vorstellung widersprechen, die dem aktuellen Wortlaut des Art. 63 AEUV zugrunde liegt, denn dadurch würde eine auffällige Ausnahme eingeführt, die in jedem Fall ausdrücklich geregelt sein müsste [28].

57. Auf der anderen Seite wären die Ziele, auf die sich die besondere Regelung der ÜLG stützt, insbesondere ihre wirtschaftliche und

27 — Vgl. Nr. 21 dieser Schlussanträge.

28 — Eine solche Auslegung hat beispielsweise der Hoge Raad der Niederlande in seinem Urteil vom 13. Juli 2001 (Nr. 35 333, BNB 2001/323) vorgenommen, das er durch sein Urteil vom 12. August 2005 (Nr. 39 935, BNB x) bestätigte. Vgl. hierzu Smits, D. S., „The position of the EU Member States' associated and dependent territories under the freedom of establishment, the free movement of capital and secondary EU law in the field of company taxation", *Intertax*, Nr. 12, 2010.

soziale Förderung, in Frage gestellt, wenn die Union den Zufluss von Kapital aus den Mitgliedstaaten in die ÜLG gestatten und gleichzeitig denjenigen aus diesen strengen Beschränkungen unterwerfen würde. Die Förderung der wirtschaftlichen und sozialen Entwicklung gemeinsam mit der Schaffung „enger Wirtschaftsbeziehungen" zwischen den ÜLG und der Union erscheint nicht mit einem freien Kapitalverkehr vereinbar, von dem die ÜLG ausgeschlossen sind, während er gleichzeitig jeden beliebigen Drittstaat einschließt. Die Bindungen zwischen den ÜLG und der Union dienen gerade der Rechtfertigung einer Assoziierungsregelung, durch die die wirtschaftlichen Beziehungen zwischen beiden Gebieten konsolidiert werden. Eine solche Regelung kann es in einigen Fällen mit sich bringen, dass restriktive Maßnahmen getroffen werden, denen gelegentlich durch andere Bestimmungen entgegengewirkt wird [29]. Diesen Ausgleich soll jedoch insbesondere der Beschluss 2001/822, ebenso wie alle ihm vorhergehenden Rechtsakte, bewirken. Im Fall des Schweigens ist davon auszugehen, dass eine im Vertrag vorgesehene allgemeine Freiheit, die in sehr spezifischer Art und Weise ausnahmslos für alle Drittstaaten gilt, auch die ÜLG umfassen muss.

58. Zusammenfassend glaube ich, dass dem Argument der Französischen Republik nicht gefolgt werden kann. Angesichts der vorstehenden Ausführungen bin ich der Ansicht, dass in Ermangelung einer spezifischen Regelung in den Assoziierungsbeschlüssen Art. 63 AEUV auf die ÜLG anwendbar ist.

29 — Vgl. beispielsweise zum freien Warenverkehr Art. 200 Abs. 3 AEUV, der den ÜLG das Recht einräumt, „Zölle [zu] erheben, die den Erfordernissen ihrer Entwicklung und Industrialisierung entsprechen oder als Finanzzölle der Finanzierung ihres Haushalts dienen".

3. Zur Unanwendbarkeit von Art. 63 AEUV aufgrund der Stillhalteklausel in Art. 64 Abs. 1 AEUV

59. Der Kommission zufolge fällt die in Rede stehende französische Bestimmung in den Anwendungsbereich von Art. 64 Abs. 1 AEUV, da es sich erstens um eine Bestimmung handele, die am 31. Dezember 1993 gegolten habe, und zweitens Kapitalbewegungen aus Drittstaaten betreffe, die drittens Direktinvestitionen in Immobilien darstellten. Lägen diese Voraussetzungen vor, begründe Art. 64 Abs. 1 AEUV eine Art Stillhalteklausel, nach der der freie Kapitalverkehr im Hinblick auf nationale Maßnahmen, die die genannten Voraussetzungen erfüllten, keine Wirkungen entfalte.

60. Die Kommission hat recht, wenn sie vorbringt, die im CGI geregelte Steuer, so wie sie auf den vorliegenden Sachverhalt anzuwenden sei, sei eine Maßnahme, die am 31. Dezember 1993 „existiert" habe. Der Gerichtshof hatte bereits Gelegenheit, zu diesem Punkt Stellung zu nehmen [30], und ich stimme mit der Kommission überein, wenn sie

30 — In seinem Urteil in der Rechtssache A stellte der Gerichtshof fest, dass „der Begriff der am 31. Dezember 1993 bestehenden Beschränkung [voraussetzt], dass der rechtliche Rahmen, in den sich die betreffende Beschränkung einfügt, seit diesem Datum ununterbrochen Teil der nationalen Rechtsordnung gewesen ist. Wäre dies anders, könnte ein Mitgliedstaat nämlich jederzeit Beschränkungen für Kapitalbewegungen nach oder aus dritten Ländern wieder einführen, die in der nationalen Rechtsordnung am 31. Dezember 1993 bestanden, die aber nicht aufrechterhalten worden sind" (Randnr. 48). Vgl. auch die Urteile vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Slg. 2006, I-11753, Randnr. 192), und vom 24. Mai 2007, Holböck (C-157/05, Slg. 2007, I-4051, Randnr. 41).

vorbringt, die in Rede stehende Steuer erfülle die Voraussetzungen, um als eine zu diesem Zeitpunkt „existierende“ Steuer betrachtet zu werden. Dasselbe lässt sich bezüglich des Charakters einer „Direktinvestition“ sagen, die Art. 64 Abs. 1 AEUV verlangt, denn es handelt sich um eine Vorschrift zur Regelung einer Steuer auf Immobilieninvestitionen mit Kapital aus Drittstaaten [31]. Der Umstand, dass das Kapital über eine Kette von Gesellschaften gestaffelt zirkulierte, nimmt der in Rede stehenden Vorschrift nicht ihre Funktion, Direktinvestitionen in Immobilien zu begrenzen.

61. Die Kommission vertritt schließlich die Auffassung, die Britischen Jungferninseln als ÜLG seien ein „Drittstaat“ im Sinne von Art. 64 Abs. 1 AEUV. Zur Begründung ihres Standpunkts nimmt sie Bezug auf die Gutachten 1/78 und 1/94, in denen der Gerichtshof festgestellt hat, dass die ÜLG, soweit sie vom Anwendungsbereich des Vertrags nicht erfasst werden, im Hinblick auf das Unionsrecht als Drittländer zu betrachten sind [32]. Wie ich bereits in Nr. 38 dieser Schlussanträge aufgezeigt habe, weisen andere Entscheidungen des Gerichtshofs ebenfalls in die Richtung einer Gleichstellung von ÜLG und Drittstaaten, während er in anderen Fällen zu einer anderen Lösung neigt.

62. Es fällt schwer, den Standpunkt der Kommission hinsichtlich dieser dritten Voraussetzung ohne Weiteres zu akzeptieren, denn er vereinfacht übermäßig das Statut der ÜLG, das, wie zuvor dargestellt wurde, Besonderheiten aufweist, die keine kategorischen Lösungen zulassen. Wenn der Vertrag in Bestimmungen außerhalb des Vierten Teils auf Drittstaaten Bezug nimmt, ist es geboten — wie ich bereits dargelegt habe —, fallweise festzustellen, ob diese Bestimmungen auf die ÜLG Anwendung finden oder nicht. Tatsächlich scheint die Rechtsprechung seit einiger Zeit diesem Ansatz zu folgen, denn neben den Entscheidungen, die die Kommission zitiert hat und die auf eine Gleichstellung der ÜLG mit Drittstaaten hindeuten, finden sich auch Entscheidungen, die eine solche Gleichstellung ablehnen [33].

63. Meiner Ansicht nach ist es im Fall von Art. 64 Abs. 1 AEUV erforderlich, die

31 — In der Richtlinie 88/361/EWG zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages werden Direktinvestitionen in Immobilien definiert als „Der Kauf von bebauten und unbebauten Grundstücken sowie der Bau von Gebäuden zu Erwerbszwecken oder persönlichen Zwecken durch Privatpersonen. Diese Kategorie umfasst auch die Nießbrauchsrechte, Grunddienstbarkeiten und Erbbaurechte.“ Dieser Definition kommt bei der Bestimmung des Begriffs „Direktinvestitionen in Immobilien“ Auslegungswert zu (vgl. Urteile vom 16. März 1999, Trummer und Mayer, C-222/97, Slg. 1999, I-1661, Randnr. 21, vom 11. Januar 2001, Stefan, C-464/98, Slg. 2001, I-173, Randnr. 5, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Randnr. 22, und ELISA, Randnrn. 33 y 34).

32 — Gutachten 1/78, Randnr. 62, und 1/94, Randnr. 17.

33 — Vgl. Nr. 37 dieser Schlussanträge und die dort zitierte Rechtsprechung.

Bezugnahme auf „Drittländer“ unter Berücksichtigung der spezifischen Ziele, die mit dieser Bestimmung verfolgt werden, auszulegen. Ziel dieser Bestimmung ist es, den Staaten und der Union die Befugnis einzuräumen, Maßnahmen, die gegen Art. 63 AEUV verstoßen, einseitig aufzuheben, sofern sie vor dem 31. Dezember 1993 ergangen sind. Es handelt sich mit anderen Worten um eine fakultative Stillhalteklausel zugunsten der Mitgliedstaaten und der Union, die im historischen Zeitpunkt des Entstehens der europäischen Währungspolitik begründet ist, zu dem der freie Kapitalverkehr als eine weitere Freiheit in den Verträgen verankert wurde [34]. Damals waren die positiven Folgen der Liberalisierung des Kapitalverkehrs bereits vorhersehbar, doch wurde auch die Gefahr einer negativen Wirkung wahrgenommen, die die Aufrechterhaltung der damals bestehenden Maßnahmen zum Schutz vor möglichen Ungleichgewichten in den Kapitalbewegungen rechtfertigten.

64. Wie jede Bestimmung, die eine Ausnahme von einer allgemeinen Freiheit vorsieht, ist Art. 64 Abs. 1 AEUV eng auszulegen [35]. Der abschließende Charakter der Bestimmung kommt darin zum Ausdruck, dass sie nicht sämtliche Formen des Kapitalverkehrs umfasst, sondern sich spezifisch auf solche Bewegungen beschränkt, die Direktinvestitionen, die Niederlassung, die Erbringung von Finanzdienstleistungen oder die Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten beinhalten. Zudem ist die Ausnahme als Reaktion auf die ausschließlich dem freien Kapitalverkehr eigene Besonderheit, die die Außendimension dieser Freiheit kennzeichnet, einzig und allein auf Kapitalzuflüsse aus Drittstaaten anwendbar.

65. Stellt man andererseits auf die Ziele ab, die der Vertrag mit der Schaffung einer besonderen Regelung für die ÜLG verfolgt, wird deutlich, dass der Vorrang dieses Status in der Stärkung der politischen, sozialen und wirtschaftlichen Verbindungen zwischen den ÜLG und der Union begründet ist. Obwohl sie formell nicht Gebiet „*der*“ Union sind, sind die ÜLG, wie ich bereits ausgeführt habe, „*mit*“ der Union in einer Weise verbunden, die sie eher dem Status eines Mitgliedstaats als eines Drittstaats annähern. Da sie andererseits auch kein Drittstaat sind, weil sie keine autonomen Staaten mit internationaler Rechtspersönlichkeit sind, ist ihre Verbindung mit der Union im Sinne einer Integration zu verstehen. Es handelt sich, wenn man so will, um eine gegenüber den Mitgliedstaaten andersartige und gestaffelte Integration, aber letztendlich um eine Integration.

66. Der in Art. 63 AEUV verankerte freie Kapitalverkehr ist, wie ich bereits in Nr. 56 dieser Schlussanträge gezeigt habe, auch auf die ÜLG anzuwenden, denn anderenfalls käme es zu der Widersinnigkeit, dass eine Freiheit, die

34 — Zu dieser Bestimmung vgl. Hindelang, S., *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment,* Oxford University Press, Oxford, 2009, S. 275 ff.

35 — In diesem Sinne Hindelang, S., a. a. O., S. 280 bis 291.

Drittstaaten zuerkannt wird, Gebieten verweigert wird, zu denen die Union besondere Beziehungen unterhält. Angesichts dieser Prämisse muss die Anwendung einer Ausnahme von der ausschließlich Drittstaaten vorbehaltenen Freiheit, angewendet auf Gebiete wie die ÜLG, Gegenstand einer höchst umsichtigen Auslegung sein. Die Tatsache, dass es sich bei ihnen nicht um Staaten im eigentlichen Sinne handelt und für sie eine vom Vertrag ausdrücklich geschützte Regelung gilt, rechtfertigt es meiner Ansicht nach, die Ausnahme des Art. 64 Abs. 1 AEUV auf diese Gebiete nicht anzuwenden.

67. Diese Schlussfolgerung ist schließlich die im Hinblick auf die Systematik des Vertrags konsequenteste, denn sie stellt in der Tat die ÜLG in die rechtliche Situation, die der Vierte Teil des Vertrags ihnen einräumt: Gebiete, die einer Regelung unterliegen, die es ermöglicht, eine Ausnahme von den allgemeinen Bestimmungen des Vertrags zu machen, die sich diesen aber im Fall des Schweigens unterwerfen kann, insbesondere, wenn sie für Drittstaaten gelten. Angesichts all dessen kann festgestellt werden, dass Art. 64 Abs. 1 AEUV eine derartige Gleichstellung zwischen ÜLG und Drittstaaten nicht zulässt, sondern dass es sich im Gegenteil um eine Bestimmung handelt, die sich auf eine genau bestimmte konjunkturelle Problematik beschränkt, deren Ausweitung auf die ÜLG den Zielen zuwiderlaufen würde, die die Verträge verfolgen, wenn sie für diese Gebiete eine besondere politische, wirtschaftliche und soziale Verbindung mit der Union anstreben.

68. Ich bin daher im Hinblick auf die Argumente der Kommission der Ansicht, dass Art. 64 Abs. 1 AEUV auf eine Maßnahme, wie sie Art. 990 E CGI — angewendet auf eine juristische Person, die den Sitz ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung auf den Britischen Jungferninseln hat — vorsieht, nicht anwendbar ist.

C — *Verstoß gegen Art. 63 AEUV*

69. Nachdem die vorstehenden Zweifel ausgeräumt sind, ist noch zu prüfen, ob die in Rede stehende französische Maßnahme mit dem in Art. 63 AEUV niedergelegten freien Kapitalverkehr vereinbar ist. Sollte die Frage verneint werden, müsste sodann geprüft werden, ob einer der in Art. 65 AEUV vorgesehenen Rechtfertigungsgründe vorliegt.

1. Zum Vorliegen einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs

70. Bereits im Urteil ELISA [36] hatte der Gerichtshof Gelegenheit zu der Feststellung,

36 — Urteil ELISA.

dass Art. 990 E CGI gegen Art. 63 Abs. 1 AEUV verstößt, wenn auch in einem Rechtsstreit, in dem die steuerpflichtige juristische Person den Sitz ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in Luxemburg hatte. In dieser Rechtssache wurde somit die Rechtmäßigkeit der französischen Steuer in einem Fall geprüft, in dem es um Kapitalbewegungen zwischen Mitgliedstaaten ging. Ebenso wie in der vorliegenden Rechtssache machte die Französische Republik geltend, dass die Voraussetzung des Bestehens eines Amtshilfeabkommens zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht oder eines Abkommens, das den Grundsatz der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen gewährleiste, verhältnismäßig sei und den freien Kapitalverkehr nicht behindere.

71. Der Gerichtshof wies das Argument der Französischen Republik zurück und kam zu dem Ergebnis, dass eine Voraussetzung wie die vorgenannte, soweit sie eine bilaterale Entscheidung der betroffenen Mitgliedstaaten erforderlich macht, faktisch zu einer Regelung führen kann, nach der eine Befreiung juristischer Personen, die den Sitz ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in einem anderen Mitgliedstaat als Frankreich haben, von der streitigen Steuer auf Dauer ausgeschlossen ist. Diese Regelung stellt somit nach Ansicht des Gerichtshofs „für solche juristischen Personen eine Beschränkung des Grundsatzes des freien Kapitalverkehrs dar, die nach [dem Vertrag] grundsätzlich verboten ist“ [37].

72. Trotz der klaren Antwort des Urteils ELISA auf die Frage nach der Beschränkung muss noch festgestellt werden, ob diese Lösung auf einen Fall anwendbar ist, in dem die juristische Person den Sitz ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung nicht in einem Mitgliedstaat, sondern in einem Drittstaat oder in einem Gebiet außerhalb der Union hat. Die Antwort auf diese Frage ergibt sich zumindest teilweise aus dem Urteil A [38].

73. In dieser Rechtssache wurde der Gerichtshof gefragt, ob der Begriff der Beschränkungen des Kapitalverkehrs im Sinne von Art. 63 Abs. 1 AEUV bei den Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten und Drittländern in der gleichen Weise ausgelegt werden kann wie bei Beziehungen zwischen Mitgliedstaaten. Im Gegensatz zum Vorbringen der an dieser Rechtssache beteiligten Regierungen kam der Gerichtshof zu dem Ergebnis, dass der Begriff der Beschränkung grundsätzlich derselbe ist, hob aber hervor, dass der Vertrag spezifische Ausnahmen für Bewegungen aus oder in Drittstaaten vorgesehen hat [39] und dass diese in einem anderen rechtlichen Rahmen ablaufen als solche zwischen Mitgliedstaaten, der wegen ihrer Teilnahme am europäischen Integrationsprozess zwingend anders ist [40]. Einer bereits im Urteil Test Claimants [41] eingeleiteten Rechtsprechung folgend bestätigte der Gerichtshof eine Auslegung, die es, wenn

37 — Urteil ELISA, Randnr. 78.

38 — Urteil A.

39 — Vgl. Art. 64 Abs. 1, 66, 75 Abs. 1 und 2 AEUV.

40 — Urteil A, Randnrn. 35 bis 38.

41 — Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Slg. 2006, I-11753, Randnr. 171).

auch mit einigen Änderungen, ermöglicht, seine Rechtsprechung zum Kapitalverkehr auch auf Situationen zwischen Mitgliedstaaten anzuwenden [42].

74. Die Urteile A und Test Claimants betrafen zwar steuerliche Regelungen für Dividenden, die von Gesellschaften ausgeschüttet wurden, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat haben, doch wurde derselbe Ansatz in jüngerer Vergangenheit ausgerechnet im Hinblick auf Art. 990 E CGI, der hier erneut in Rede steht, bestätigt. In der Rechtssache Établissements Rimbaud [43] hatte der Gerichtshof Gelegenheit, zu prüfen, ob diese Vorschrift eine Beschränkung darstellt, wenn sich der Sitz der tatsächlichen Geschäftsleitung einer juristischen Person in einem Drittstaat, konkret einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums, befindet. Zwar erfuhr der einschlägige rechtliche Rahmen unter diesen Umständen formell eine Änderung, da Art. 63 Abs. 1 AEUV nicht anwendbar war, sondern Art. 40 des EWR-Abkommens. Jedoch gibt diese Bestimmung den Wortlaut des Art. 63 Abs. 1 AEUV wieder, so dass die zu ihm bereits ergangene Rechtsprechung zur Gewährleistung einer möglichst einheitlichen Auslegung des EWR-Abkommens grundsätzlich auf dessen Art. 40 anwendbar ist [44]. Unter diesen Voraussetzungen gelangte der Gerichtshof zu dem Ergebnis, dass die französische Regelung, die im Kontext des EWR geprüft wurde, dazu führt, dass Investitionen in Immobilien in Frankreich für gebietsfremde Gesellschaften wie solche mit Sitz in Liechtenstein weniger attraktiv gemacht werden [45].

75. Wie ich bereits dargelegt habe, ist die Assoziierung zwischen ÜLG und Drittstaaten unter Berücksichtigung des besonderen Status der Erstgenannten als Gebiete, die enge Verbindungen zur Union aufweisen, ausgestaltet. Dies bedeutet, dass, selbst wenn die Urteile A oder Test Claimants nicht automatisch auf den vorliegenden Fall anwendbar sind, ebenso wenig kategorisch bestätigt werden kann, dass es sich um einen den Rechtssachen ELISA oder Établissements Rimbaud vergleichbaren Fall handelt. Vielmehr impliziert die Tatsache, dass sich der Sitz der tatsächlichen Geschäftsleitung der der französischen Steuer unterliegenden juristischen Person auf den Britischen Jungferninseln befindet, dass bei der Auslegung des Art. 63 Abs. 1 AEUV auf die Besonderheit dieses Gebiets abzustellen ist. Die Überlegungen, die

42 — Generalanwalt Bot hat dies in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache A mit folgenden Worten klar zum Ausdruck gebracht: „Der Vertrag schweigt sich über die Gründe aus, deretwegen der Geltungsbereich dieser Freiheit auf dritte Länder ausgedehnt wurde. Es ist allgemein anerkannt, dass diese Ausdehnung im Zusammenhang mit der Entwicklung der Währungspolitik der Gemeinschaft zu sehen ist. Wenn indessen die Mitgliedstaaten gewollt hätten, dass dieser unterschiedliche Zweck im Umfang der betreffenden Liberalisierung zum Ausdruck kommt, was ihre Beziehungen zu dritten Ländern betrifft, dann hätten sie ganz folgerichtig den Grundsatz der Freiheit des Kapitalverkehrs in der Gemeinschaft und auf nichtgemeinschaftlicher Ebene in unterschiedlichen Worten zum Ausdruck bringen müssen, wie es zuvor der Fall war. Dass sie trotz dieser unterschiedlichen Zweckrichtung beschlossen haben, diese Freiheit des Kapitalverkehrs mit denselben Worten und in demselben Artikel des Vertrags zu verankern, kann meines Erachtens nur durch die Absicht erklärt werden, ihm in beiden Fallgestaltungen den gleichen Geltungsumfang zuzuweisen“ (Nr. 77).

43 — Urteil Établissements Rimbaud.

44 — Vgl. die Urteile vom 23. September 2003, Ospelt und Schlössle Weissenberg (C-452/01, Slg. 2003, I-9743, Randnr. 29), vom 1. April 2004, Bellio F.lli (C-286/02, Slg. 2004, I-3465, Randnr. 34), vom 23. Februar 2006, Keller Holding (C-471/04, Slg. 2006, I-2107, Randnr. 48), vom 11. Juni 2009, Kommission/Niederlande (C-521/07, Slg. 2009, I-4873, Randnr. 15), vom 23. Oktober 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, Slg. 2008, I-8061, Randnr. 24), und vom 19. November 2009, Kommission/Italien (C-540/07, Slg. 2009, I-10983, Randnr. 65).

45 — Urteil Établissements Rimbaud, Randnrn. 25 bis 29.

ich vorausgeschickt habe, sollten die Antwort auf diese Frage ermöglichen.

76. Ich habe bereits in den Nrn. 31 bis 39 dieser Schlussanträge dargelegt, dass Art. 63 Abs. 1 AEUV auf die ÜLG anwendbar ist. Ausgehend von dieser Prämisse ist hervorzuheben — wie es der Gerichtshof in den Rechtssachen A und Test Claimants tat —, dass der Kapitalverkehr in die oder von den Britischen Jungferninseln in einem anderen rechtlichen Rahmen erfolgt als derjenige innerhalb der Union [46]. Doch auch wenn dieser unterschiedliche rechtliche Rahmen bei der Prüfung der Gründe für die Rechtfertigung der hier in Rede stehenden Maßnahme maßgebend sein kann, ist der Gerichtshof durch nichts gehindert, direkt und unmittelbar das Bestehen einer Beschränkung im Sinne des Art. 63 Abs. 1 AEUV festzustellen.

77. In diesem Sinne geben sowohl das Urteil ELISA als auch das Urteil Établissements Rimbaud eine Reihe brauchbarer Regeln an die Hand, denn beide betreffen dieselbe Bestimmung, um die es hier geht. In diesen Rechtssachen hatte der Gerichtshof keine Zweifel hinsichtlich der Feststellung, dass die Regelung des Art. 990 E CGI, soweit sie faktisch zu einer Regelung führen kann, nach der eine Befreiung von der streitigen Steuer für juristische Personen, die den Sitz ihrer Geschäftsleitung nicht in Frankreich haben, auf Dauer ausgeschlossen ist, eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt [47]. Für mich ist kein Grund ersichtlich, weshalb im vorliegenden Fall nach Feststellung der Anwendbarkeit des Art. 63 Abs. 1 AEUV die Antwort nur aufgrund der Tatsache, dass sich der Sitz der tatsächlichen Geschäftsleitung in einem ÜLG befindet, anders ausfallen sollte.

78. Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich daher, dass eine Bestimmung wie Art. 990 E CGI, soweit für eine Befreiung zugunsten juristischer Personen, die den Sitz ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung nicht in Frankreich haben, im Gegensatz zu anderen Steuerpflichtigen eine zusätzliche Voraussetzung erfüllt sein muss, namentlich das Bestehen eines Abkommens zwischen der Französischen Republik und — im vorliegenden Fall — einem ÜLG, eine durch Art. 63 Abs. 1 AEUV grundsätzlich verbotene Beschränkung darstellt.

2. Zur Rechtfertigung der Beschränkung

79. An diesem Punkt angekommen, ist vorab darauf hinzuweisen, dass Art. 65 Abs. 1 und 2 AEUV eine Variante unter den im

46 — Urteil A, Randnrn. 36 und 37, und Urteil Test Claimants, Randnrn. 170 und 171.

47 — Urteil ELISA, Randnrn. 75 bis 78, und Urteil Établissements Rimbaud, Randnrn. 25 bis 29.

Primärrecht für die Verkehrsfreiheiten vorgesehenen Rechtfertigungsgründen einführt. Die Bestimmung sieht nämlich drei allgemeine Ausnahmen und sodann deren Beschränkung vor, wobei allerdings im Ergebnis der Spielraum der Mitgliedstaaten erweitert wird. So sieht Abs. 1 Buchst. a einen Rechtfertigungsgrund für steuerliche Vorschriften vor, die objektiv nicht vergleichbare Situationen unterschiedlich behandeln, Abs. 1 Buchst. b regelt einen allgemeinen Rechtfertigungsgrund, der u. a. auf Gründen der öffentlichen Ordnung beruht, und Abs. 2 betrifft den besonderen Fall von Beschränkungen des Niederlassungsrechts.

80. Ich beginne mit der Prüfung des ersten Rechtfertigungsgrundes, der kein anderer ist als der des Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV. Bekanntermaßen hatte die Rechtsprechung des Gerichtshofs diesen Rechtfertigungsgrund, der sich ausschließlich auf nationale Vorschriften des „Steuerrechts" bezieht, die zu einer unterschiedlichen Behandlung führen, bereits vor dem Inkrafttreten des Art. 65 AEUV entwickelt. Wie der Gerichtshof im Urteil Verkooijen [48] ausgeführt hat, hatte die Rechtsprechung vor dem Inkrafttreten des Art. 65 AEUV (damals Art. 73d EG-Vertrag), insbesondere seit dem Urteil Schumacker [49], anerkannt, dass nationale steuerrechtliche Vorschriften, die bestimmte Unterscheidungen, insbesondere nach dem Wohnort der Steuerpflichtigen, vorsahen, mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sein können, sofern sie auf Situationen angewendet werden, die nicht objektiv vergleichbar sind. Dementsprechend folgt der Gerichtshof, auch wenn er jetzt Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV anwendet, seiner bisherigen Rechtsprechung und nimmt eine zweifache Prüfung vor.

81. In einer ersten Phase ist zu prüfen, ob die nationale Bestimmung oder Entscheidung objektiv vergleichbare Situationen betrifft. Kommt man zu dem Ergebnis, dass dies nicht der Fall ist, ist die Maßnahme rechtswidrig [50]. Bei einem gegenteiligen Ergebnis wäre hingegen eine zweite Prüfung vorzunehmen: Wird festgestellt, dass die Situationen vergleichbar sind, prüft der Gerichtshof, ob die Maßnahme im Licht des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist [51]. In dieser zweiten Phase kommen beispielsweise Gründe der Kohärenz des Steuersystems [52] oder der Effektivität der Bekämpfung der Steuerhinterziehung [53] in Betracht.

82. Aus der Verfahrensakte ergibt sich, dass die hier in Rede stehende französische Steuer

48 — Urteil vom 6. Juni 2000 (C-35/98, Slg. 2000, I-4071, Randnr. 43).

49 — Urteil vom 14. Februar 1995 (C-279/93, Slg. 1995, I-225).

50 — Vgl. Urteile vom 8. September 2005, Blanckaert (C-512/03, Slg. 2005, I-7685, Randnr. 39), und vom 20. Mai 2008, Orange European Smallcap Fund (C-194/06, Slg. 2008, I-3747, Randnr. 65).

51 — Vgl. die Urteile Verkooijen, Randnrn. 56 bis 61, und vom 7. September 2004, Manninen (C-319/02, Slg. 2004, I-7477, Randnr. 52).

52 — Urteil vom 15. Juli 2004, Weidert und Paulus (C-242/03, Slg. 2004, I-7379, Randnr. 17).

53 — Urteil Centro di Musicologia Walter Stauffer, Randnr. 47.

ein einheitliches Besteuerungssystem vorsieht, dessen Steuertatbestand das Eigentum juristischer Personen an Immobilien ist. Danach befinden sich im Hinblick auf die allgemeine Voraussetzung der Steuerpflicht juristische Personen, die den Sitz ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in Frankreich haben, bezüglich der Besteuerung von Immobilieneigentum in derselben Situation wie solche, die ihn außerhalb Frankreichs haben [54]. Beruht die unterschiedliche Behandlung auf einem steuerbezogenen Vorteil, liegt eine vergleichbare Situation vor, die eine Diskriminierung begründet und die daher mit dem Wortlaut des Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV nicht vereinbar ist.

83. Es muss nun noch festgestellt werden, ob die Ungleichbehandlung durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist, insbesondere, wie die Mitgliedstaaten, die sich an dem Verfahren beteiligt haben, geltend gemacht haben, im Hinblick auf die Effektivität der Bekämpfung der Steuerhinterziehung.

84. Im Urteil ELISA hat der Gerichtshof, nach einem Hinweis darauf, dass nach der Rechtsprechung dieser Rechtfertigungsgrund für eine Maßnahme nur angeführt werden kann, wenn diese rein künstliche Konstruktionen erfassen soll, die auf eine Umgehung des nationalen Steuerrechts gerichtet sind [55], zwei Aspekte hervorgehoben, um zu dem Schluss zu gelangen, dass Art. 990 E CGI nicht unter diesen Rechtfertigungsgrund fällt, wenn er auf eine Kapitalbewegung zwischen Mitgliedstaaten angewendet wird. Erstens hat er festgestellt, dass die Richtlinie 77/799/EWG [56] einen allgemeinen Rahmen für die Zusammenarbeit und den Auskunftsaustausch vorsieht, der es den Behörden ermöglicht, Steuerhinterziehung im grenzüberschreitenden Kontext zu bekämpfen [57]. Sodann hat er, nach einem Hinweis darauf, dass Art. 8 Abs. 1 der Richtlinie 77/799 eine auf den Sachverhalt der Rechtssache ELISA anwendbare Ausnahme von der Pflicht zur Zusammenarbeit vorsieht, die ständige Rechtsprechung wiederholt, nach der die zuständigen Steuerbehörden selbst nach Feststellung der Anwendbarkeit der genannten Bestimmung durch nichts daran gehindert wären, von den Steuerpflichtigen die Nachweise zu verlangen, die sie für die zutreffende Festsetzung der betreffenden Steuern und Abgaben als erforderlich ansehen, und gegebenenfalls bei Nichtvorlage dieser Nachweise die beantragte Steuerbefreiung zu verweigern [58].

85. Infolgedessen wurde im Urteil ELISA die Unvereinbarkeit von Art. 990 E CGI festgestellt und das Vorliegen zwingender Gründe des Allgemeininteresses im Zusammenhang mit der Bekämpfung der Steuerhinterziehung

54 — Vgl. in diesem Sinne die Schlussanträge von Generalanwalt Mazák in der Rechtssache ELISA, Nrn. 87 bis 91, in denen er ausdrücklich auf das Urteil Manninen, Randnr. 36, Bezug nimmt.

55 — Urteil ELISA, Randnr. 91, das ebenfalls Bezug nimmt auf die Urteile vom 26. September 2000, Kommission/Belgien (C-478/98, Slg. 2000, I-7587, Randnr. 45), vom 4. März 2004, Kommission/Frankreich (C-334/02, Slg. 2004, I-2229, Randnr. 27), und vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Slg. 2006, I-7995, Randnr. 50).

56 — Richtlinie des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (ABl. L 336, S. 15).

57 — Urteil ELISA, Randnrn. 92 bis 94.

58 — Urteil ELISA, Randnrn. 95 und 96, das Bezug nimmt auf das Urteil vom 30. Januar 2007, Kommission/Dänemark (C-150/04, Slg. 2007, I-1163, Randnr. 54). Die Entwicklung dieses Ansatzes in der Rechtsprechung des Gerichtshofs ging jedoch von dem Urteil vom 28. Januar 1992, Bachmann (C-204/90, Slg. 1992, I-249, Randnr. 20), aus.

verneint [59]. Zwar räumte der Gerichtshof ein, dass die französischen Behörden bei der Beschaffung der für eine Festsetzung oder etwaige Kontrolle erforderlichen Informationen auf Schwierigkeiten stoßen würden, doch lag das Problem der französischen Regelung in ihrem Automatismus, der den betroffenen Gesellschaften weder die Vorlage von Nachweisen zur Feststellung ihrer Anteilseigner noch die Mitteilung sonstiger Angaben, die die französischen Steuerbehörden für erforderlich erachten, erlaubte. Eine derartige Ausnahme, die es dem Steuerpflichtigen verwehrt, mit den Behörden zusammenzuarbeiten und dadurch eine Art Betrugsvermutung schafft, die nicht widerlegt werden kann, war nach Auffassung des Gerichtshofs unverhältnismäßig und verstieß daher gegen die Verträge [60].

86. Im vorliegenden Fall hat der rechtliche Rahmen eine bedeutende Änderung erfahren, denn der Sitz der tatsächlichen Geschäftsleitung der steuerpflichtigen juristischen Person befindet sich in einem ÜLG, konkret den Britischen Jungferninseln, auf denen das abgeleitete Recht nicht anwendbar ist, sofern nicht ausdrücklich etwas anderes bestimmt ist. Wie ich bereits vorausgeschickt habe, ist die Anwendbarkeit des Unionsrechts einzelfallbezogen zu prüfen, wenn es sich nicht um Bestimmungen des Primärrechts handelt. Das abgeleitete Recht muss wiederum ausdrücklich vorsehen, dass es in einem oder mehreren ÜLG anwendbar ist, um seine Wirkungen dort zu entfalten.

87. Bei der Richtlinie 77/799 ist dies im Hinblick auf die Britischen Jungferninseln nicht der Fall. Wie die Kommission und mehrere Mitgliedstaaten, die in diesem Verfahren schriftliche Erklärungen eingereicht haben, angemerkt haben, ist die genannte Richtlinie in einem Kontext wie dem des vorliegenden Falls nicht anwendbar, in dem ein Mitgliedstaat — die Französische Republik — ein ÜLG — im vorliegenden Fall die Britischen Jungferninseln — um Amtshilfe in Steuerangelegenheiten ersucht. Ich hatte auch die Gelegenheit, die Vertreterin des Vereinigten Königreichs zu fragen, ob ein Amtshilfeabkommen in Steuerangelegenheiten zwischen dem Vereinigten Königreich und den Britischen Jungferninseln besteht oder zu einem für das Verfahren relevanten Zeitpunkt bestanden hat. Die Frage wurde verneint. Folglich handelt es sich um ein ÜLG, das einem eigenen Regelungsrahmen unterliegt, und es fehlt sogar an einem Amtshilfeabkommen in Steuerangelegenheiten mit dem Mitgliedstaat, zu dem das Gebiet besondere Beziehungen unterhält.

88. An diesem Punkt angelangt, hält die Rechtsprechung zur außenpolitischen Komponente des freien Kapitalverkehrs für den besonderen Status der Britischen Jungferninseln eine Reihe von Antworten bereit. Meiner Ansicht nach ist wiederum das Urteil A zu nennen, in dem der Gerichtshof in einem Fall, der einen Drittstaat betraf, die Bedeutung der europäischen Harmonisierung auf dem Gebiet der Buchführung der Gesellschaften

59 — Urteil ELISA, Randnrn. 100 und 101.
60 — Urteil ELISA, Randnrn. 97 bis 99.

hervorgehoben hat [61]. So bietet die Tatsache, dass in Mitgliedstaaten niedergelassene Gesellschaften gemeinsamen Buchführungsvorschriften unterliegen, den Steuerpflichtigen mit den Worten des Gerichtshofs „die Möglichkeit, verlässliche und nachprüfbare Angaben über die Struktur oder die Tätigkeiten einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Gesellschaft vorzulegen“ [62]. Diese Gewährleistungen bestehen hingegen für den Steuerpflichtigen nicht, „wenn es sich um eine in einem Drittland niedergelassene Gesellschaft handelt, die nicht verpflichtet ist, diese gemeinschaftlichen Maßnahmen anzuwenden“ [63]. Da das Fehlen einer Harmonisierung auf dem Gebiet der Buchführung auch in einem Fall gegeben sein kann, der die Britischen Jungferninseln betrifft, bin ich der Ansicht, dass die Lösung in der Rechtssache ELISA, in der den französischen Behörden der Vorwurf gemacht wurde, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu verwehren, Steuerbelege vorzulegen, in einem Fall wie dem vorliegenden einer Anpassung bedarf.

89. Nach alledem ist es offenkundig, dass ein Mitgliedstaat wie die Französische Republik sich nicht auf die Richtlinie 77/799 berufen könnte; ebenso wenig würde er in einem Fall wie dem vorliegenden, falls die Erbringung von Nachweisen durch den Steuerpflichtigen zugelassen würde, notwendig über harmonisierte Buchführungsinformationen verfügen, wenn die steuerpflichtige juristische Person den Sitz ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung auf den Britischen Jungferninseln hätte. Sollte dies der Kontext sein, in dem der Rechtsstreit zwischen PRUNUS und den französischen Finanzbehörden angesiedelt ist, ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass sich die Französische Republik rechtmäßig auf zwingende Gründe des Allgemeininteresses in Zusammenhang mit der Bekämpfung der Steuerhinterziehung berufen kann.

90. Dies scheint auch das Ergebnis zu sein, zu dem der Gerichtshof kürzlich gelangt ist, als er über die Zweifel entschieden hat, die der vielfach zitierte Art. 990 E CGI in einem Rechtsstreit aufwarf, in dem der ausländische Anknüpfungspunkt sich in Liechtenstein befand. In der Rechtssache Établissements Rimbaud war der Gerichtshof darauf bedacht, den Sachverhalt von dem zu unterscheiden, der der Rechtssache ELISA zugrunde lag, und hat wiederholt die Unterschiede zwischen dem jeweils geltenden rechtlichen Rahmen betont [64]. Darüber hinaus wurde im Urteil Établissements Rimbaud festgestellt, dass die Richtlinien zur Buchführung von Gesellschaften gemäß Anhang XXII des EWR-Abkommens in Liechtenstein anwendbar sind [65], und sogar in diesem Fall war der Gerichtshof der Ansicht, dass eine Berufung auf einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses im Zusammenhang mit der Bekämpfung der Steuerhinterziehung in Betracht kam. Aus dem Urteil lässt sich entnehmen, dass das entscheidende Element bei der inhaltlichen Würdigung die Nichtanwendbarkeit der Richtlinie 77/799 im Kontext des

61 — Urteil A, Randnr. 62. Denselben Strandpunkt nahm Generalanwalt Bot in den Nrn. 141 bis 143 seiner Schlussanträge in dieser Rechtssache ein.

62 — Ebd.

63 — Ebd.

64 — Urteil Établissements Rimbaud, Randnr. 46.

65 — Urteil Établissements Rimbaud, Randnr. 42.

EWR war und nicht die Harmonisierung der Buchführungsbestimmungen [66].

91. Im vorliegenden Fall treffen beide Faktoren zusammen: Weder ist die Richtlinie 77/799 unmittelbar anwendbar, noch ist eine Harmonisierung der Buchführung von Gesellschaften ersichtlich. Die französischen Behörden können nicht nur von den in der Richtlinie vorgesehenen Mechanismen der Zusammenarbeit keinen Gebrauch machen, sondern sie können auch, falls die Vorlage von Nachweisen durch den Steuerpflichtigen zugelassen würde, auf Schwierigkeiten bei der Prüfung ihrer Echtheit und Rechtmäßigkeit stoßen. Mangels Kooperationsabkommen, wie sie zwischen den Mitgliedstaaten bestehen, ist der Französischen Republik vernünftigerweise zuzugestehen, dass sie die Steuerbefreiung vom Bestehen eines zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung geschlossenen Amtshilfeabkommens oder eines Staatsvertrags, der den Grundsatz der Nichtdiskriminierung zwischen Steuerpflichtigen gewährleistet, abhängig macht.

92. Folglich bin ich in Beantwortung der vom Tribunal de grande instance de Paris vorgelegten Frage der Auffassung, dass Art. 63 AEUV dahin auszulegen ist, dass er einer Regelung wie den Art. 990 D ff. CGI nicht entgegensteht, die juristischen Personen, die den Sitz ihrer tatsächlichen Geschäftsführung in Frankreich oder seit dem 1. Januar 2008 in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union haben, einen Anspruch auf Befreiung von der streitigen Steuer verleihen, diesen Anspruch aber bei juristischen Personen, die den Sitz ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung im Hoheitsgebiet eines Drittstaats haben, 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 Sitz ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in Frankreich haben.

93. Da das Vorliegen des in Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV vorgesehenen Rechtfertigungsgrundes festgestellt wurde und die vorstehenden Ausführungen für eine sachdienliche Antwort auf die erste Frage ausreichend sind, halte ich es nicht für erforderlich, die übrigen in den genannten Bestimmungen vorgesehenen Ausnahmen zu prüfen.

V — Zur zweiten Vorlagefrage

94. Mit der zweiten Vorlagefrage möchte das Tribunal de grande instance de Paris wissen, ob die Art. 63 ff. AEUV mit einer Rechtsvorschrift wie Art. 990 F CGI vereinbar sind, die

66 — Vgl. auch zum freien Kapitalverkehr zwischen der Italienischen Republik und Norwegen, Island und Liechtenstein, das Urteil vom 19. November 2009, Kommission/Italien (C-540/07, Slg. 2009, I-10983, Randnrn. 66 bis 73).

es den Steuerbehörden ermöglicht, für die Zahlung der in den Art. 990 D ff. CGI vorgesehenen Steuer jede juristische Person gesamtschuldnerisch haften zu lassen, die zwischen dem oder den Schuldnern der Steuer und den Immobilien oder Rechten an Immobilien zwischengeschaltet ist.

95. Die Antwort auf diese Frage ergibt sich aus der für die erste Vorlagefrage vorgeschlagenen Lösung. Wenn ein Mitgliedstaat Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs wie die hier untersuchten vorsehen kann und dies nach Maßgabe der Verträge erfolgt, steht es ihm frei, in seiner Rechtsordnung eine gesamtschuldnerische Haftung für die Zahlung einer Steuer vorzusehen. Eine derartige Regelung würde, soweit sie verhältnismäßig, nicht diskriminierend und auf die Durchsetzung eines legitimen Ziels von allgemeinem Interesse gerichtet ist, grundsätzlich nicht gegen Art. 63 Abs. 1 AEUV verstoßen.

96. Tatsächlich hat der Unionsgesetzgeber eine gesamtschuldnerische Haftung auf dem Gebiet des Steuerrechts, die die Sicherstellung der Steuerforderung und demzufolge die Bekämpfung der Steuerhinterziehung bezweckt, selbst vorgesehen. Bekanntermaßen verlangt Art. 22 Abs. 7 der Richtlinie 77/388 [67] von den Mitgliedstaaten, dass sie „die erforderlichen Maßnahmen [ergreifen], damit die Personen, die … an Stelle eines im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen als Steuerschuldner angesehen werden oder die die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten haben, die vorstehend erwähnten Verpflichtungen zur Erklärung und Zahlung erfüllen". Folglich muss der Mechanismus der gesamtschuldnerischen Haftung, soweit er ein Instrument darstellt, das es den Mitgliedstaaten ermöglicht, eine Steuerschuld beizutreiben, nicht notwendig zu einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs führen.

97. Dieses Ergebnis findet weiteren Rückhalt, wenn die Haftungsregelung in nicht diskriminierender Weise auf Sachverhalte angewendet wird, bei denen keine Verbindung zum Unionsrecht besteht. Wenn daher die französischen Vorschriften für rein innerstaatliche Sachverhalte eine gesamtschuldnerische Haftung für Steuern vorsehen, besteht kein hinreichender Grund für die Feststellung, dass in einem Fall wie dem vorliegenden eine Beschränkung vorliegt. Die Feststellung dieses Umstands ist Sache des vorlegenden Gerichts.

98. Dasselbe lässt sich im Licht des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes feststellen. Eine Maßnahme, durch die eine gesamtschuldnerische Haftung für Steuern als Instrument zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung eingeführt wird, ist für die Erreichung dieser Ziele geeignet und erforderlich. Wenn die französische Regelung die persönliche Identität der an der Haftung beteiligten Gesellschaften gewährleistet, so dass die Haftung auf die Gruppe als Einheit zurückgeführt werden kann, ist kein Verstoß feststellbar, der schwerwiegend genug wäre, um die Maßnahme als unverhältnismäßig zu bezeichnen. Unter diesen Umständen ist es ebenfalls Sache des vorlegenden

67 — Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1).

Gerichts, festzustellen, ob die französische Steuergesetzgebung gewährleistet, dass die Steuerschuld ausschließlich denjenigen juristischen Personen gesamtschuldnerisch zugerechnet wird, die eine Einheit bilden.

99. Folglich schlage ich dem Gerichtshof vor, die zweite Frage dahin zu beantworten, dass Art. 63 AEUV einer Rechtsvorschrift wie Art. 990 F CGI nicht entgegensteht, die es den Steuerbehörden ermöglicht, für die Zahlung der in den Art. 990 D ff. CGI vorgesehenen Steuer jede juristische Person gesamtschuldnerisch haften zu lassen, die zwischen dem oder den Schuldnern der Steuer und den Immobilien oder Rechten an Immobilien zwischengeschaltet ist, sofern dies in einer verhältnismäßigen und nicht diskriminierenden Art und Weise erfolgt.

VI — Ergebnis

100. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, dem Tribunal de grande instance de Paris wie folgt zu antworten:

„1. Art. 63 AEUV ist dahin auszulegen, dass er einer Regelung wie den Art. 990 D ff. CGI nicht entgegensteht, die juristischen Personen, die den Sitz ihrer tatsächlichen Geschäftsführung in Frankreich oder seit dem 1. Januar 2008 in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union haben, einen Anspruch auf Befreiung von der streitigen Steuer verleihen, diesen Anspruch aber bei juristischen Personen, die den Sitz ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung im Hoheitsgebiet eines Drittstaats haben, 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 Sitz ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in Frankreich haben.

2. Art. 63 AEUV steht einer Rechtsvorschrift wie Art. 990 F CGI nicht entgegen, die es den Steuerbehörden ermöglicht, für die Zahlung der in den Art. 990 D ff. CGI vorgesehenen Steuer jede juristische Person gesamtschuldnerisch haften zu lassen, die zwischen dem oder den Schuldnern der Steuer und den Immobilien oder Rechten an Immobilien zwischengeschaltet ist, sofern dies in einer verhältnismäßigen und nicht diskriminierenden Art und Weise erfolgt."